



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№4 | 2015

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- «Наличие профессионально-общественной аккредитации положительно влияет на аккредитацию государственную» – интервью Л.И. Хоружий, президента ИПБ России
с. 4
- Резервы на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете
с. 11
- Развитие бухгалтерского учета в профессиональных некоммерческих организациях на основе бенчмаркинга
с. 28
- Формирование и значение концепции достоверности в условиях эволюции методологии бухгалтерского учета
с. 39



Действительный член



2015 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-ар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-ар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ОВСИЙЧУК Мария Федоровна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации, Россия, Москва

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, professor, pro-rector on economic work and property of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Department "Tax consulting" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Lilia GRIGOROI, Phd (Economics), president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР РМ», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Мария OVSIYCHUK, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting of the Russian University of Cooperation, Russia, Moscow

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of Accounting in commercial organizations of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, professor of the Department of finances and credit of the Higher school of economics and management of the Northern (Arctic) Federal University, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР РМ», Republic of Moldova, Kishinev



*Л.И. Хоружий,
президент
ИПБ России*

Accounting and statistics

- 11 The reserve of repair of basic means in the accounting and taxation
S. Kemaeva, I. Mizikovskiy
- 16 Principles of control of the organization's assets in accordance with IFRS
Y. Kruchanova
- 21 Methodological and practical aspects of formation of the internal management reporting innovations in scientific organizations
N. Labyntsev, N. Kovaljova
- 28 Enhancement of accounting in professional nonprofit organizations on the basis of benchmarking
N. Labyntsev, L. Kuznetsova
- 39 Formation and importance to the conception of transparency in the conditions of accounting methodology' evolution
V. Tsurkanu, I. Golochalova

В ИПБ России

- 2 Новости
- 4 «Наличие профессионально-общественной аккредитации положительно влияет на аккредитацию государственную» – интервью Л.И. Хоружий, президента ИПБ России
- 6 Развитие кадрового бухгалтерского потенциала в контексте использования МСФО
Р.В. Кузина

Бухгалтерский учет, статистика

- 11 Резервы на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете
С.А. Кемаева, И.Е. Мизиковский
- 16 Принципы обеспечения контроля активов организации в соответствии с МСФО
Ю.А. Кручанова
- 21 Методические и практические аспекты формирования внутренней управленческой отчетности инноваций в научных организациях
Н.Т. Лабынцев, Н.А. Ковалева
- 28 Развитие бухгалтерского учета в профессиональных некоммерческих организациях на основе бенчмаркинга
Н.Т. Лабынцев, Л.Н. Кузнецова
- 39 Формирование и значение концепции достоверности в условиях эволюции методологии бухгалтерского учета
В.И. Цуркану, И.Н. Голочалова

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 08 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором
Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров и аудиторов
России», тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор
Н.В. Иволгина

Подписано в печать
17.08.2015.

Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.

Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу «Почта России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

**Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования**

Новости

Стартует конкурс «Лучший бухгалтер России – 2015»



Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России приглашает всех желающих на бесплатной основе принять участие в традиционном Всероссийском конкурсе на звание «Лучший бухгалтер России», который пройдет с 10 сентября по 15 октября 2015 года.

Конкурс проводится в форме электронного тестирования на сайте ИПБ России (www.ipbr.org). Регистрация участников открывается 10 сентября 2015 года. Для участия нужно заполнить регистрационную анкету.

Участники могут проходить тестирование по трем номинациям:

- «Лучший бухгалтер по бухгалтерскому учету в коммерческих организациях»;
- «Лучший бухгалтер по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях»;
- «Лучший молодой бухгалтер» (в этой номинации могут участвовать лица, являющиеся студентами вузов в период проведения конкурса).

Постоянным партнером конкурса является компания «Гарант». Участники могут пройти дополнительное тестирование на знание этой справочной правовой системы. Выдержавшие экзамен конкурсанты получают специальные свидетельства и подарки.

Победители конкурса награждаются почетными дипломами и ценными призами. Церемония награждения состоится на ежегодном конгрессе бухгалтеров и аудиторов России, который пройдет в Москве 26 и 27 ноября 2015 года.

С подробной информацией можно ознакомиться на сайте ИПБ России в разделе «Конкурс «Лучший бухгалтер России»» (<http://www.ipbr.org/contest/>), а по вопросам участия – обратиться в Центральный конкурсный совет (8 (495) 720-54-55, доб. 041, 045; konkurs@ipbr.org).

ИПБ России и Издательский дом «Бюджет» заключили соглашение о сотрудничестве

5 августа 2015 года Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России заключил соглашение о сотрудничестве с Издательским домом «Бюджет». Оно предусматривает:



- проведение совместных мероприятий, участие в которых для членов ИПБ России, подписчиков журнала «Бюджетный учет» и пользователей сайта <http://b-uchet.ru/> будет льготным;
- корпоративные и персональные скидки для членов ИПБ России при подписке на журнал «Бюджетный учет»;
- создание на сайте ИПБ России специального раздела, в котором будут доступны публикации ведущих специалистов по бухгалтерскому (бюджетному) учету.

ИПБ России и ИД «Бюджет» уверены, что их совместный проект будет

интересен бухгалтерам бюджетной сферы, поскольку предоставит им разнообразные возможности для профессионального роста.

ИПБ России принял участие в семинаре, организованном Минфином России и НИФИ

23 июля 2015 года Минфин России и Научно-исследовательский финансовый институт провели семинар на тему «Методическая поддержка саморегулируемыми организациями аудиторов своих членов в вопросах противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок».

Семинар прошел при поддержке Минюста России, Московской аудиторской палаты и аудиторской организации «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит». В семинаре приняли участие представители саморегулируемых организаций аудиторов, профессиональных институтов бухгалтеров и внутренних аудиторов, аудиторских организаций, федеральных органов исполнительной власти, научных кругов.

В ходе семинара отмечалось, что одним из опасных проявлений коррупции в условиях глобализации экономической деятельности и рынков является подкуп иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок. Это явление наносит существенный ущерб экономическому развитию, искажает условия справедливой конкуренции, подрывает эффективность управления, порождает негативные политические и моральные последствия.

Саморегулируемые организации аудиторов, объединяя в своих рядах всех членов аудиторской профессии, призваны сыграть важную роль в противодействии подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок. Одним из направлений деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по данной тематике является методическая поддержка своих членов.

Участники семинара обсудили осуществление данной деятельности саморегулируемыми организациями аудиторов. Рассмотрены вопросы законодательного обеспечения противодействия подкупу

иностранных должностных лиц, организации противодействия подкупу иностранных должностных лиц в аудиторских организациях, организации методической деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по данной тематике, проверки соблюдения аудиторскими организациями и аудиторами требований по противодействию подкупу должностных лиц в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

Обнародованы основные направления налоговой политики до 2018 года



Минфин России разместил на своем сайте (<http://minfin.ru/>) Основные направления налоговой политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов.

Согласно данному документу, в течение очередного трехлетнего периода приоритетом Правительства РФ станет недопущение какого-либо увеличения налоговой нагрузки на экономику. Такого рода предложения не будут вноситься правительством в Госдуму, а также не будут поддерживаться в тех случаях, когда они будут поступать от других субъектов права законодательной инициативы.

Фактический мораторий на увеличение налоговой нагрузки в текущем 2015 году, а также в ближайшие три года должен обеспечить стабильность налоговой системы и повысить ее привлекательность для инвесторов. Одновременно правительство планирует дальнейшее применение мер налогового стимулирования инвестиций, проведения антикризисных налоговых мер, а также дальнейшее повышение эффективности системы налогового администрирования.

«Наличие профессионально-общественной аккредитации положительно влияет на аккредитацию государственную»

Об особенностях профессионально-общественной аккредитации образовательных программ, проводимой ИПБ России, мы беседуем с **Л.И. ХОРУЖИЙ**, президентом ИПБ России, докт. экон. наук, профессором, проректором по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева.

Людмила Ивановна, расскажите о профессионально-общественной аккредитации образовательных программ, которую осуществляет ИПБ России.

Профессионально-общественная аккредитация образовательных программ – это стремительно развивающееся направление деятельности ИПБ России. Институт считает себя компетентным в оценке образовательных программ высшего образования и среднего профессионального образования по группе специальностей и направлений подготовки «Экономика и управление», а также программ дополнительного профессионального образования.

Решением Президентского совета в апреле 2012 года было утверждено положение о Комиссии по проведению профессионально-общественной аккредитации образовательных программ, разработаны процедуры проведения аккредитации, сформирован список экспертов. На данный момент ИПБ России провел проверку 35 программ высшего образования. Эта информация доведена до сведения Минобрнауки России. **Почему ИПБ России решил участвовать в профессионально-общественной аккредитации образовательных программ?**

Обладая всеми необходимыми ресурсами, в первую очередь внушительным опытом аттестации бухгалтеров, ИПБ России принял решение о том, чтобы проводить аккредитацию образовательных программ. В марте 2013 года институт уведолил



Департамент государственной политики в сфере высшего образования Минобрнауки России о создании комиссии по проведению аккредитации.

В апреле 2014 года в соответствии с Указом Президента РФ¹ был создан Национальный совет при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям. Одной из задач Национального совета является создание реестра аккредитующих организаций

в сфере профессионально-общественной аккредитации образовательных программ.

Решением Национального совета от 20 мая 2015 года утвержден порядок отбора, мониторинга и контроля деятельности организаций, осуществляющих профессионально-общественную аккредитацию профессиональных образовательных программ. В соответствии с этим порядком профессионально-общественную аккредитацию могут проводить советы по профессиональным квалификациям в соответствии с видами экономической деятельности, общероссийские и общероссийские отраслевые (межотраслевые) объединения работодателей, общероссийские профессиональные сообщества, крупнейшие работодатели, оказывающие решающее влияние на рынок труда в отдельных секторах экономики, прошедшие отбор в установленном Национальным советом порядке.

19 июня 2015 года ИПБ России отправил заявку в Национальный совет о включении в реестр организаций, которые

¹Указ Президента РФ от 16.04.2014 № 249 «О Национальном совете при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям». Примеч. ред.

Мнение

осуществляют профессионально-общественную аккредитацию. Национальный совет, рассматривая организации, которым будет доверено осуществлять аккредитацию, учитывает положительный опыт работы в этой сфере, а также опыт деятельности в области развития национальной системы квалификаций, в частности, опыт разработки профессиональных стандартов. А такой опыт у ИПБ России есть.

В чем суть профессионально-общественной аккредитации образовательных программ и какие преимущества получает организация, чьи программы прошли такую аккредитацию?

Согласно закону об образовании², профессионально-общественная аккредитация профессиональных образовательных программ представляет собой признание качества и уровня подготовки выпускников, освоивших такую образовательную программу в конкретной организации, осуществляющей образовательную деятельность, отвечающую требованиям профессиональных стандартов, требованиям рынка труда к специалистам, рабочим и служащим соответствующего профиля. Иными словами, аккредитация свидетельствует, что выпускник учебного заведения будет востребован на рынке труда.

Такое подтверждение и есть преимущество, которое получает образовательная организация. Очевидно, что наличие аккредитации привлечет в учебное заведение больше абитуриентов. Результаты профессионально-общественной аккредитации также учитываются в процедурах распределения контрольных цифр приема на обучение за счет бюджетных ассигнований³.

Кроме того, согласно закону об образовании и положению о государственной аккредитации образовательной деятельности⁴, сведения о наличии или отсутствии профессионально-общественной аккредитации представляются в аккредитационный орган и рассматриваются при проведении государственной аккредитации. Практика показывает, что наличие профессионально-общественной аккредитации положительно влияет на аккредитацию государственную.

Более того, в Национальный совет уже поступали предложения о том, чтобы сделать профессионально-общественную аккредитацию обязательной при прохождении государственной аккредитации. И хотя окончательное решение пока не принято, прохождение профессионально-общественной аккредитации становится все более значимой процедурой.

Астраханский государственный технический университет одним из первых в стране прошел профессионально-общественную аккредитацию в ИПБ России в октябре 2014 года. Аккредитацию проходили основные профессиональные программы укрупненных групп направлений подготовки профессионального образования «Экономика и управление».

Сначала руководство университета сомневалось: нужно ли проходить не обязательную для осуществления образовательной деятельности процедуру профессионально-общественной аккредитации. Но когда аккредитация все же была пройдена, и университет получил свидетельство ИПБ России, востребованность экономических специальностей у абитуриентов не только Астрахани, но и регионов России и стран ближнего зарубежья в нашем вузе стала неуклонно расти. Наш вуз стал примером для всех учебных заведений Астраханской области.

Аккредитация подтвердила высокий уровень подготовки наших выпускников. Прохождение аккредитации дало нам возможность: повысить актуальность наших образовательных программ, гарантировать качество образования, отвечающего требованиям профессиональных стандартов, требованиям рынка труда к специалистам, а также осуществлять мониторинг системы нашего образования через механизмы независимой оценки.

От лица руководства университета и Института экономики выражаю благодарность Президентскому совету и дирекции ИПБ России за продвижение в Российской Федерации системы независимой оценки качества профессионального образования в вузах.

А.А. Солоненко, канд. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и аудита, директор Института экономики ФГБОУ ВПО «Астраханский государственный технический университет»

Как образовательной организации аккредитовать свои образовательные программы в ИПБ России?

Для этого нужно заключить с ИПБ России договор. Проведение общественно-профессиональной аккредитации образовательных программ является платной услугой. Для ИПБ России проведение аккредитации – значимый общественный проект, поэтому Институт удерживает цену на эту услугу на низком уровне.

Процедура аккредитации предусматривает сбор исходных данных для экспертизы, проведение экспертизы, принятие решения об аккредитации и выдачу свидетельства о проведении профессионально-общественной аккредитации с перечнем конкретных образовательных программ.

В ходе экспертизы оцениваются состав и содержание образовательных программ кандидата, сведения о преподавателях, материально-технической и программной оснащенности, удовлетворенность студентов и работодателей качеством учебного процесса, результаты тестирования студентов и другие сведения.

Подготовила Н.В. Иволгина

²Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации». Примеч. ред.

³Приказ Минобрнауки России от 15.07.2013 №560 (ред. от 23.12.2014) «Об утверждении Порядка проведения конкурса на распределение контрольных цифр приема граждан по профессиям, специальностям и направлениям подготовки для обучения по имеющим государственную аккредитацию образовательным программам среднего профессионального и высшего образования за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета». Примеч. ред.

⁴Положение о государственной аккредитации образовательной деятельности утверждено постановлением Правительства РФ от 18.11.2013 № 1039. Примеч. ред.

Р.В. Кузина, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Одесского национального экономического университета

Развитие кадрового бухгалтерского потенциала в контексте использования МСФО

На Украине принята Стратегия внедрения Международных стандартов финансовой отчетности, которая предусматривает «разработку и внедрение единой национальной программы профессиональной сертификации бухгалтеров для подтверждения ими знаний международных стандартов и обеспечения». В статье рассмотрены вопросы развития системы организации базового обучения, профессиональной подготовки и постоянного совершенствования знаний бухгалтеров и аудиторов на Украине.

Экономическое развитие страны в значительной степени характеризуется наличием профессионалов в определенной отрасли.

Программа национальной сертификации на Украине не разработана до сих пор, несмотря на то что в 2012 году был осуществлен переход на МСФО акционерными предприятиями.

Отправной точкой при обсуждении Концепции национальной сертификации является применение Международных стандартов образования. Компетенция профессионального бухгалтера включает три составляющие: базовая подготовка бухгалтера, получение профессиональной квалификации и постоянное повышение квалификации. Данная статья посвящена проблематике создания кадрового потенциала в контексте использования Международных стандартов финансовой отчетности.

Проблематику профессиональных компетенций бухгалтера в своих работах поднимали такие украинские ученые, как С.Я. Зубилевич (2014), С.Ф. Голов (2009), В.М. Жук (2012), И.К. Билоусова (2009). Вопросам реформирования профессионального образования посвящены работы авторов: М.Т. Билуха, Г.Г. Кирейцев, В.В. Сопко, Л.В. Чижевская и многих других.

Высоко оценивая результаты исследований, следует отметить, что требуют дальнейшей разработки вопросы, связанные с формированием кадрового потенциала бухгалтеров, способных составлять высококачественную корпоративную отчетность.

Экономическое развитие страны в значительной степени характеризуется наличием профессионалов в определенной отрасли. Большое количество профессиональных бухгалтеров обуславливает социальную стабильность, сохранность иностранных инвестиций, экономический рост. Курс Украины на евроинтеграцию также обуславливает необходимость изменений во многих сферах экономической деятельности через соответствующую адаптацию законодательства и стандартов деятельности, в том числе и в сфере бухгалтерского учета. Поэтому особую актуальность приобретает вопрос развития системы профессиональной подготовки и постоянного усовершенствования знаний бухгалтеров и аудиторов.

На протяжении многих лет правительством Украины разрабатывались соответствующие мероприятия, которые должны были обеспечить внедрение единой национальной системы профессиональной сертификации бухгалтеров для подтверждения ими наличия соответствующих знаний и бухгалтерской квалификации. Однако на сегодняшний день система национальной сертификации так и не была внедрена.

В последние десятилетия осуществляется глобальный переход на международные стандарты и кодексы. По состоянию на январь 2014 года, более 138 стран требуют или разрешают

применение МСФО. На Украине процесс перехода на МСФО осуществлялся путем конвергенции — подход, который предполагает внесение изменений в локальные стандарты с тем, чтобы они соответствовали международным стандартам.

Для компаний, которые листингуют свои акции на биржах, предусмотрено прямое использование МСФО для составления финансовой отчетности. Также такие правила предусмотрены для банков, страховых компаний, ломбардов и других организаций общественного значения. Данная тенденция обуславливает серьезные вызовы в плане подготовки кадров по целому ряду аспектов корпоративной отчетности.

Отправной точкой для определения компетенций бухгалтера являются Международные стандарты образования, разработанные Комитетом по МСО Международной федерации бухгалтеров. Как отмечает в своей статье С.Я. Зубилевич¹, современный вариант МСО базируется на понятии профессиональное развитие, которое рассматривается как процесс, что начинает человек, который развивается, а результатом его является развитый профессионал.

Иными словами, выпускник, который только вступил в специальность после базового высшего образования, не является по сути профессионалом, он станет таковым только через определенное количество лет напряженного труда, повышения квалификации путем сдачи экзаменов по профессиональной сертификации бухгалтера и дальнейшим подтверждением своих компетенций в течение всей жизни.

Состав пересмотренных Международных стандартов образования следующий²:

- Концептуальная основа международных документов в сфере образования;
- МСО 1 «Начальное профессиональное развитие — вступительные требования»;
- МСО 2 «Начальное профессиональное развитие — техническая компетентность»;
- МСО 3 «Начальное профессиональное развитие — профессиональные навыки»;
- МСО 4 «Начальное профессиональное развитие — Профессиональные ценности, этика и становления»;



- МСО 5 «Начальное профессиональное развитие — практический опыт»;
- МСО 6 «Начальное профессиональное развитие — оценка профессиональной компетентности»;
- МСО 7 «Непрерывное профессиональное развитие»;
- МСО 8 «Требования к профессиональному развитию партнеров, ответственных за задания по аудиту финансовой отчетности» — проект. Соответственно, в МСО 1–6 содержатся требования к квалификации профессиональных бухгалтеров, МСО 7 закрепляет требования к программам повышения квалификации, МСО 8 описывает требования к квалификации профессиональных аудиторов и дополняет требования к подготовке профессиональных бухгалтеров.

Активное участие в разработке программ сертификации бухгалтеров, обеспечения условий профессионального развития в развитых странах возлагается на профессиональные бухгалтерские организации. Основной задачей такой профессиональной организации является обеспечение соблюдения ее членами регулятивных требований.

Выполнение поставленной задачи может осуществляться путем сертификации членов на право работы профессиональным бухгалтером, контроля за сертифицированными членами, рассмотрения жалоб и реагирования на них, мониторинг качества предоставляемых услуг с правом применения дисциплинарных мер воздействия.

Кроме того, профессиональные организации бухгалтеров обычно требуют от своих членов определенного уровня образования и квалификации. К их числу могут относиться:

Активное участие в разработке программ сертификации бухгалтеров, обеспечения условий профессионального развития в развитых странах возлагается на профессиональные бухгалтерские организации.

¹«Международные стандарты образования как основа единой национальной программы профессиональной сертификации бухгалтеров» (Научно-практический журнал «Бухгалтерский облик та аудит», 2014, № 5).

²Международные стандарты образования представлены на сайте http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/566?view=material.

Институциональная основа создания кадрового потенциала в области бухгалтерского учета включает множество институтов, как частных, так и государственных.



- требования к новым членам;
- проведение экзаменов профессионального уровня;
- тестирование на понимание этических норм;
- организация программ профессиональной квалификации;
- проведение обучения и учебная база;
- сертификация членов;
- постоянное повышение квалификации.

Однако на Украине сложилась совершенно другая ситуация.

Вопросами обучения бухгалтеров и аудиторов занимается Министерство образования Украины. Обучение проводится профильными высшими учебными заведениями по специальностям: бухгалтерский учет, аудит, внутренний аудит и т.д. Повышение квалификации своих специалистов осуществляется соответствующими регуляторными органами. В процесс повышения квалификации вовлечены следующие учреждения:

- Национальный банк — повышает квалификацию работников банковской сферы;
- Национальная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку — занимается повышением квалификации бухгалтеров акционерных предприятий;
- Национальная комиссия, которая осуществляет государственное регулирование в сфере рынков финансовых услуг, — повышение квалификации бухгалтеров ломбардов, кредитных союзов, инвестфондов и т.д.;
- Государственная фискальная служба Украины — проводит повышение квалификации налоговых инспекторов;
- Ассоциация страховиков — проводит переобучение представителей страховых компаний и т.д.

Из изложенного выше можно сделать вывод, что регуляторные органы

на Украине проводят разрозненное обучение и повышение квалификации своих специалистов. Данный вид повышения квалификации носит формальный характер и содержит коррупционную составляющую. Кроме того, необходимо отметить отсутствие влияния на базовое образование и процесс повышения квалификации бухгалтеров, профессиональных бухгалтерских организаций на Украине.

В последнее время в сфере корпоративной отчетности произошел ряд изменений на национальном и международном уровнях. Данные изменения были вызваны последствиями глобального финансово-экономического кризиса, который отчетливо дал понять, что разработка стандартов сама по себе является недостаточной.

Международные стандарты финансовой отчетности являются частью системы финансового регулирования рынков в целом, и на первый план выступает адекватность применения системы сложных финансовых стандартов, а соответственно, процесс внедрения зависит от наличия квалифицированных кадров.

Институциональная основа создания кадрового потенциала в области бухгалтерского учета включает множество институтов, как частных, так и государственных. Состав основных институциональных факторов на Украине следующий:

- законодательный орган (парламент);
- Министерство финансов и министерство экономики;
- регулирующие органы в области бухгалтерского учета и аудита (Национальная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку, Национальная комиссия, которая осуществляет государственное регулирование в сфере рынков финансовых услуг; Ассоциация страховиков и другие);
- судебная система;
- фондовые биржи;
- Методологический совет по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины (орган по установлению национальных стандартов);
- бухгалтерские и аудиторские фирмы;
- профессиональные организации бухгалтеров и др.

Необходимо заметить, что профессиональные бухгалтеры — это также основные институциональные игроки.

Ключевым остается вопрос: любой ли человек, называющий себя

бухгалтером, действительно бухгалтер? Положительный ответ на данный вопрос возможен при наличии трех составляющих: базовая подготовка бухгалтера, получение профессиональной квалификации и постоянное повышение квалификации.

Как мы отмечали ранее, применение Международных стандартов образования ограничивается программами по получению профессиональной квалификации бухгалтеров и не затрагивает учебные программы высших учебных заведений. На Украине обучением бухгалтеров занимается множество организаций, как частных, так и государственных. Основная проблема заключается в том, что в большинстве случаев для работы бухгалтером достаточно университетского диплома, а зачастую и сертификата бухгалтерских курсов.

По мнению автора, необходимо разграничить понятие «бухгалтер» и «профессиональный бухгалтер» на законодательном уровне и определить набор компетенций, определяющий качественный уровень услуг каждого профессионала. В данном вопросе мы совершенно согласны с мнением С.Я. Зубилевич в том, что необходимо разработать «карту компетентности для бухгалтера»³.

Базовая подготовка бухгалтера

Обратимся к проблематике высшего образования. Для того чтобы выпускники университетов получили качественное высшее образование в сфере бухгалтерского учета и аудита, основные курсы должны читать профессиональные преподаватели. Основные трудности создания и поддержания определенного уровня системы образования на Украине следующие:

- сложности с наймом и удержанием квалифицированного преподавательского состава, которые связаны с низким уровнем оплаты труда, большой загруженностью преподавателей, большим количеством студентов в академических группах, недостатком времени на исследовательскую работу, отсутствием необходимой материальной и технической поддержки;
- несоответствие учебных программ программам ведущих экономических вузов, связанное с отсутствием программ обмена опытом и недостатком литературы на украинском языке;

- недостаточное знание английского языка преподавателями и студентами не позволяет посещать семинары и другие мероприятия на международном уровне, препятствует программам сотрудничества между университетами и программам обмена;
- отсутствие в программах подготовки бухгалтеров такого предмета, как «Профессиональная этика бухгалтера», что мешает формированию единого взгляда на профессиональные ценности в мире;
- формальный процесс повышения квалификации непосредственно преподавателей бухгалтерского учета;
- отсутствие эффективного взаимодействия с общественными организациями, представляющими работодателей, и многие другие проблемы.

По мнению автора, инициативы, направленные на совершенствование системы высшего образования, должны осуществляться в следующих направлениях:

- 1) унификация учебных программ экономических университетов, в которых еще не нашли отражение все международные образовательные стандарты. Ориентиром может служить типовая программа изучения бухгалтерского учета Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности и Международные стандарты образования;
- 2) налаживание координации между Министерством образования и профессиональными бухгалтерскими организациями во избежание разночтений в сертификационных требованиях и преподаваемых на университетском уровне программах. Отсутствие координации является причиной довольно серьезного разрыва между знаниями выпускников вузов и требованиями, предъявляемыми к бухгалтерам в корпоративном секторе.

Получение профессиональной бухгалтерской квалификации

Как отмечалось ранее, на Украине на сегодняшний день отсутствует система национальной профессиональной сертификации бухгалтеров. В период с 2000 по 2014 год было сделано несколько попыток внедрить ряд сертификаций

Необходимо разграничить понятие «бухгалтер» и «профессиональный бухгалтер» на законодательном уровне и определить набор компетенций, определяющий качественный уровень услуг каждого профессионала.

³ «Международные стандарты образования как основа единой национальной программы профессиональной сертификации бухгалтеров» (Научно-практический журнал «Бухгалтерський облік та аудит», 2014, № 5).



Быстрое и непрерывное изменение международных стандартов требует от специалистов постоянно совершенствовать свои знания.

на национальном уровне. В частности, в 1998 году при поддержке проекта USAID на Украине осуществлялось масштабное обучение бухгалтеров международным стандартам учета, осуществлялась грандиозная работа по созданию национальной сертификации Федерацией профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины.

С 2000 года при поддержке проекта USAID на Украине был популяризован проект CAP/CIPA, который нивелировал работу по внедрению национальной сертификации, так как данную сертификацию планировали сделать национальной. Однако с течением времени проект стал коммерческим, и на сегодняшний момент, согласно Стратегии внедрения Международных стандартов финансовой отчетности на Украине, предусматривается «разработка и внедрение единой национальной программы профессиональной сертификации бухгалтеров для подтверждения ими знаний международных стандартов и обеспечения признания данной программы на национальном и международном уровнях».

На сегодняшний день на Украине представлено несколько международных сертификационных программ: АССА, СИМА, ICFM и другие. В 2014 году была опубликована и презентована Концепция сертификации бухгалтеров на Украине. По мнению автора необходимо объединить усилия всех участников данного процесса на базе профессиональной бухгалтерской организации и создать четырехуровневую национальную сертификацию на Украине.

Постоянное повышение квалификации бухгалтеров

Огромную роль в обеспечении качества предоставляемых бухгалтерских услуг имеют регуляторные органы.

На Украине, как отмечалось ранее, повышение квалификации специалистов носит формальный характер. Для того чтобы они были в курсе процессов, происходящих в области бухгалтерского учета и отчетности, а также требований к этике и профессионализму, бухгалтерам требуются программы профессиональной подготовки и повышения квалификации.

Что касается специалистов по вопросам нефинансовой отчетности, то для них также необходимо разработать программы подготовки и сертификации, особенно по теме корпоративного управления. Кроме того, руководители, финансовые директора и бухгалтеры должны ежегодно представлять подписанную декларацию о соблюдении кодекса этики, с которым они ознакомились в процессе повышения квалификации.

Быстрое и непрерывное изменение международных стандартов требует от специалистов постоянно совершенствовать свои знания. В этой связи программы повышения квалификации должны быть качественными и широкодоступными для специалистов по бухгалтерскому учету и других участников цепочки подготовки и представления отчетности.

МСО требуют прохождения курсов повышения квалификации для сохранения лицензии/сертификации. В программах повышения квалификации должны отражаться международные изменения и требования. Для профессиональных бухгалтерских организаций это означает необходимость постоянно обновлять свои учебные программы.

К сожалению, на Украине возникают проблемы в связи с расходами на повышение квалификации, особенно для представителей небольших фирм. В стране нет прямой зависимости между наличием у бухгалтера профессионального образования, соответствующего сертификата и следования программам постоянного повышения квалификации и уровнем заработной платы.

Поэтому вопрос: любой ли человек, называющий себя бухгалтером, действительно бухгалтер? — остается открытым. На наш взгляд, выходом из создавшейся ситуации может быть признание национальной профессиональной сертификации и программ постоянного повышения квалификации на государственном уровне.

УДК 336.665

Резервы на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете

The reserve of repair of basic means in the accounting and taxation

*Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского
(Национальный исследовательский университет), Россия, Нижний Новгород
Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod
(National research university), Russia, Nizhniy Novgorod*

Светлана Анатольевна Кемаева, канд. экон. наук
доцент кафедры бухгалтерского учета

Svetlana Kemaeva, PhD

*associate professor of the Accounting Department
e-mail: s.kemaeva@mail.ru*

Игорь Ефимович Мизиковский, докт. экон. наук, профессор
заведующий кафедрой бухгалтерского учета

Igor Mizikovsky, Doctor of Economics, professor

Head of the Accounting Department

e-mail: core090913@gmail.com

603000, Россия, г. Нижний Новгород, ул. Большая Покровская, д. 37, ауд. 224.

Тел. 8 (831) 433-13-96.

Off. 224, 37, Bolshaya Pokrovskaya str., Nizhniy Novgorod, Russia, 603000. Phone 8 (831) 433-13-96.

Вопрос формирования резервов на текущий и капитальный ремонт основных средств в настоящее время является достаточно актуальным. В статье рассматриваются различные подходы к формированию резервов на ремонт основных средств в соответствии с требованиями российских и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности с точки зрения налогообложения и хозяйственной практики. Методологическую базу исследования составляют труды ведущих отечественных специалистов по проблемам бухгалтерского и налогового учета. Проведена сравнительная характеристика методики российского бухгалтерского и налогового учета затрат на ремонт основных средств. На основании материалов исследования выделяются элементы учетной политики организаций по данной теме, в том числе связанные с формированием резервов на предстоящий ремонт основных средств.

The problem of foundation of reserves on major or routine repairing of basic means is very actual today. In the article are looking different ways to forming of reserves on repairing according to requirements of Russian and international standards of accounting, also from the position of taxation and economic practice. Methodical base of the research consists of works of famous foreign and native authors about this problem Also we compare Russian and international experience of accounting researchers. The material of the article allow to segregate elements of accounting strategy of organization also about the forming of reserves on repairing according to requirements.

Ключевые слова: основные средства; расходы на ремонт; резервы предстоящих расходов; бухгалтерский учет; налогообложение; международные стандарты финансовой отчетности; оценочные обязательства.

Key words: basic means; repair costs; reserves of future costs; accounting; taxation; international standard of financial reporting; evaluation obligations.

Основные средства составляют материально-техническую базу организации и определяют ее производственный потенциал. Особенности бухгалтерского учета основных средств по отдельным хозяйственным ситуациям и видам деятельности организаций регламентированы рядом специализированных нормативных документов Минфина России¹. По нашему мнению, проблема объективизации активов в качестве основных средств в учетное пространство не теряет своей актуальности, а наоборот, ее усиливает в условиях экономической турбулентности. Рассмотрим «канонические» наборы критериев и параметров признания активов основными средствами.

В системе бухгалтерского учета установлены следующие критерии признания актива в качестве объекта основных средств (п. 4 ПБУ 6/01):

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- г) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

В международной бухгалтерской практике в признании актива объектом основных средств ключевой упор делается на его роль в бизнес-процессах и соответствие критериям временной идентификации (п. 6 МСФО (IAS) 16). Аналогичный подход применен в российских учетных стандартах и нормативных документах по бухгалтерскому учету. Например, в пункте 4 ПБУ 6/01 дается разъяснение, что «для отдельных групп основных средств ... организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов...» и предполагается «способность приносить организации экономические выгоды (доходы) в будущем».

В работах В.П. Астахова, Ю.А. Бабаева, Н.П. и И.Н. Кондраковых, Е.А. Мизиковского,

И.Е. Мизиковского, А.Д. Шеремета, Е.В. Старовойтовой и др. позиционируется определение понятия основных средств в соответствии с нормативно-правовым обеспечением, что подтверждает его обоснованность с научных позиций [1, 2, 3, 4, 5, 6]. Следует отметить, что во всех вышеперечисленных источниках объекты основных средств рассматриваются в аспекте их эксплуатации, поскольку данный процесс влечет за собой изменение их стоимости. Очевидно, что в процессе эксплуатации объекты основных средств утрачивают свои первоначальные технические характеристики, поэтому возникает необходимость постоянно поддерживать их в рабочем состоянии, и это требует определенных затрат.

В ПБУ 6/01 достаточно четко и однозначно определен состав процессов, реализуемых в ходе обычной деятельности, конечной производственно-хозяйственной целью которых является «восстановление объекта основных средств». В качестве этих процессов в данном источнике отмечены ремонт, модернизация и реконструкция.

Проведенные нами исследования на ряде промышленных предприятий Нижнего Новгорода и области показали, что в настоящее время наиболее остро стоит проблема учета проведения текущих ремонтных работ. Следует отметить, что доля затрат на текущий ремонт основных средств в общем объеме производственных затрат достигает 8–12% и имеет тенденцию к росту. Это не удивительно, поскольку на исследуемых предприятиях средний износ основных фондов составил 60%.

В бухгалтерской практике затраты на проведение текущего ремонта основных средств учитываются в составе расходов на обычную деятельность в том календарном периоде, в котором были произведены. К особенностям данного вида затрат, как нам представляется, относится то, что они не увеличивают первоначальную стоимость отремонтированного объекта и их признание не ставится в зависимость от наличия источника их финансового обеспечения.

Вместе с тем процесс ремонта и сопутствующих затрат не должен носить спорадический характер, как это зачастую имеет место в обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Этот процесс строго формализован и универсален практически для любых бизнес-практик, поскольку «представляет собой комплекс операций по восстановлению эксплуатационных характеристик объекта или его составных частей, при этом ремонтный цикл – это наименьший повторяющийся интервал времени, в течение которого выполняются в определенной последовательности

¹Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н), Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н), Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н), Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) и др.

По техническим причинам в статье «Налоговое законодательство Республики Крым адаптируется к российскому» (автор Нина Ильинична Малис, канд. экон. наук, с.н.с., профессор, заведующая кафедрой «Налоговое консультирование» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации), опубликованной в № 3/2015 журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров» (с. 38–42), не была указана информация о том, что данная статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по Государственному заданию Финансового университета при Правительстве РФ 2015 года.

в соответствии с требованиями нормативно-технической или эксплуатационной документации все установленные виды периодического технического обслуживания»². Вполне очевидно, что, как и любой предметно-идентифицированный процесс, ориентированный на вполне конкретную цепочку создания стоимости, должен быть четко спланирован, а выполнение плана встроено в эффективную систему учета и внутреннего мониторинга хозяйственной деятельности.

Напомним о существовании в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций³ счета 96 «Резервы предстоящих расходов», предназначенного для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты, в том числе и на ремонт основных средств. При образовании такого резерва ежемесячно в текущие затраты отчетного периода включается сумма отчислений на предстоящий ремонт, исходя из сметной (плановой) стоимости ремонтных работ.

Вместе с тем, начиная с 2011 года, нормативными актами по бухгалтерскому учету основных средств создание соответствующих резервов не предусмотрено. Так, согласно пункту 67 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, «затраты на ремонт объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат».

Общеизвестно, что подход к резервированию затрат на ремонт основных средств в бухгалтерском учете существенно изменился после утверждения Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства» (ПБУ 8/2010) (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (в ред. приказа Минфина РФ от 14.02.2012 № 23н)). В соответствии с требованиями этого стандарта плановые ремонтные работы по объектам основных средств не являются основанием для резервирования таких расходов, даже при наличии соответствующего юридического обоснования.

Оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организацией не признается. Это соответствует и положениям международных стандартов финансовой отчетности, например, МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н).

В пункте 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ сказано, что «затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми

актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида». Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н из данного положения исключен пункт 72, в котором, в частности, рассматривалось начисление резервов предстоящих расходов на ремонт основных средств. Аналогичные изменения были внесены и в другие нормативные акты по бухгалтерскому учету.

В таблице приведена сравнительная характеристика требований российских (РСБУ) и международных стандартов (МСФО) к признанию и оценке в бухгалтерском учете и отчетности расходов на ремонт основных средств.

По правилам Международных стандартов финансовой отчетности затраты на ремонт основных средств могут признаваться как текущими, так и капитальными («капитализированными») затратами. При этом текущие затраты связаны с повседневным обслуживанием основных средств и не изменяют первоначальную стоимость объекта. Назначение этих затрат часто определяется как «ремонт и текущее обслуживание».

Элементы некоторых объектов основных средств (запасные части и др.) могут требовать регулярной замены. При этом предполагается списание балансовой стоимости замененной части. И как сказано в пункте 10 МСФО (IAS) 16 «Основные средства»: предприятие должно оценивать все свои затраты, относящиеся к основным средствам, руководствуясь принципами их признания, по мере возникновения таких затрат. Если дорогостоящий капремонт и техобслуживание оборудования являются необходимым условием для эксплуатации объекта основных средств, то затраты на эти виды работ могут включаться в балансовую стоимость соответствующего объекта, например, затраты по частичной замене значимых частей крупных объектов, по проведению регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов (пункты 13 – 14 МСФО (IAS) 16).

Наиболее значимым противоречием РСБУ и МСФО является учет запасных частей, которые при ремонте основных средств могут в качестве составной части увеличивать балансовую стоимость соответствующих объектов. Согласно требованиям пункта 13 МСФО (IAS) 16, при выполнении каждого масштабного технического обслуживания, связанные с ним затраты признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены при условии соблюдения определенных критериев признания. При этом любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение

²ГОСТ 18322-78 (СТ СЭВ 5151-85). Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения» утвержден постановлением Госстандарта СССР от 15.11.1978 № 2986).

³План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утвержден приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Сравнение требований нормативных документов к бухгалтерскому учету расходов на ремонт основных средств

№ пп.	Нормативный документ	Признание и оценка в учете и отчетности расходов на ремонт основных средств
1	Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в РФ (п. 65)	Затраты организации, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, ... и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида
2	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций» (п. 7)	Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету, а также требований МСФО
3	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (пункты 26-27)	Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся
4	Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (п. 67)	Затраты по ремонту основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат
5	ПБУ 10/99 «Учет расходов организаций» (п. 19)	Расходы признаются в отчете о финансовых результатах с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов
6	МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (пункты 7, 10, 12, 13, 14, 70)	Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если: (а) существует вероятность того, что будут получены связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; (б) себестоимость объекта может быть надежно оценена. Предприятие должно оценивать все свои затраты, относящиеся к основным средствам, по мере возникновения таких затрат. В частности, предприятие не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание, но предприятие должно признавать в балансовой стоимости объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта

предыдущего технического осмотра подлежит прекращению признания (списывается при замене).

Отличия требований к учету затрат на ремонт основных средств по российским и международным стандартам при преобразовании бухгалтерской финансовой отчетности под требования МСФО приведут к определенным корректировкам отчетных показателей. Например, В.Н. Шеметов и Н.В. Горбунова выделяют три трансформационных фактора:

- исключение балансовой стоимости замененной части из стоимости основных средств;
- признание затрат на масштабный ремонт в балансовой стоимости объекта основных средств (капитализация затрат);
- корректировка финансового результата отчетного периода вследствие указанных изменений [7].

При раскрытии информации о расходах организации, в том числе и на текущий ремонт основных средств, в отчете о финансовых результатах предполагается также их «обоснованное распределение между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в нескольких отчетных периодах, и когда связь

между доходами и расходами определяется косвенным путем»⁴. Это положение может оправдать необходимость в распределении расходов на ремонт основных средств между отчетными периодами и применение счета 97 «Расходы будущих периодов», предусмотренного Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению. Но в этом случае, как и в случае резервирования или капитализации затрат на ремонт основных средств, необходимо учитывать постоянные и временные различия, возникающие вследствие различий соответствующей суммы расходов и условий их признания в бухгалтерском и налоговом учете по требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).

Таким образом, существенной проблемой остается реализация сложной функции бухгалтерского учета расходов на ремонт основных средств в целях

⁴Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

налогообложения прибыли. В налоговом учете признание таких расходов может осуществляться согласно двум альтернативным моделям:

- 1) расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены в размере фактических затрат (ст. 260 Налогового кодекса РФ);
- 2) для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств в затраты отчетного периода, налогоплательщики вправе создавать резервы предстоящих расходов (ст. 324 Налогового кодекса РФ).

Выбор рассмотренных выше моделей связан с достаточно тщательным технико-экономическим обоснованием видов и форм проведения ремонтных работ, их встраивание в общую концепцию хозяйственной деятельности предприятия и используемую для ее реализации бизнес-архитектуру. Результат выбора предусматривает свое отражение в приказе об учетной политике для бухгалтерского (финансового) учета и для целей налогообложения.

Технически создание резерва предусматривает ежемесячные отчисления, исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений согласно учетной политике. Предельная сумма

резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Анализ приведенных выше нормативных документов и результатов исследования процессов, связанных с выполнением ремонтных работ основных средств, имеющих место в различных бизнес-практиках, показал, что налицо не только противоречие между содержанием Плана счетов и учетными стандартами (РСБУ и МСФО), но и целями по обеспечению устойчивости бизнеса. Не требует доказательств, что отсутствие возможности создавать резервы на ремонт основных средств, прежде всего машин и оборудования производственного назначения, совершенно недопустимо, особенно в условиях нарастающей турбулентности экономической среды.

Нам представляется важным устранить противоречия в нормативно-правовой базе бухгалтерского учета, привести ее семантическую основу в соответствие с общепринятыми стратегиями бизнеса. Следует отметить, что на «повестке дня» остается необходимость выработки общепринятого подхода к расчету начисляемых сумм формирования резервов предстоящих расходов по ремонту основных средств с учетом их эксплуатационных особенностей, стоимостных характеристик и «вклада» в финансовый результат предприятия. 🟡

Библиографический список

1. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учебное пособие. – 9-е, изд. перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2011. – 955 с.
2. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для вузов [под ред. проф. Ю.А. Бабаева]. – 3-е изд., перераб., и доп. – М. : Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2010. – 587 с.
3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. – М. : Проспект, 2014. – 280 с.
4. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие. – М. : Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 624 с.
5. Шеремет А.Д., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет и анализ : учебник [под общ. ред. проф. А.Д. Шеремета]. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 618 с.
6. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., Кемаева С.А. и др. Теория бухгалтерского учета : учебник для среднего проф. образования. – 2-е изд., перераб. и доп. [под общ. ред. проф. Е.А. Мизиковского и М.В. Мельник]. – М. : Магистр, 2009. – 382 с.
7. Шеметов В.Н., Горбунова Н.В. Трансформационные факторы как основа формирования финансового результата от корректировочных записей // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 40. – С. 15 – 26.

References

1. Astakhov V.P. Buhgalterskij (finansovij) uchet [Financial Accounting] : study guide. – the 9th ed., rev. and augm. – Moscow : Yurait, 2011. – 955 p.
2. Buhgalterskij finansovij uchet [Financial Accounting] : textbook for High Schools [ed. by Professor J.A. Babayev]. – the 3rd ed. – Moscow : High School Textbook: INFRA-M, 2010. – 587 p.
3. Kondrakov N.P. Buhgalterskij uchet v shemah i tablicah [Accounting in diagrams and tables] / Kondrakov N.P., Kondrakov I.N. – Moscow : Prospekt, 2014. – 280 p.
4. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. Buhgalterskij finansovij uchet [Financial Accounting] : textbook. – Moscow : Magister: NIC INFRA-M, 2014. – 624 p.
5. Sheremet A.D., Starovoytova E.V. Buhgalterskij uchet i analiz [Accounting and Analysis] : textbook [ed. by A.D. Sheremet]. – Moscow : INFRA-M, 2011. – 618 p.

6. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E., Kemaeva S.A. Teoriya buhgalterskogo ucheta [Theory of Accounting] : textbook for vocational secondary education. – the 2nd ed. [ed. by E.A. Mizikovskiy & M.V. Melnik]. – Moscow : Magister, 2009. – 382 p.
7. Shemetov V.N., Gorbunova N.V. Transformacionnye faktory kak osnova formirovaniya finansovogo rezul'tata ot korrektirovochnyh zapisej [Transformational factors as the basis of the formation of the financial result from correction of entries] // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uch. – 2013. – No. 40. – P. 15 – 26.

УДК 657.2

Принципы обеспечения контроля активов организации в соответствии с МСФО

Principles of control of the organization's assets in accordance with IFRS

Юлия Александровна Кручанова, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону
старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета
Yulia Kruchanova, Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don
Senior lecturer of Accounting Department
e-mail: 1ff2@mail.ru
344002, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69, каб. 526.
Тел. 8 (863) 237-02-56, 240-29-86.
Off. 526, 69, B. Sadovaya str., Rostov-on-don, Russia, 344002.
Phone 8 (863) 237-02-56, 240-29-86.

В статье систематизированы и раскрыты принципы обеспечения контрольных процедур в отношении информации бухгалтерского учета, отражаемой в финансовой отчетности. Представлены составляющие методики контроля над учетом активов в соответствии с МСФО, реализованные в приемах регистрации, обобщения и анализа информации на предмет соответствия данных требованиям международных стандартов.

Disclosed systematically and principles of control procedures in relation to accounting information recorded in the financial statements. Presents the components of control methods, taking into account the assets in accordance with IAS implemented in the methods of registration, compiling and analyzing information on the compliance with the data requirements of international standards

Ключевые слова: бухгалтерский учет; контроль; Международные стандарты финансовой отчетности; принцип совместимости; принцип эффективности; принцип гибкости; контрольные модули; финансовая отчетность.

Key words: accounting; control; International financial reporting standards; the principle of compatibility; the principle of efficiency; principle of flexibility; control modules; the financial statements.



Рис. 1. Организационно-информационные проблемы обеспечения контроля над учетом активов в соответствии с МСФО

Тенденции мировой экономики последних лет отчетливо продемонстрировали незастрахованность существующей мировой экономической системы от возникающих финансовых кризисов. В этих условиях особая роль отводится учетной информации, обеспечивающей контроль активов любого экономического субъекта.

Некоторая утрата доверия инвесторов к учетной информации, раскрываемой в финансовой отчетности, способствует и приводит к необходимости дальнейшего сближения национальных систем бухгалтерского учета с требованиями международных стандартов. В рамках этого требуется обновление системы бухгалтерского учета организации по нормам РСБУ и ее ориентации на принципы контроля, эффективности, совместимости и гибкости учетного ресурса.

При этом необходимо отметить, что особое внимание уделено принципу контроля информации об активах организации в создаваемой системе учета, поскольку именно реализация этого принципа обеспечивает надежность инвестиционных вкладов участников бизнеса на основе результативности учета. Данное утверждение основано на том, что учетный ресурс является средством контроля вложенных в бизнес активов. Учет ради учета нецелесообразен, учет целесообразен лишь для осуществления контрольных функций. Первична цель контроля, вторична – результативность учетного ресурса.

Однако не менее важны остальные принципы. Так, принцип эффективности заключается в том, что выгоды от системы, позволяющей достоверно формировать отчетность, соответствующую международным стандартам, должны

быть больше расходов на ее использование. Принцип контроля требует, чтобы созданная система учета обладала механизмами, обеспечивающими надежность накапливаемых данных для составления финансовой отчетности, как по российским правилам ведения бухгалтерского учета, так и по МСФО. Принцип совместимости предполагает наличие прочных взаимосвязей между организационными и человеческими факторами функционирования системы.

Новая система учета должна гармонично сочетать структуру и коммуникации подразделений организации с интересами, квалификацией и отношениями людей, выполняющих различную бухгалтерскую работу. Наконец, принцип гибкости требует от новой системы учета наличия возможностей модификации без проведения серьезных организационных изменений.

Подобная расстановка приоритетов в российском учете лежит в основе возникающих организационно-информационных проблем обеспечения контроля над составлением финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Более всего данные проблемы возникают в части обеспечения контроля над учетом активов. Эти проблемы представлены на рис. 1.

Ключевой областью контроля при отражении активов в финансовой отчетности в соответствии с МСФО является область их оценки. Важность оценки активов подчеркивается как зарубежными, так и отечественными специалистами. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера [1, с. 262] отмечают, что бухгалтерские отчеты должны, среди прочего, представлять количественную информацию

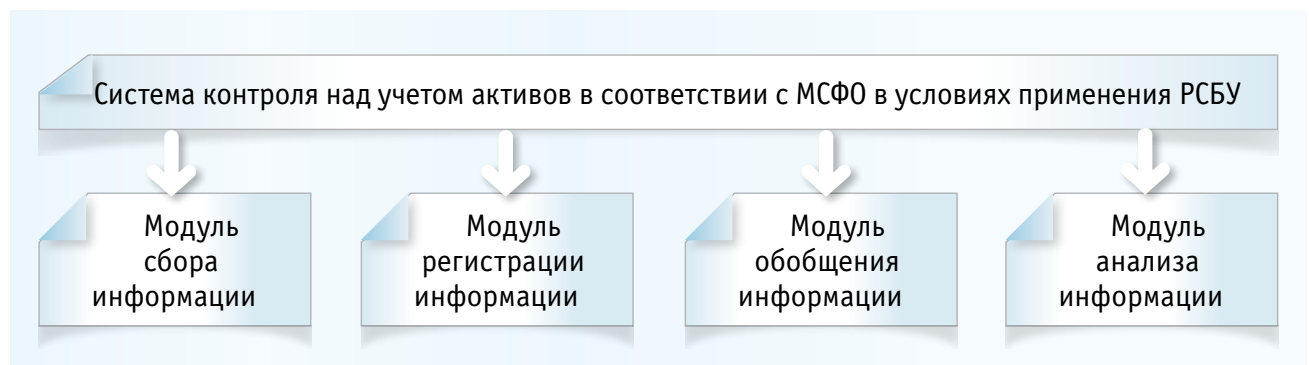


Рис. 2. Структура системы контроля над учетом активов в соответствии с МСФО в условиях применения РСБУ

о различных составляющих финансового положения хозяйствующего субъекта, в том числе об активах, в каждый момент времени. Значение имеет и способ раскрытия информации, так как некорректное раскрытие ведет к искажению, дезинформации и вводит в заблуждение инвесторов экономического субъекта.

Видный ученый В.Ф. Палий выдвигает разработку методов оценки в бухгалтерском учете на одно из первых мест, так как именно оценка является переменной составляющей, легко подвергаемой разного рода искажениям [2, с. 10]. При этом он указывает на то, что справедливая стоимость, применяемая в МСФО для статей отчетного бухгалтерского баланса, не устраняет возможности искажения финансовой отчетности, а во многих обстоятельствах даже способствует этому.

На это уже давно обращают внимание различные экономические комиссии ООН, а экономические кризисы последних лет еще более наглядно и доказательно подтвердили это обстоятельство. Следует понять и признать тот факт, что справедливая стоимость, как метод оценки активов, имеет ограничения и не может применяться тотально, как единственный метод. Наряду со справедливой стоимостью нужно также применять и хорошо известные методы оценки по первоначальной и восстановительной стоимости [2, с. 9].

В Международных стандартах финансовой отчетности при оценке активов широко используется понятие «справедливая стоимость», которая определена в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» как сумма, на которую актив может быть обменен между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Такая форма оценки подвергается критике со стороны зарубежных и отечественных специалистов. Например, Дэннис М. Нэлли, президент международной сети фирм PricewaterhouseCoopers, отмечает, что модель учета по справедливой стоимости достаточно

сложна. Трудно определить ее для актива или ценной бумаги, не имеющей минимальной рыночной стоимости. В итоге необходимо пользоваться финансовой моделью, охватывающей различные допущения. Решить эту проблему можно, придав больше прозрачности самим допущениям [3]. При этом он убежден в необходимости направления будущих изменений в сфере финансовой отчетности на повышение прозрачности оценочных моделей и актуальности информации для инвесторов.

Наличие организационно-информационных проблем обуславливает необходимость осуществления контроля над учетом активов в соответствии с МСФО в условиях применения российских правил ведения бухгалтерского учета как в денежном, так и в натуральном выражении. Методика контроля над учетом активов в соответствии с МСФО представляет собой совокупность приемов и способов сбора, регистрации, обобщения и анализа информации на предмет соответствия данных, формируемых в системе бухгалтерского учета, требованиям международных стандартов. Она должна включать в себя следующие элементы:

- структуру системы контроля;
- методический инструментарий контроля;
- аналитический аппарат контроля.

По своей структуре система контроля более целесообразна при включении в нее четырех отдельных модулей, представленных на рис. 2.

В модуле сбора информации целесообразно отразить порядок выполнения операций по накоплению данных, подтверждающих правильность функционирования системы учета в организации и пригодных для последующего анализа. При этом он должен включать в себя:

- периодичность сбора информации о соответствии порядка отражения активов в системе бухгалтерского учета организации требованиям МСФО;
- режим информационного взаимодействия лиц, осуществляющих контроль, с лицами, ответственными за ведение бухгалтерского

учета в соответствии с международными стандартами и формирование показателей международной финансовой отчетности;

- границы информационного пространства, обеспечивающего надежность полученной информации службой контроля.

Обозначая границы минимально необходимого информационного пространства, следует принимать во внимание не только внутренние источники информации, формируемые в пределах бухгалтерской службы, но и внешние, генерируемые в других отделах и службах организации. Сбор информации из внешних источников позволит службе контроля выявлять факты, не принятые во внимание лицами, ответственными за формирование финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, но оказывающие существенное влияние на ее показатели.

При этом существует множественность каналов получения необходимой информации, таких как:

- выборочное наблюдение за порядком отражения отдельных хозяйственных операций в соответствии с МСФО;
- накопление данных о правильности и своевременности отражения событий хозяйственной деятельности в используемом в целях составления финансовой отчетности программном продукте;
- проведение регулярных тестирований сотрудников бухгалтерии, подтверждающих их компетентность в области действующих требований МСФО и применяемого для составления финансовой отчетности программного обеспечения и др.

Модуль регистрации информации должен содержать порядок фиксации информации о наблюдаемой системе учета активов организации в соответствии с МСФО. Следует отметить, что от полноты, достоверности и своевременности данных, полученных системой контроля, зависит качество проводимых контрольных мероприятий. В этой связи данный модуль необходимо подвергнуть особо детальной разработке.

В рамках модуля регистрации информации необходимо раскрыть порядок ее передачи для последующей обработки. Особую актуальность данный аспект приобретает в условиях применения методики контроля над учетом активов в холдинговых структурах, подразделения которых территориально удалены друг от друга.

Во избежание потери актуальности собираемой информации каналы передачи должны быть максимально надежными, а сроки — минимальными. Передача информации может быть выполнена различными способами. Наиболее приемлемым представляется применение электронных

каналов связи, например, с использованием информационной сети Интернет, не имеющей территориальных ограничений.

Модуль регистрации информации должен отражать схему актуализации собираемой информации, тем самым обеспечивая ее релевантность и надежность. Актуализация проводится путем регулярного изменения, пополнения и обновления формируемой информационной базы данных о соответствии данных, формируемых в системе бухгалтерского учета, требованиям международных стандартов в условиях применения отечественных правил ведения бухгалтерского учета.

Модуль обобщения информации должен раскрывать порядок ее обработки в целях последующего анализа. В рамках данного модуля необходимо раскрыть:

- порядок и сроки хранения полученной информации;
- алгоритмы кодирования информации;
- способы верификации имеющейся информации;
- правила агрегирования информации.

Установление порядка и сроков хранения полученной информации позволяет при необходимости формировать информационные отчеты за любые предшествующие периоды.

Кодирование информации предоставляет возможность ее последующей автоматизированной обработки, тем самым облегчая анализ степени соответствия системы бухгалтерского учета требованиям международных стандартов.

Закрепление способов верификации имеющейся информации позволит выработать единые подходы к проверке расчетов и достоверности собранной информации.

Введение в модуль обобщения информации правил ее агрегирования позволяет включить в систему контроля единые подходы к проведению процедур агрегирования, тем самым снижая вероятность влияния технических и человеческих факторов на ее качество.

Наличие в методике контроля над соответствием отражения активов согласно требованиям МСФО **модуля анализа информации** позволит:

- своевременно выявлять участки учета, где наиболее вероятны непреднамеренные ошибки как должностных лиц, так и программных продуктов;
- устанавливая причинно-следственные связи появления ошибок;
- определять закономерности в допускаемых ошибках;
- вырабатывать рекомендации по совершенствованию учетного процесса, тем самым способствуя усилению надежности информации, раскрываемой в финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами.


Наконец, в модуле анализа информации необходимо предусмотреть порядок ее арифметической и логической обработки путем формализации процедур контроля.

Неотъемлемым элементом методики является описание применяемого в процессе осуществления контрольных процедур инструментария контроля. Под методическим инструментарием в данном случае понимается совокупность средств контроля достоверного раскрытия информации об активах организации в соответствии с международными стандартами. Применяемый контрольный инструментарий оказывает ключевое влияние на модуль регистрации информации.

Применяемый в методике аналитический аппарат должен охватывать всю совокупность возможных причин снижения достоверности информации об активах организации в финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Данный прием контроля целесообразно организовать так, чтобы он обеспечивал такие возможности, как:

- анализ правильности динамики преобразования информации из отечественной системы учета в международную систему;

- элиминирование несущественной информации и обобщение той ее части, которая влияет на надежность показателей финансовой отчетности, соответствующей международным стандартам;
- формирование прозрачных выводов о степени надежности информации, генерируемой системой бухгалтерского учета;
- графическое построение выявленных ошибок;
- взаимосвязанное изучение возникающих упущений в функционировании системы бухгалтерского учета;
- раскрытие динамики изменения количества ошибок в результате проводимых мероприятий по улучшению системы учета и повышению квалификации персонала.

Таким образом, в условиях наличия организационно-информационных проблем обеспечения контроля над учетом активов в соответствии с международными стандартами методика контроля правильности составления финансовой отчетности должна формироваться исходя из различий между требованиями РПБУ и МСФО, а также исходя из применяемого в целях составления финансовой отчетности структурированного инструментария. 

Библиографический список

1. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. [под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999.
2. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М. : Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.
3. Дэннис М. Нэлли. Идет переход к бездолговой экономике // Ведомости. – 2009. – 24 августа. – № 157 (2427).
4. IASB and FASB Commitment to Memorandum of Understanding. Quarterly Progress Report. 31 March 2010 [Электронный ресурс] // The IFRS Foundation. – Режим доступа: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/184E570C-808F-45B9-9710-8249A76A0677/0/April2010progressreport3.pdf>.
5. IFRS: Of Growing Importance for U.S. Companies. – Deloitte Publications, 2004.
6. IFRSs in your Pocket 2006. – Deloitte Publications, 2006.
7. International Financial Reporting Standards IFRS 2010 (English) Official pronouncements issued by the IASB at 1 January 2010.

References

1. Matthews M.R. Teorija buhgalterskogo ucheta [Accounting Theory] : textbook. / M.R. Matthews, M.H.B. Perera; trans. from Eng. [ed. by Ya.V. Sokolov, I.A. Smirnova]. – Moscow : Audit: UNITY, 1999.
2. Paly V.F. Sovremennij buhgalterskij uchet [Modern accounting]. – Moscow : Buhgalterskij uchet, 2003. – 792 p.
3. Dennis M. Nally. Idet perehod k bezdolgovoj jekonomike [There is a transition to a debt-free economy] // Vedomosti. – 2009. – 24 August. – № 157 (2427).
4. IASB and FASB Commitment to Memorandum of Understanding. Quarterly Progress Report. 31 March 2010 [Electronic resource] // The IFRS Foundation. – Access mode: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/184E570C-808F-45B9-9710-8249A76A0677/0/April2010progressreport3.pdf>.
5. IFRS: Of Growing Importance for U.S. Companies. – Deloitte Publications, 2004.
6. IFRSs in your Pocket 2006. – Deloitte Publications, 2006.
7. International Financial Reporting Standards IFRS 2010 (English) Official pronouncements issued by the IASB at 1 January 2010.

УДК 657.1

Методические и практические аспекты формирования внутренней управленческой отчетности инноваций в научных организациях

Methodological and practical aspects of formation of the internal management reporting innovations in scientific organizations

*Ростовский государственный экономический университет (РИНХ),
Россия, Ростов-на-Дону*

Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Николай Тихонович Лабынцев, докт. экон. наук, профессор
заведующий кафедрой бухгалтерского учета

Nicolay Labyntsev, Doctor of Economics, professor
*the Head of Accounting Department
nicobuh@yandex.ru*

Наталья Анатольевна Ковалева, аспирантка кафедры бухгалтерского учета
Natalia Kovaljova, graduate student of Accounting Department

kovnata1976@mail.ru

*344002, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69, каб. 509. Тел. 8(863) 240-29-86.
Off. 509, 69, B. Sadovaya str., Rostov-on-Don, Russia, 344002. Phone 8(863) 240-29-86.*

Статья посвящена методике и практике формирования внутренней управленческой отчетности и ее стандартизации в научных организациях. Методический аспект состоит из трех этапов: подготовительного, организационного (формирование пакета отчетности) и заключительного (представление внутренней управленческой отчетности и ее анализ). Практический аспект основан на разработке стандарта управленческого учета «Внутренняя управленческая отчетность научной организации».

The article focuses on the methodology and practice of formation of the internal management reporting innovations in scientific organizations. The methodical aspect is enclosed in the allocation of three stages: preparatory, organizational (creation of reporting package) and final (presentation of internal management reporting and analysis). The practical aspect based on the development of the standard management accounting «Internal management reporting scientific organization».

Ключевые слова: научная организация; инновация; управленческий учет; управленческая отчетность; стандартизация.

Keywords: scientific organization; innovation; management accounting; management reporting; standardization.

Процесс формирования внутренней управленческой отчетности научной организации реализуется в системе управленческого учета. Ее методическое единство на разных уровнях управления предполагает единые требования к информационному обеспечению, прогнозированию, учету, анализу учетной и не учетной информации об инновациях.

Соблюдение всех принципов формирования внутренней управленческой отчетности создает основу для экономической конкурентоспособности научной организации, завоевания ею передовых позиций на рынке. По данным управленческого учета и внутренней управленческой отчетности в научной организации можно оценивать эффективность выбранной инновационной стратегии развития, объективность и обоснованность которой должна строиться на оценке ее эффективности.

Такая оценка должна являться завершающим этапом в процессе формирования стратегии в системе управления научных организаций. Эта оценка прежде всего должна основываться на полной, достоверной и релевантной информации об инновациях, которую представит система внутренней управленческой отчетности.

Важным и основным критерием оценки эффективности реализации инновационной стратегии в системе управления развитием деятельности научных организаций должно являться достижение организацией поставленных стратегических целей. Все это возможно только при наличии методики формирования внутренней управленческой отчетности инноваций научной организации, состоящей из трех основных этапов, которая представлена на рис. 1.

Подготовительный этап состоит из двух шагов.

Шаг 1. Формирование стратегии научной организации в области инноваций, в рамках которой необходима постановка или корректировка цели и задач с учетом инновационного окружения, согласно изменяющимся внутренним и внешним условиям, при разработке внутренней управленческой отчетности научной организацией.

Поскольку стратегия научных организаций в первую очередь связана с инновационными решениями, внутренняя управленческая отчетность инноваций должна аккумулировать информацию, которая позволит внутренним пользователям определенного уровня управления осуществлять прогноз, контроль и анализ финансовых и нефинансовых показателей инновационной деятельности организации, характеризующих степень достижения его инновационных целей. Основная цель формирования внутренней управленческой отчетности – оказать помощь руководству в принятии обоснованных управленческих решений, которые должны обеспечить создание конкурентоспособной инновационной продукции, повышение результативности инновационной деятельности.

Правильно составленная и своевременно представленная внутренняя управленческая отчетность

научной организации позволяет обеспечить решение следующих задач:

1. Выявить существующие проблемы и недостатки;
2. Выделить моменты, указывающие на потенциальные проблемы в будущем;
3. Осуществить всеохватывающий и оперативный обзор деятельности;
4. Предоставить информацию для принятия стратегических решений;
5. Организовать доступ к внутренней управленческой отчетности менеджеров научной организации с учетом прав доступа к информации, представляющей коммерческую тайну. В рамках этого же шага происходит формирование основных требований к содержанию внутренней управленческой отчетности с учетом предпосылок и принципов ее составления.

Шаг 2. Разработка концепции внутренней управленческой отчетности научной организации включает определение объектов внутренней управленческой отчетности научных организаций, а также выбор модели, ее формирования в зависимости от организации системы управленческого учета в научной организации (автономная, интегрированная, смешанная), на основе разработанной нормативно-методической базы, внутренних положений по организации управленческого учета и внутренней управленческой отчетности научной организации.

Этап «Составление внутренней управленческой отчетности научной организации» также включает в себя два шага

Шаг 3. Состоит в непосредственном формировании пакета внутренней управленческой отчетности научной организации, который должен включать создание перечня показателей, максимально удовлетворяющих информационные требования менеджеров научной организации. Разработка состава, содержания и оптимального формата внутренней управленческой отчетности осуществляется в трех аспектах:

- в разрезе основных форм, характеризующих деятельность научной организации;
- по ключевым показателям инновационных проектов;
- об исполнении бюджетов по инновационным проектам.

Матрицы для внутренней управленческой отчетности составляются в зависимости от пользователя отчета и вида отчета, используется конкретный блок информации, к которому данный пользователь имеет доступ. Если есть показатели, которые используются как целевые и контрольные, то включение этих показателей в ячейки отчетов, из которых берутся их значения, является обязательным.

Шаг 4. Автоматизация составления внутренней управленческой отчетности научной организации, которая заключается в разработке технического задания на автоматизацию, обучение персонала, контроль качества внедрения автоматизированной

ЭТАП 1. ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЙ

Шаг 1. Формирование стратегии научной организации в области инноваций

Постановка цели и задач при разработке внутренней управленческой отчетности научной организацией
Формирование основных требований к содержанию внутренней управленческой отчетности

Шаг 2. Разработка концепции внутренней управленческой отчетности научной организации

Определение объектов внутренней управленческой отчетности научных организаций
Выбор модели формирования внутренней управленческой отчетности в зависимости от организации управленческого учета в научной организации (автономная, интегрированная, смешанная)
Разработка нормативно-методической базы системы, внутренних положений по организации управленческого учета и внутренней управленческой отчетности научной организации

ЭТАП 2. СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

Шаг 3. Формирование пакета внутренней управленческой отчетности

Формирование списка показателей, которые наиболее полно и объективно будут удовлетворять требования руководителя в информации
Разработка состава, содержания и оптимального формата внутренней управленческой отчетности: о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения; по ключевым показателям инновационных проектов; об исполнении бюджетов по инновационным проектам
Составление матрицы для внутренней управленческой отчетности: в зависимости от пользователя отчета и вида отчета выбирается конкретный блок информации, к которому пользователь имеет доступ. Если есть показатели, которые используются как целевые и контрольные, то включение этих показателей в ячейки отчетов, из которых берутся их значения, является обязательным
Определение финансовой структуры научной организации путем выделения центров финансовой ответственности по основным инновационным проектам

Шаг 4. Автоматизация системы внутренней управленческой отчетности

Разработка технического задания на автоматизацию, обучение персонала, контроль качества внедрения

ЭТАП 3. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И АНАЛИЗ ОТЧЕТНОСТИ

Шаг 5.

Представление внутренней управленческой отчетности заинтересованным пользователям

Шаг 6. Оценка эффективности инновационных проектов

Анализ показателей эффективности по основным инновационным проектам внутренней управленческой отчетности

Шаг 7.

Принятие управленческих решений по инновационным проектам

Шаг 8. Разработка рекомендаций по совершенствованию процедуры составления внутренней управленческой отчетности научной организацией

Разработка рекомендаций по совершенствованию процедуры составления внутренней управленческой отчетности научной организацией

Рис. 1. Методика формирования внутренней управленческой отчетности научной организации

системы. В настоящее время на рынке современных программных средств в области управленческого учета разработано и активно применяется на практике большое количество компьютерных программ как зарубежных, так и отечественных систем.

И наконец, **третий этап – это представление и анализ отчетности.**

Шаг 5. Представление внутренней управленческой отчетности заинтересованным пользователям, которыми являются менеджеры научных организаций и персонал научных организаций. Факт постановки и ведения управленческого учета и внутренней управленческой отчетности по выделенным центрам ответственности научной организации

значительно повышает корпоративную дисциплину менеджеров научной организации.

Информация внутренней управленческой отчетности необходима для:

- принятия эффективных управленческих решений по инновациям по вопросам, касающимся оценки деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней;
- выявления тенденций развития таких центров;
- недостатков и положительных моментов в их деятельности.

Внутренняя управленческая отчетность является информационно-аналитической базой управленческих решений по оптимизации деятельности научных организаций в целом. Например, отчетность разрезе центров прибыли и инвестиций дает возможность составить прогноз о динамике прибыли научной организации, оценить риск и эффективность новых капитальных вложений.

Сроки, периодичность предоставления внутренней управленческой отчетности – вопрос индивидуальный. Однако общим критерием периодизации составления отчетности является удовлетворение внутренних пользователей для принятия обоснованных управленческих решений.

Шаг 6. Оценка эффективности основных инновационных проектов осуществляется с использованием основных показателей эффективности инновационного проекта:

- финансовой (коммерческой) эффективности, учитывающей финансовые последствия для участников проекта;
- бюджетной эффективности, учитывающей финансовые последствия для бюджетов всех уровней;
- экономической эффективности, учитывающей затраты и результаты, выходящие за пределы прямых финансовых интересов участников проекта и допускающие стоимостное выражение. Также следует учитывать затраты и результаты, не поддающиеся стоимостной оценке (социальные, политические, экологические и пр.).

Шаг 7. Принятие управленческих решений по инновационным проектам.

В условиях реструктуризации становится актуальной необходимость формирования современных механизмов принятия эффективных управленческих решений в области инноваций с учетом потенциала научной организации. К факторам, оказывающим влияние на принятие инновационных решений, относятся место расположения научной организации, отраслевая специфика научной организации, ее организационно-правовая форма, масштабы деятельности, цели деятельности, внешняя среда (политическая, экономическая, законодательная) в сфере регулирования инноваций, источники финансирования инновационных программ, инновационный потенциал научной организации, методическое сопровождение инновационных

целевых программ, а также уровень квалификации сотрудников научной организации.

Следует отметить, что в ходе деятельности по управлению инновациями принимаются решения в области разработки планов и программ инновационной деятельности, организации мониторинга и наблюдения за ходом разработки инновации и ее внедрения, рассмотрения проектов инноваций и проведение единой инновационной политики, координации инновационной деятельности в функциональных и производственных подразделениях в обеспечении их финансовыми и материально-техническими ресурсами, квалифицированными кадрами для разработки инноваций и создания целевых групп для комплексного решения инновационных проблем.

Основные особенности инновационных решений состоят в том, что они способствуют развитию интеллектуальной деятельности, повышению ее наукоемкости; сложно стандартизируются, так как очень индивидуальны; направлены на изменение состава производимых товаров и услуг, улучшение их качества, развитие и удовлетворение растущих потребностей индивидуума и общества; имеют высокую степень неопределенности и риска; оказывают сильное влияние на развитие и эффективное функционирование научной организации; принимаются на высшем уровне управления; связаны с повышенными затратами ресурсов; связаны с использованием новейших достижений науки, техники, технологий.

И наконец, шаг 8 посвящен разработке рекомендаций по совершенствованию процедуры составления внутренней управленческой отчетности научной организацией, которые формируются на основе вышеперечисленных шагов.

Таким образом, эффективное управление инновационной деятельностью сильно зависит от качества и количества информации, формируемой в системе управленческого учета и внутренней управленческой отчетности.

Для принятия обоснованных управленческих решений необходимо формировать внутреннюю управленческую отчетность по единым нормам и правилам, поэтому перед бухгалтерским сообществом возникла проблема стандартизации, позволяющая повысить уровень эффективности разработки и предоставления отчетов, что даст возможность сэкономить время, которое требуется менеджерам на ознакомление и осмысление предоставленной информации.

Построение системы внутрифирменных стандартов – сложный процесс, ориентированный на долгосрочную перспективу, который является внутренним делом руководства организаций. Однако их необходимость для каждой организации доказана, так как разработка пакета внутрифирменных стандартов, детально регламентирующего необходимые области учетного процесса, является важным инструментом профессионализма деятельности в том числе

и научной организации, а также одним из главных преимуществ конкурентоспособности.

Безусловно, невозможно разработать универсальные стандарты, удовлетворяющие внутренних пользователей различных организаций, так как при их разработке ключевыми факторами, оказывающими влияние на содержание являются: форма собственности, масштабы деятельности, организационная структура, виды деятельности, портфель выпускаемой и разрабатываемой продукции и другие факторы. Даже в научных организациях невозможно разработать шаблон для таких стандартов, но имеет смысл создать проект стандарта, посвященного формированию внутренней управленческой отчетности научной организации с учетом реализуемой инновационной стратегии ее развития.

Составленный проект документа ориентировочно может называться «Положение (стандарт) о системе внутренней управленческой отчетности». Подтверждая жизнеспособность разработанного стандарта по управленческому учету и внутренней управленческой отчетности, можно привести опыт Франции, где правила составления такой отчетности изложены в Плане счетов.

Разработка внутрифирменных стандартов – это креативная деятельность, предъявляющая высокие профессиональные требования к разработчикам таких документов как в области теории и методологии управленческого учета, так и понимания бизнеса научной организации, особенностей инновационной деятельности, задач, которые должен реализовывать менеджмент за счет постановки системы учета и отчетности.

Успешность организации управленческого учета и внутренней управленческой отчетности научных организаций определяется имеющейся у них собственной разработанной внутренней нормативной базой, которая устанавливает способ ведения учета. К внутренним документам научной организации, регулирующим систему управленческого учета и отчетности, относятся, например: стандарт об управленческом учете, план счетов управленческой бухгалтерии, итоговый стандарт, посвященный внутренней управленческой отчетности.

Так как государственное закрепление управленческого учета и внутренней управленческой отчетности в законодательстве РФ отсутствует, то ведение управленческого учета следует осуществлять по решению менеджмента научной организации и регулировать корпоративными нормативными актами. Поэтому разработка внутренних правил учета и отчетности в научных организациях видится весьма актуальной.

Перед тем как внедрить этапы управленческого учета и внутренней управленческой отчетности, необходимо четко оценить его значимость для данной научной организации и эффективность от его внедрения. Под эффективностью понимается превышение выгоды от внедрения данной области учета и отчетности над расходами.

Расходы же в свою очередь на этапе предварительной оценки эффективности от внедрения управленческого учета и отчетности не обладают достаточной определенностью и четкостью, а следовательно, и результаты внедрения будут прогнозируемыми. Здесь реализуется один из принципов бухгалтерского учета – принцип рациональности.

Для каждого типа хозяйственной деятельности существуют специальные, присущие только им формы внутренней управленческой отчетности, управленческих данных и моделей управления. При этом в каждой научной организации есть и общий управленческий учет, в частности, тот же учет затрат, стандартная внутренняя управленческая отчетность и показатели деятельности (хотя бы в форме планов (бюджетов) подразделений).

Внутренняя управленческая отчетность – итоговые данные управленческой бухгалтерии, которая в литературе освещена слабо, особенно применительно к научным организациям, поэтому нуждающегося в разработке отдельного стандарта. В каждой научной организации порядок разработки внутренней управленческой отчетности реализуется в учетной политике, учитывающей специфику деятельности.

Все крупные научные организации, а также представители среднего и даже малого бизнеса в этой области сталкиваются с необходимостью организации и ведения управленческого учета и формирования внутренней управленческой отчетности. Прежде чем разрабатывать стандарт, возникает необходимость разработки регламентов формирования учетно-аналитической информации внутренней управленческой отчетности научной организации.

Теоретически регламенты очень слабо разработаны применительно к внутренней управленческой отчетности. Однако в последнее время данная проблема находит свое отражение в виде небольших публикаций таких авторов, как С.А. Слободняк [6], И.А. Потемкин [5] и других. При этом отсутствует системный подход к разработке соответствующих внутренних управленческих стандартов [7].

Таким образом, разработка положения об управленческом учете позволяет систематизировать действующие в научных организациях учетные системы в целях управления. При разработке системы нормативной документации об управленческом учете следует, насколько это возможно, подробно описать предмет учетных операций, нестандартные ситуации, привести примеры.

Чем детальнее описывается учетный процесс, тем меньше возникает проблемных ситуаций в процессе функционирования системы управленческого учета. Однако при разработке регламентов следует нормировать только те учетные процедуры, которые не соответствуют действующим в научной организации стандартам [6].

На наш взгляд, все регламенты формирования учетно-аналитической информации внутренней

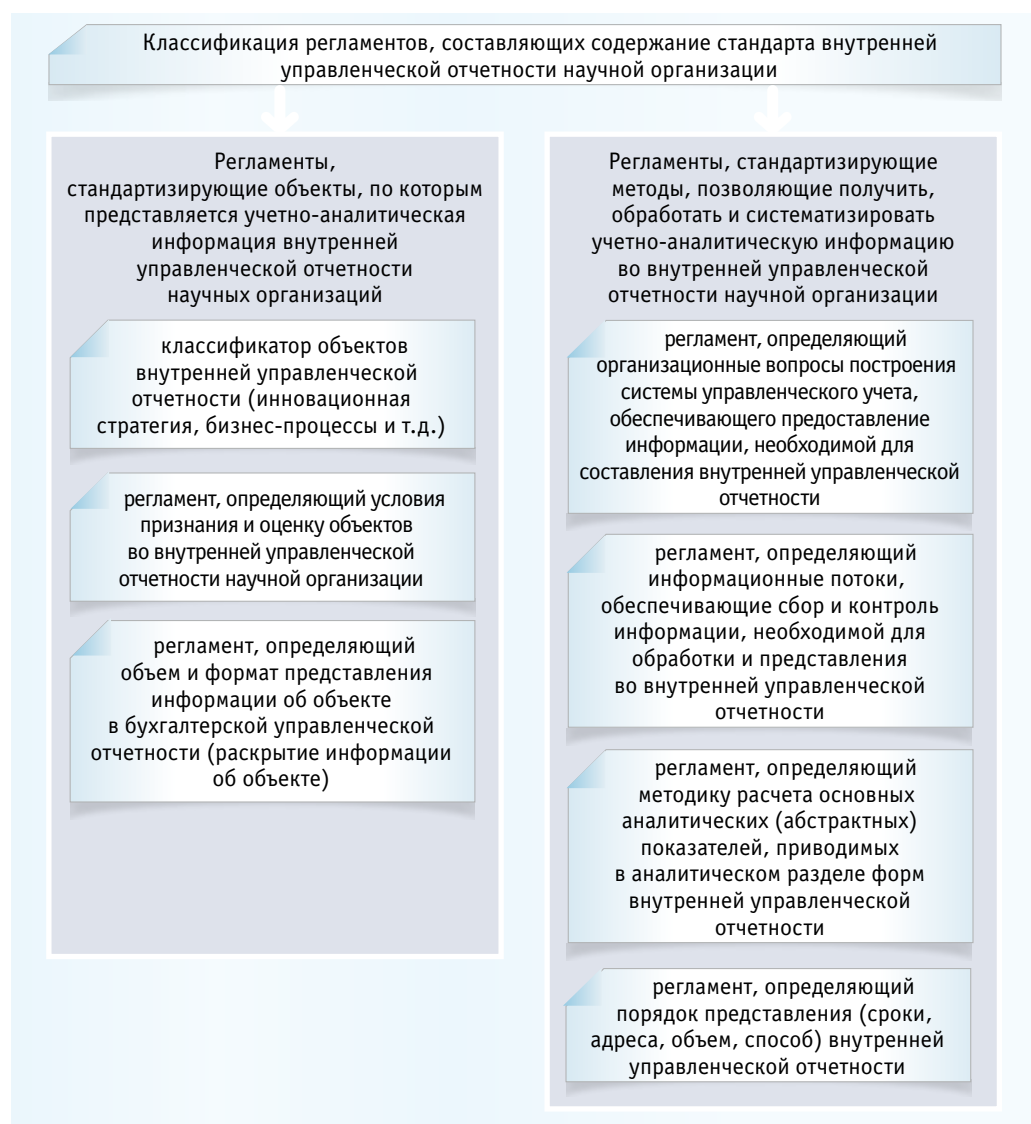


Рис. 2. Классификация регламентов, составляющих содержание стандарта внутренней управленческой отчетности научной организации (разработано автором)

управленческой отчетности предлагается разделить на следующие группы, представленные на рис. 2.

Предложенная классификация регламентов, совокупность которых формирует целостную учетную политику в целях составления и представления внутренней управленческой отчетности научной организации, должна являться основным субъективным регулятором процесса формирования такой отчетности наряду с основным объективным регулятором – экономической сущностью того или иного объекта, отражаемого в отчетности. Существование субъективной и объективной сторон обусловлено использованием принципа научности при формировании информации внутренней управленческой отчетности научной организации. Этот принцип, несмотря на то что организация внутреннего управленческого учета является уникальной для каждой научной организации, равно как и система показателей внутренней управленческой отчетности,

предполагает, что при ее подготовке необходимо ориентироваться на передовые достижения экономической науки и учитывать действие экономических законов.

В составе пакета внутрифирменных стандартов, разработанных в научной организации, необходимо иметь стандарт, посвященный управленческому учету, под рабочим названием «Внутренняя управленческая отчетность научных организаций».

Научные организации могут разрабатывать также дополнительные внутренние стандарты, уточняющие методику организации управленческого учета инновационной стратегии, инновационных проектов, затрат, собственности, денежных потоков, прибыли, основных управленческих решений и т.д.

Таким образом, целесообразно создать стандарт, посвященный формированию внутренней управленческой отчетности, который объединил бы методические подходы к формированию такого рода отчетности с отраслевой спецификой научных организаций. Структура внутрифирменного стандарта «Внутренняя управленческая отчетность научных организаций» приведена на рис. 3.

Таким образом, применение внутрифирменного стандарта «Внутренняя управленческая отчетность научных организаций» в общей системе стандартов позволит им:

- выработать единый методологический подход к организации внутреннего управленческого учета и формирования внутренней управленческой отчетности;
- полнее соблюдать правила внутренних требований пользователей внутренней управленческой отчетности;

Структура внутрифирменного стандарта
«ВНУТРЕННЯЯ УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ
НАУЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ»

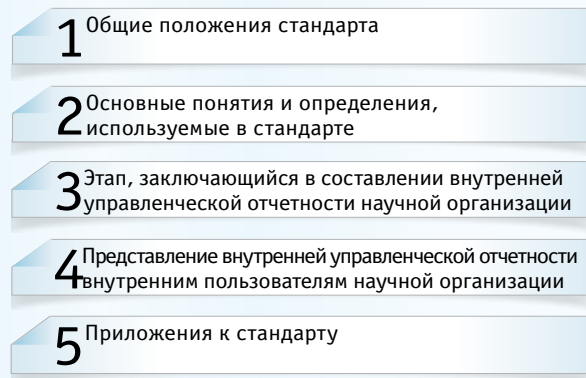


Рис. 3. Структура внутрифирменного стандарта «Внутренняя управленческая отчетность научных организаций» (разработано автором)

- обеспечить высокое качество информационного обеспечения внутренних пользователей и способствовать снижению различных видов риска;
- сделать технологию формирования внутренней управленческой отчетности научных организаций более рациональной (вследствие экономии времени при планировании и формировании разработанных форм);
- уменьшить трудоемкость сбора и отражения информации (с помощью разработанных управленческих документов и форм внутренней управленческой отчетности);
- обеспечить дополнительный внутренний контроль за основными показателями деятельности научной организации в разрезе направлений деятельности, а также осуществлять проверку качества работы всей организации. 📌

Библиографический список

1. Ковалева Н.А. Инновация как объект бухгалтерского учета в современных условиях и его классификация // Управленческий учет. – 2014. – № 7. – С. 68-75.
2. Ковалева Н.А. Основные предпосылки и принципы составления внутренней управленческой отчетности в научных организациях // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2013. – № 3 (43). – С. 191-197.
3. Лабынцев Н.Т. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий : учебник / Н.Т.Лабынцев, Е.А. Шароватова, И.А. Омельченко и др.; [под ред. проф. Н.Т. Лабынцева]. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 800 с.
4. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности : монография. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 176 с.
5. Потемкин С.А. Формирование системы управленческой отчетности в кредитных организациях // Прикладная информатика. – 2009. – № 5. – С. 27-32.
6. Слободняк И.А. Регламенты формирования информации внутренней бухгалтерской отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 11. – С. 21-30.
7. Щукин А.Л. Управленческий учет для многофилиальных лизинговых компаний на основе МСФО // Управление финансами и рисками в лизинговой компании. – 2010. – № 1. – С. 42-45.

References

1. Kovaljova N.A. Innovacija kak ob'ekt buhgalterskogo ucheta v sovremennyh uslovijah i ego klassifikacija [Innovation as an object of accounting in modern conditions and its classification] // Upravlencheskij uchet. – 2014. – № 7. – P. 68-75.
2. Kovaljova N.A. Osnovnye predposylki i principy sostavlenija vnutrennej upravlencheskoj otchetnosti v nauchnyh organizacijah [The basic premises and principles of preparation of internal management reports in scientific organizations] // Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo jekonomicheskogo universiteta (RINH). – 2013. – № 3 (43). – P. 191-197.
3. Labyntsev N.T. Buhgalterskij uchet: finansovyj i upravlencheskij [Accounting: financial and management] : textbook. – Moscow : Finansy i statistika, 2008. – 800 p.
4. Labyntsev N.T. Upravlencheskij uchet i vnutrifirmennyj kontrol' v uslovijah kommercheskoj dejatel'nosti [Management accounting and internal control in business conditions] : monograph / N.T. Labintsev, E.A. Sharovatova, I.A. Omelchenko and od. ; [ed. by prof. N.T. Labintsev] – Moscow : Finansy i statistika, 2009. – 176 p.
5. Potjomkin S.A. Formirovanie sistemy upravlencheskoj otchetnosti v kreditnyh organizacijah [Formation of system of management accounting in credit organizations] // Prikladnaja informatika. – 2009. – № 5. – P. 27-32.
6. Slobodnjak I.A. Reglamenti formirovanija informacii vnutrennej buhgalterskoj otchetnosti [Regulations of formation of internal accounting] // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2011. – № 11. – P. 21-30.
7. Shhukin A.L. Upravlencheskij uchet dlja mnogofilial'nyh lizingovyh kompanij na osnove MSFO [Management accounting for multidisciplinary companies based on IFRS] // Upravlenie finansami i riskami v lizingovoj kompanii. – 2010. – № 1. – P. 42-45.

УКД 65701

Развитие бухгалтерского учета в профессиональных некоммерческих организациях на основе бенчмаркинга

Enhancement of accounting in professional nonprofit organizations on the basis of benchmarking

*Ростовский государственный экономический университет (РИНХ),
Россия, Ростов-на-Дону*

Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Николай Тихонович Лабынцев, докт. экон. наук, профессор
заведующий кафедрой бухгалтерского учета

Nikolay Labyntsev, Doctor of Economics, professor
the Head of Accounting Department
nicobuh@yandex.ru

Лилия Николаевна Кузнецова, канд. экон. наук
доцент кафедры аудита

Lilia Kuznetsova, PhD
Associate Professor of the Audit Department
lk-vk@rambler.ru

344002, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69, каб. 526.

Тел. 8 (863) 237-02-56, 240-29-86.

Off. 526, 69, B. Sadovaya str., Rostov-on-don, Russia, 344002.

Phone 8 (863) 237-02-56, 240-29-86.

Отечественный бухгалтерский учет несколько лет активно реформируется, но темпы и результаты изменений не удовлетворяют основных пользователей учетно-аналитической информации, что подтверждено результатами проведенного исследования. В этой связи предлагается использовать для совершенствования бухгалтерского учета бенчмаркинг, являющийся распространенным инструментом развития различных сторон человеческой деятельности, но недостаточно известный в России.

Профессиональные некоммерческие организации могут стать депозитарием лучшей учетной практики, организаторами профессиональных конкурсов в области бухгалтерского учета и центрами организации самооценки служб бухгалтерского учета.

The reform of domestic accounting is actively implementing for a few years, but the pace of change and current results do not satisfy major users of accounting and analytical information, as confirmed by the results of the study. The article proposes to use benchmarking to improve accounting, which is common tool to improve various aspects of human activity, but not widespread in Russia. Professional non-profit organizations can become depositaries of better accounting practices, the organizers of professional competitions in the area of accounting and centers for the organization of self-service accounting.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; бенчмаркинг; самооценка; управленческий учет.
Keywords: accounting; benchmarking; self-assessment; managerial accounting.

Успешная финансово-хозяйственная деятельность отечественных организаций все больше зависит от качественной учетно-аналитической информации, источником которой является бухгалтерский учет. Информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, должна отвечать ожиданиям ее пользователей, быть полезной им. Требования и ожидания пользователей учетно-аналитической информации постоянно возрастают, что неизбежно влечет за собой необходимость реформирования бухгалтерского учета как источника такой информации.

В настоящее время определенные достижения заметны только в реформировании нормативного регулирования бухгалтерского учета, начавшегося в 1992 году, когда была принята Государственная программа перехода Российской Федерации на признанную в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики¹.

В дальнейшем были приняты различные нормативные акты, важнейшими из которых являются федеральные законы «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 № 129-ФЗ и от 22.11.2011 № 402-ФЗ), «О консолидированной финансовой отчетности» (от 27.07.2010 № 208-ФЗ).

Начиная с 1997 года российская система учета ориентирована на МСФО, но переход на МСФО нельзя рассматривать как единственную цель реформ. Реформирование потребовало от регулятора бухгалтерского учета принятия концепции, которая была сформулирована и нашла официальное закрепление в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России². В соответствии с Концепцией основными направлениями дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности являются:

- 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) создание инфраструктуры применения МСФО;
- 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской

отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Задачи, сформулированные в Концепции, поддержаны большей частью профессионального сообщества, так как отечественные учетные системы не в полной мере справляются с возложенными на них задачами, что подтверждается объективными исследованиями [3, 4].

Для выявления состояния бухгалтерского учета в организациях и определения направлений его развития проводилось авторское исследование среди профессиональных бухгалтеров (в большинстве главные бухгалтеры организаций) и руководителей различного уровня. О недостаточности использования бухгалтерского учета как источника информационной системы организации свидетельствуют ответы бухгалтеров и руководителей.

Одной из основных целей исследования стало определение полезности бухгалтерского учета для внутренних пользователей отчетности. Наиболее объективным критерием ответов на данный вопрос является оценка руководителей деятельности бухгалтерской службы. Руководители оценивали работу бухгалтерских служб по десятибалльной шкале. Разброс оценок максимальный – от одного до десяти баллов (рис. 1).

Средняя оценка, выставленная руководителями, составляет 6,2 балла. Максимально высоким баллом была отмечена работа всего 3% бухгалтерских служб, 4% учетных подразделений получили девять баллов, что недостаточно для определения удовлетворительного состояния бухгалтерского учета в организациях.

Оценку деятельности бухгалтерии можно детализировать, выделив из нее такое направление, как формирование полной и полезной информации в бухгалтерской отчетности для менеджмента компаний. На данный вопрос выделялись прежде всего такие ответы, как «информация полезна и достаточна», «информация полезна, но недостаточна» для принятия управленческих решений (рис. 2).

Чаще всего полезность учетно-аналитической информации руководители оценивали от 30 до 50%. Для усиления полезных качеств бухгалтерской отчетности, по мнению 39% руководителей, ее необходимо усилить информацией, формируемой системой бухгалтерского учета.

¹ Государственная программа перехода Российской Федерации на признанную в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики утверждена Постановлением Верховного совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1.

² Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу утверждена приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180.

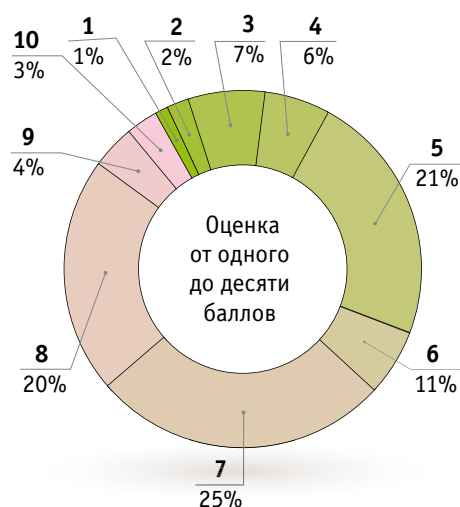


Рис. 1. Оценка деятельности бухгалтерии организаций руководителями различного звена (в процентах)

Недостаток иной информации отмечают 38% опрошенных, 2% руководителей испытывают недостаток как в учетной, финансовой, так и в иной информации, остальные респонденты не внесли предложений по расширению информации, включаемой в бухгалтерскую отчетность.

В качестве дефицита нефинансовой информации в отчетности руководители отмечают сведения об условиях внешней среды функционирования компаний, сделках с зависимыми лицами и др. Следует отметить, что 2% опрошенных указали на перегруженность бухгалтерской отчетности различными сведениями, что затрудняет восприятие информации, содержащейся в ней.

Подробно результаты исследований изложены в ранее опубликованных работах [3, 4]. Таким образом, профессиональное сообщество, поддерживает регулятора в необходимости реформирования бухгалтерского учета.

Для решения задач, сформулированных в Концепции, необходимо использовать все возможные инструменты. Одним из распространенных инструментов совершенствования различных сторон человеческой деятельности, в том числе и бухгалтерского учета, в мировой практике и недостаточно известном в России является бенчмаркинг.

На сегодняшний день термин «бенчмаркинг» является аутентичным переводом с английского «Benchmarking». Он создан посредством транслитерации и не имеет однозначного определения и толкования.

Предпосылкам зарождения бенчмаркинга несколько тысяч лет. Развитие цивилизации свидетельствует, что еще у ее истоков люди могли учиться у других людей лучше построенному дому, созданному колесу и т.п. Колесо можно считать самым древним и самым распространенным бенчмаркингом.

В современном виде бенчмаркинг был разработан Институтом стратегического планирования (Кембридж) и сформулирован следующим образом: чтобы определить эффективное решение в области конкуренции, необходимо рассмотреть опыт других компаний, которые достигли успеха, действуя в схожих условиях. Существенный вклад в развитие его практической составляющей внесла фирма «Ксерокс», в которой в 1979 году и появился термин «бенчмаркинг».

Современный бенчмаркинг вообрал в себя опыт Германии, где сопоставления показателей деятельности различных компаний с определением лучших достижений был повсеместной практикой с двадцатых годов прошлого века. Активность в данном вопросе проявляли отраслевые союзы, которые совместно с государственными институтами публиковали отчетность, способствовали контактам между компаниями и распространению лучших достижений.

Значительная практика выявления лучших методов работы была наработана в Советском Союзе. Однако в современной России этот опыт используется незначительно, чаще на неформальном уровне межличностных связей [5, с. 21].

Бенчмаркинг является одним из старейших инструментов самосовершенствования, по мнению Р. Кэмпбелла, он «как поиск образцов для подражания стал всемирным движением» [5, с. 48], которое во многих странах мира подталкивает организации к тому, чтобы учиться друг у друга, обмениваться образцами передового опыта в профессиональных областях.

Распространению бенчмаркинга способствовало создание в 1994 году Глобальной сети бенчмаркинга (GBN), сети клубов бенчмаркинга: www.globalbenchmarking.com, www.benchnet.com, в том числе в области бухгалтерского учета и финансов www.afbc.org, и др.

Предпосылками распространения бенчмаркинга являются процессы глобализации экономики, развитие информационных технологий, усиление борьбы за все виды ресурсов. Компании

конкурируют на мировом рынке, но наряду с конкуренцией возникают интеграционные процессы, объединяющие участников рынка для достижения общей цели – успеха в бизнесе. Сочетание соперничества и сотрудничества создает новые возможности для развития компаний, и одним из эффективных направлений сотрудничества является бенчмаркинг. В конкуренции можно проиграть, в сотрудничестве выигрывают все.

В европейских странах активно развивается инновационный бенчмаркинг: информационные релей-центры (IRC) создают общеевропейский бенчмарк инновационной практики, который позволит организациям сравнивать и управлять улучшением своей работы. По мнению авторов создания информационных релей-центров, они должны стать депозитарием практических примеров того, как осуществляется освоение лучшей практики, решаются общие проблемы, и как организации применяют новые подходы для повышения эффективности произведенных технологических инвестиций.

В таких депозитариях сбора и обобщения информации передовой опыт будет не только сохраняться, но и использоваться в дальнейшем. Собранные примеры могут иметь форму кратких исследований, иллюстрирующих практические элементы конкретных методик и процедур, решение отдельных проблем, таких как нарушение договоров поставки, работа по взысканию дебиторской задолженности или масштабных направлений совершенствования бухгалтерского учета.

Предложенный вариант накопления, анализа, обобщения и хранения учетной и иной информации, необходимой пользователям отчетности, работникам бухгалтерских служб в депозитариях, может иметь решающее значение для дальнейшего развития бухгалтерского учета. Представляется, что депозитарием лучшей практики бухгалтерского учета в России может стать профессиональная некоммерческая организация, например, такая, как Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. ИПБ России обладает достаточными возможностями: широкое представительство, разветвленная инфраструктура, территориальные отделения созданы по всей стране, приумножаются многолетние связи с членами сообщества. В депозитарии может накапливаться различная информация, например:

- существующая лучшая практика в области бухгалтерского учета;

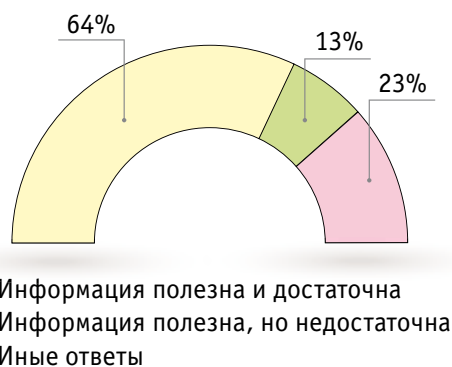


Рис. 2. Оценка менеджментом организации полезности и достаточности информации в бухгалтерской отчетности

- алгоритмы решения сложных вопросов, касающихся организации системы бухгалтерского учета экономического субъекта, построения учетных бизнес-процессов и т.п.;
- новые подходы по отражению информации о фактах хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете;
- методики исчисления затрат продукции (услуг);
- сложные вопросы, не нашедшие решения, и другие проблемы бухгалтерского учета.

С помощью такого депозитария лучшей практики бухгалтерского учета организации, особенно среднего и малого бизнеса, получают возможность определить, какие методы им необходимо применять, найти примеры того, как это делается в других организациях.

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России является членом Международной федерации бухгалтеров, что создает возможность международного сотрудничества в области бенчмаркинга. Посредством исследований и обмена полученными результатами могут совершенствоваться стандарты бухгалтерского учета, качественно повысятся учетные бизнес-процессы, бухгалтерская (финансовая) отчетность. Бухгалтерский учет является нейтральным объектом с точки зрения конкуренции при проведении бенчмаркинга для организаций как из одной, так и из разных отраслей.

В ИПБ России накоплен собственный опыт распространения знаний через учебно-методические центры. Распространением знаний по финансовому и управленческому учету стали программы обучения и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров

Таблица 1. Критерии Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет»

Критерий и его содержание	Составляющие критериев Премии
<p>1 Лидирующая роль руководства. Как руководители организации совместно с главным бухгалтером определяют цель деятельности службы бухгалтерского учета, вырабатывают стратегию развития, способствуют достижению цели развития; как они формируют ценности, необходимые для достижения долгосрочного успеха на основе разработанных мероприятий и личного примера; насколько они вовлечены в деятельность, обеспечивающую целостность и слаженность работы всей системы менеджмента организации, ее дальнейшее развитие</p>	<p>1.1. Постановка цели, выработка стратегии развития бухгалтерского учета, способствующие достижению долгосрочного успеха: – постановка и ведение стратегического учета в организации; – разработка плана развития бухгалтерского учета в организации; – обеспечение измерения, анализа и совершенствования учетных бизнес-процессов и др. 1.2. Формирование ценностей, необходимых для достижения долгосрочного успеха на основе разработанных мероприятий и личного примера: членство главного бухгалтера и других руководителей бухгалтерской службы в профессиональных саморегулируемых организациях бухгалтеров и аудиторов и активность участия в их деятельности и др. 1.3. Вовлеченность руководителей бухгалтерского учета в деятельность, обеспечивающую эффективность работы системы менеджмента организации в целом, ее дальнейшее развитие, на основе изменений: лидерство главного бухгалтера в планировании развития бухгалтерской службы и др. 1.4. Участие главного бухгалтера в работе с внешними и внутренними пользователями отчетности: – наличие взаимодействия с контрагентами в представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности; – участие в программах бенчмаркинга и др.</p>
<p>2 Политика и стратегия организации в области качества. Как служба, осуществляющая функции бухгалтерского учета, реализует цели своей деятельности и стратегию развития посредством ориентации на пользователей отчетности и иной учетной информации, разработку политики, планов, целей и процессов</p>	<p>2.1. Определение существующих и прогнозных потребностей и ожиданий заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности для разработки стратегии развития службы бухгалтерского учета и совершенствования бухгалтерской отчетности: стимулирование и поддержка руководителями службы бухгалтерского учета атмосферы сотрудничества между работниками и др. 2.2. Разработка, анализ и актуализация политики и стратегии: определение результативности политики и стратегии и др. 2.3. Ознакомление потребителей учетно-аналитической информации и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности с политикой и стратегией в рамках ключевых процессов: создание механизмов, оценивающих повышение качества учетно-аналитической информации и бухгалтерской отчетности организации, и др.</p>
<p>3 Персонал. Как в службе учета осуществляется управление персоналом, развиваются и используются его знания и потенциал на индивидуальном уровне, на уровне службы учета, всей организации; как планируется развитие учетного процесса в целях претворения в жизнь целей, политики и стратегии, а также в целях эффективной реализации процессов организации</p>	<p>3.1. Организация и улучшение работы с персоналом, формирующим учетно-аналитическую информацию, бухгалтерскую отчетность: привлечение работников к разработке политики, стратегии и планов в повышении квалификации персонала, занятого формированием учетно-аналитической информации, и др. 3.2. Коммуникации: – проведение внутреннего бенчмаркинга; – выявление потребностей и направлений во внешнем бенчмаркинге. 3.3. Разработка и соблюдение этических норм: соблюдение работниками службы бухгалтерского учета профессиональной этики и др.</p>
<p>Партнерство и ресурсы. Как служба бухгалтерского учета планирует ресурсы и взаимоотношения с внешними партнерами в целях претворения в жизнь политики и стратегии, а также в целях эффективной реализации процессов</p>	<p>4.1. Внешние пользователи отчетности: определение потенциальных возможностей партнерства, соответствующих целям и стратегии, и др. 4.2. Ресурсы: – разработка и осуществление стратегии в отношении финансовых ресурсов; – обеспечение условий для развития инновационного и творческого мышления работников посредством использования информационных ресурсов и знаний и др.</p>

Таблица 1. Окончание

Критерий и его содержание	Составляющие критериев Премии
<p>5 Процессы бухгалтерского учета, осуществляемые организацией. Как служба учета проектирует процессы, осуществляет мониторинг процессов и совершенствует их в целях претворения в жизнь политики и стратегии организации, а также удовлетворения потребностей для пользователей отчетности, других заинтересованных сторон</p>	<p>5.1. Проектирование и мониторинг учетных бизнес-процессов: проектирование учетных бизнес-процессов организации, включая ключевые процессы, необходимые для реализации политики и стратегии, и др. 5.2. Совершенствование бизнес-процессов с использованием инноваций в целях более полного удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей отчетности и других заинтересованных сторон в получении учетно-аналитической информации: наличие механизмов определения потребностей и возможностей для улучшений, иных изменений, выбор приоритетов и др. 5.3. Предложение отчетности на основе ожиданий потребителей: получение и анализ информации обратной связи для определения потребностей и ожиданий пользователей отчетности, в том числе их восприятие формируемой отчетности и др.</p>
<p>6 Удовлетворенность потребителей качеством представляемой информации. Результаты, которых добилась служба учета в отношении удовлетворения интересов внутренних и внешних пользователей информации</p>	<p>6.1. Показатели восприятия пользователями бухгалтерской отчетности ее качественных характеристик: существенность, надежность, сравнимость, понятность, полезность, скорость представления, полнота, достоверность, рациональность, релевантность (уместность), объективность, постоянство, проверяемость, обратная связь, прогнозная ценность. 6.2. Показатели работы службы бухгалтерского учета по повышению удовлетворенности пользователей бухгалтерской отчетности и учетно-аналитической информации: – общий имидж службы бухгалтерского учета; – количество жалоб и похвальных отзывов и др.</p>
<p>7 Удовлетворенность персонала. Результаты, которых добилась служба учета в отношении удовлетворения профессиональных потребностей своего персонала</p>	<p>7.1. Показатели восприятия персоналом службы бухгалтерского учета своей работы в организации: участие персонала в организации бухгалтерского учета, его совершенствовании и др. 7.2. Показатели работы по повышению удовлетворенности службы бухгалтерского учета: требования к профессиональному уровню в сравнении с фактическим профессиональным уровнем работников и др.</p>
<p>8 Влияние службы персонала на организацию, на общество в целом посредством коммуникативного воздействия. Результаты, которых добилась служба персонала в отношении удовлетворения интересов организации, общества на различных уровнях</p>	<p>8.1. Показатели восприятия обществом деятельности службы бухгалтерского учета, главного бухгалтера, отдельных бухгалтеров: – восприятие профессиональным сообществом деятельности службы в целом и отдельных работников; – информационная открытость по отношению к обществу; – участие в проектах бенчмаркинга</p>
<p>9 Результаты работы службы учета и организации в целом. Результаты, которых добилась служба учета и организация в целом в отношении запланированных целей в работе</p>	<p>9.1. Показатели: – финансовые показатели работы организации; – разработка новых финансовых показателей, повышающих аналитичность информации о финансовых результатах организации; – качество информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, и другие результаты работы службы бухгалтерского учета; – раскрытие нефинансовых показателей деятельности организации; – формирование отчетности по международно признанным стандартам, прежде всего по Международным стандартам финансовой отчетности</p>

Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, которые прошли десятки тысяч бухгалтеров. Однако возможности повышения квалификации не исчерпаны.

ИПБ России может стать не только депозитарием лучшей практики, но и центром проведения самосовершенствования бухгалтерских служб отечественных организаций на основе Премии

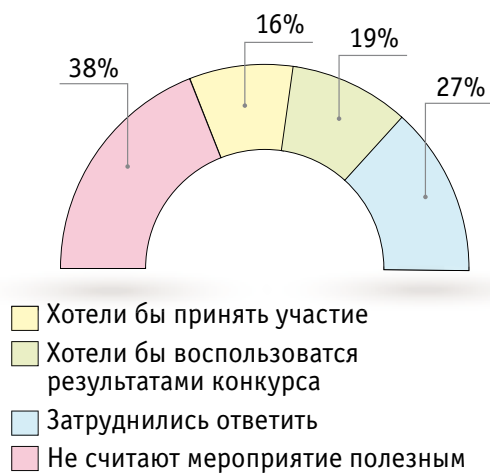


Рис. 3. Распределение ответов по вопросу учреждения Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет»

качества в номинации «Бухгалтерский учет» и дальнейшей самооценки.

Повышение качества учетной информации полностью сочетается с концепциями качества, широко применяемыми во всем мире. Сознвая роль качества в достижении конкурентных преимуществ, правительства различных стран создают благоприятные условия для повышения качества продукта национальных компаний. Одним из таких условий является учреждение национальных премий в области качества.

Результаты исследования, проведенного среди бухгалтеров [4, с. 157–163], показали заинтересованность данной категории лиц в учреждении Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет». По результатам анкетирования на вопрос «Считаете ли Вы целесообразным учреждение Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет?» 15,9% респондентов ответили, что хотели бы принять участие в конкурсе, еще 18,9% хотели бы воспользоваться результатами конкурса для самооценки (рис. 3).

Исходя из форм организации бухгалтерского учета, многообразия решаемых задач, целесообразно достижения участников конкурса рассматривать по нескольким категориям. При организации конкурса можно выделить следующие категории:

- организации, оказывающие специализированные услуги по бухгалтерскому учету;
- специализированные издательства по бухгалтерскому учету и интернет-ресурсам;

- учебные заведения, осуществляющие подготовку специалистов в области бухгалтерского учета.

Отдельно следует выделить наиболее массовую категорию – бухгалтерские службы юридических лиц. Бухгалтерские службы не являются самостоятельными участниками экономического оборота, но возможность определять лучшие достижения учетной практики может стать эффективным инструментом не только развития методики, организации учета, но и всей системы учетно-аналитического обеспечения российских компаний.

При разработке критериев модели премии следует учитывать необходимость гармонизации премии в номинации «Бухгалтерский учет» с критериями Премии Правительства РФ. В зависимости от категории экономических субъектов критерии могут варьироваться. Содержание критериев премии и их составляющие в укрупненном виде могут быть представлены в виде таб. 1. Более детальное раскрытие составляющих критериев опубликовано ранее [3, с. 240-246].

Учреждение Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет» полностью совпадает с тенденцией многих стран мира, уделяющих внимание качеству в разных сферах деятельности. Более 60 стран вручают национальные награды за качество на базе премий качества [11, с. 1]. Практически все национальные премии европейских стран, а также Индии основаны на критериях Европейской премии по качеству.

Условия участия в таких программах предполагают, кроме демонстрации конкурентных преимуществ, применение на практике концепции бенчмаркинга, которую можно определить, как систематическую и непрерывную оценку процессов, практик и методологии бухгалтерского учета компании, сравнение их с процессами, практиками и методологиями компаний-лидеров в целях получения информации и принятия решений, для совершенствования собственной деятельности.

В национальных премиях качества США, Японии, Европейской премии закреплена норма, в соответствии с которой ее лауреаты обязаны оказывать содействие в проведении бенчмаркинга [1, с. 43]. Европейский фонд управления качеством аккумулирует опыт ведущих организаций Европы, победителей

и участников конкурса в базе данных лучшей практики.

Эта информация является основой для проведения бенчмаркинга между организациями – членами фонда и компаниями, использующими эту модель для совершенствования деятельности [6, с. 82]. По данным Европейского фонда управления качеством, модель совершенствования, разработанную этой организацией в рамках Европейской премии качества, используют более 20 тыс. различных компаний Европы. В их числе 15 из 25 крупнейших компаний Евросоюза и 9 из 13 компаний ЕС, входящих в 50 ведущих компаний мира [8].

Во многих странах организации, проводящие конкурсы качества, обладают большой информационной, методологической и организационной инфраструктурой для осуществления бенчмаркинга, они помогают организациям:

- систематизировать подходы к бенчмаркингу;
- обмениваться знаниями и опытом;
- узнавать лучшие подходы к решению проблем;
- развивать обмен информацией и общение с использованием сети «Интернет».

В современной России с 1997 года присуждается Премия Правительства РФ в области качества, критерии которой гармонизированы с критериями и моделью Европейской премии качества с некоторыми различиями, учитывающими специфику российского бизнеса. Критерии конкурса являются для российских организаций ориентиром достижений, а стремление к победе в конкурсе может стать инструментом целенаправленного инновационного развития, совершенствования деятельности и повышения конкурентоспособности прежде всего самой организации.

Гармонизация критериев Премии для менеджмента и для служб бухгалтерского учета может стать фактором вовлечения бухгалтеров в общие процессы повышения эффективности деятельности отечественных компаний на основе качества.

Итоги Премий по качеству являются платформой для проведения самооценки. Термин «самооценка» заимствован управленческой теорией и практикой из психологии, где он означает оценку личностью самой себя [10, с. 1176]. Единого мнения о сущности и методах самооценки хозяйствующих субъектов не сложилось, при этом выделяются несколько подходов:

- как метод определения состояния организации;
- как к сравнительному анализу с иными организациями, прежде всего, эталонными, один из этапов бенчмаркинга;
- как к элементу конкурсов в области качества: национальных, отраслевых, функциональных;
- как этап совершенствования деятельности организации и повышения профессионализма сотрудников [3, с. 84].

Целью учреждения большинства премий в области качества является не столько признание заслуг и награждение победителей, сколько распространение лучшего опыта и предоставление возможности всем организациям сравнить себя с лидерами. В большинстве стран принята практика, в соответствии с которой победители премии обязаны принимать участие в бенчмаркинге.

Проведение самооценки в бухгалтерском учете оправдано, но этот процесс ограничен такими факторами, как отсутствие профессионального национального конкурса в области бухгалтерского учета, малочисленность примеров и компаний, участвующих в распространении опыта. Существующая практика показывает, что проведение самооценки дает организациям дополнительные выгоды, а использование данного метода в бухгалтерском учете предполагает следующие преимущества:

- позволяет руководству составить представление о потребностях и возможностях (потенциале) службы бухгалтерского учета;
- систематическое совершенствование учетных процессов в организации;
- получение объективной оценки состояния учетного процесса;
- обучение сотрудников бухгалтерии не только в профессиональной сфере, но и их вовлечение в принципы всеобщего менеджмента качества;
- возможность стимулировать профессиональные достижения работников, их стремление к распространению знаний и др.

Ядро системы самооценки в бухгалтерском учете составляют: бизнес-процессы, система показателей, план ее проведения. Документированная информация по самооценке за несколько лет позволяет выявить тренды в развитии учетной системы экономических субъектов, профессиональном уровне отдельных



работников, определить состояние учетных бизнес-процессов.

По нашему мнению, в России сложную и ответственную функцию по организации Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет» должны организовывать несколько учредителей, одним из которых может стать Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России как авторитетная профессиональная организация. Необходимой является поддержка конкурса со стороны государства, так как традиционно в нашей стране государственные институты пользуются значительным доверием граждан. Государство в рамках частно-государственного партнерства может и должно содействовать построению эффективной системы бухгалтерского учета в организациях, способной формировать полезную информацию не только для внешних, но и для внутренних пользователей.

Российские компании ожидают от государства организующей роли: по данным авторского исследования, 15% бухгалтеров полагают, что государство должно заниматься распространением передовой практики бухгалтерского учета, 77% считают, что это общая задача государства и организаций. Основной формой распространения (перетока) знаний является трансфер (передача) технологий, к которым с полным основанием относятся учетные процессы, технологии обработки информации. В трансфер технологий входят:

- технологические инновации – создание нового знания;
- коммерциализация технологий – передача знаний, включая необходимую адаптацию для использования в производстве;
- распространение ранее созданных технологий;
- оказание помощи, поддержки через консультационные услуги, например, обучение специалистов.

Новые учетные технологии могут формироваться прежде всего в системе управленческого учета. Профессиональные некоммерческие организации могли бы стать депозитарием не только лучшей практики, но и технологий бухгалтерского учета.

Должна усилиться роль территориальных отделений профессиональных организаций, прежде всего как площадки обратной связи. И.Н. Санникова

определяет территориальные институты как элемент обучающей среды [9, с. 341].

По сути, территориальные отделения ИПБ России являются сообществом людей с едиными (или очень сходными) интересами. Оптимальным инструментом объединения таких людей является сеть, а организаторами такой сети могут стать профессиональные некоммерческие организации.

Сеть должна создавать возможности для поиска идей и откликов на возникающие проблемы, связанные с выработкой направлений развития бухгалтерского учета, а также доступа к информации о передовом опыте, эффективном использовании накопленного опыта по конкретным вопросам организации, ведения бухгалтерского учета. Значительный акцент должен быть сделан на управленческом учете, чтобы способствовать инновациям и его кумулятивному развитию.

Стимулом для раскрытия знаний является «репутационный капитал» авторов, а также возможность корректировки или дополнения, по сути, проведение «экспертной оценки» их профессионального суждения. Возможность поощрения, создание нерыночных стимулов для формирования профессиональных знаний могут стать предметом обсуждения участников организации.

Профессиональные некоммерческие организации, объединяющие значительное количество специалистов, должны оказывать поддержку в развитии и распространении знаний в различных областях бухгалтерского учета, финансового менеджмента, налогообложения, правового регулирования. Примерные направления деятельности профессиональных некоммерческих организаций, связанные с реализацией концепции «обучающейся организации», представлены в таб. 2.

Территориальные подразделения профессиональных некоммерческих организаций должны выполнять коммуникативную роль в профессиональном сообществе. По мнению Т.М. Орловой, когнитивный и коммуникативный аспекты неотделимы друг от друга. У человека всегда будет потребность в отношениях, которую психологи определили как социальную [7, с. 425-426].

Таблица 2. Направления деятельности профессиональных некоммерческих организаций

Направления	Мероприятия
Выработка новых знаний, перевод неявных знаний в явные	Выявление пробелов в знаниях; Проведение научных исследований; Синтез информации, результатов различных исследований и выработка новых знаний; Проведение исследований, представляющих ценность для процессов управления и публикация их результатов; Проведение специализированных обзоров по результатам проведенных исследований; Предоставление участникам сети результатов исследований; Обеспечение постоянного участия делового и профессионального сообщества в разработке нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита; Обсуждение предложений по введению системы повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров.
Распространение передового опыта	Организация бенчмаркинга: поиск партнеров, конкретных примеров лучшей практики; Документирование примеров лучшей практики; Обобщение и распространение опыта применения МСФО с целью последовательного и единообразного их использования.
Проведение встреч семинаров	Реализация программ повышения квалификации с учетом обратной связи со слушателями, в т.ч. по вопросам создания системы управления знаниями, «обучающейся бухгалтерии» и др.; Организация видеосеминаров; Проведение конференций, встречи со специалистами по актуальным проблемам; Реализация обмена специалистами между национальными институтами, творческих отпусков и т.п.; Проведение консультационных совещаний с участием представителей государственных органов, регулятора бухгалтерского учета и т.п.
Продвижение профессиональных знаний с использованием Интернет-ресурсов	Создание и поддержка веб-сайтов, являющихся порталами для обмена явными и неявными знаниями между бухгалтерами, аудиторами, аналитиками и иными представителями профессионального сообщества; Организация краткосрочных (однодневных), среднесрочных (от нескольких дней до нескольких месяцев) программ по расширенному использованию информационных и телекоммуникационных технологий.

Объективными предпосылками реализации знаний в профессиональных некоммерческих организациях являются:

- существование информационно-коммуникативных технологий в качестве инструмента коллективного создания знаний в сфере профессиональной деятельности бухгалтера;
- возможность кодификации и передачи знаний бухгалтерского учета;
- наметившаяся тенденция к децентрализации формирования знаний, включающая два процесса: повышение значимости когнитивного обучения в профессиональной деятельности и рост числа неспециалистов (пользователей бухгалтерской отчетности), различным образом вовлеченных в процесс формирования и использования знаний;
- возможность формирования коллективного (или общественного)

пространства циркуляции знаний, необходимого при функционировании учетных процессов;


- создание механизмов, способствующих межличностным и межорганизационным транзакциям в условиях обмена знанием (усиление специализации, рост анонимности собеседников и т.д.).

Распространение знаний в сфере бухгалтерского учета, налогообложения, финансового менеджмента профессиональными некоммерческими организациями будет способствовать совершенствованию учетных процессов и повышению профессионального суждения бухгалтеров, росту квалификации (благодаря возможностям рекомбинации, синергии и кумулятивности знания) и достоверности знания (новое знание может быть проанализировано другими и уточнено или дополнено),

повышению статической эффективности («колесо» не будет изобретаться вторично).

Таким образом, основная цель в управлении знаниями для профессиональных организаций состоит в объединении знания членов профессионального сообщества со знаниями пользователей учетной информации, аудиторов, экспертов и использовании этих совокупных знаний для повышения качества учетных процессов и учетно-аналитической информации. Профессионализм, основанный на знаниях, необходимо постоянно поддерживать, поэтому обучение учетного персонала должно быть интегрировано в общую концепцию обучения и осуществляться непрерывно, что позволит организации формировать качественную информацию для всех заинтересованных потребителей.

Значительная поддержка в создании самообучающейся бухгалтерии может осуществляться со стороны профессиональных некоммерческих организаций и их территориальных подразделений, которые должны стать центральным звеном системы непрерывного обучения в бухгалтерском учете, расширить свое участие в неформальном образовании и неформальном обучении и выступить в роли агентов трансформации современного общества в «общество знания».

Именно система непрерывного обучения способна поддерживать необходимый уровень профессионализма для специалистов не только бухгалтерского учета, но и менеджеров организаций, которые также заинтересованы в расширении и обновлении знаний, возможности повышения конкурентоспособности организации. 

Библиографический список

1. Белокоровин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий: автореферат дис. канд. экон. наук. – Москва, 2006. – 26 с.
2. Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров [под общ. ред. В. Иванова (Россия), С. Клесовой (Франция), П. Линдхольма (Германия), О. Лукши (Россия)] – М.: ЦИПРАН РАН, 2006. – 264 с.
3. Кузнецова Л.Н. Развитие бухгалтерского учета на основе концепции бенчмаркинга: монография. – Ростов-на-Дону: АПСН СКНЦ ВШ ЮВУ, 2014. – 280 с.
4. Кузнецова Л.Н. Совершенствование бухгалтерского учета в организациях: монография. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2012. – 176 с.
5. Кэмп Р. Бенчмаркинг – обзор опыта достижения делового совершенства // Европейское качество. – 2004. – № 2. – С. 48-56.
6. Маслов Д.В., Белокоровин Э.А. Премии в области качества: награда за победу в конкурсе или инструмент управления // Управление компанией. – 2004. – № 6. – С. 17-20.
7. Орлова Т.М. Интеллектуальный капитал. Управление знаниями в инновационной экономике: учебник [под ред. Б.З. Мильнера]. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 599 с.
8. Официальный сайт клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство» URL: <http://www.benchmarkingclub.ru>.
9. Санникова И.Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры: дис. док. экон. наук. – Барнаул, 2006. – 419 с.
10. Советский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия, 1980. – 1600 с.
11. Why Baldrige?: Baldrige National Quality Program. – NIST, 2003. – P. 1.

References

1. Belokorovin Je.A. Jetalonnoe sopostavlenie i adaptacija luchshej delovoj praktiki kak metod povysheniya proizvoditel'nosti malyh predpriyatij [Benchmarking and adaptation of best business practices as a method of improving the productivity of small businesses]: author's abstract of diss. PhD (of Economics). – Moscow, 2006. – 26 p.
2. Benchmarking: poisk primerov jeffektivnoj marketingovoj praktiki innovacionnyh relej-centrov [Benchmarking: search examples of effective marketing practices of innovation relay centres] [ed by V. Ivanov (Russia), S. Klesova (France), P. Lindholm (German), O. Luksha (Russia)]. – Moscow: CIPRAN RAN, 2006. – 264 p.

3. Kuznetsova, L.N. Razvitie buhgalterskogo ucheta na osnove koncepcii benchmarkinga [Development of accounting based on the concept of benchmarking] : monograph. – Rostov-on-Don : APSN SKNC VSh JuVU, 2014. – 280 p.
4. Kuznetsova L.N. Sovershenstvovanie buhgalterskogo ucheta v organizacijah [Improvement of accounting in organizations] : monograph. – Rostov-on-Don : RGJeU «RINH», 2012. – 176 p.
5. Camp R. Benchmarking – obzor opyta dostizhenija delovogo sovershenstva [Benchmarking a review of the experience of achieving business excellence] // Evropejskoe kachestvo. – 2004. – № 2. – P.48-56.
6. Maslov D.V., Belokorovin Je.A. Premii v oblasti kachestva: nagrada za pobedu v konkurse ili instrument upravljenja [Award in the field of quality: the reward for winning the competition or a management tool] // Upravlenie kompaniej. – 2004. – № 6. – P. 17-20.
7. Orlova T.M. Intellektual'nyj kapital. Upravlenie znanijami v innovacionnoj jekonomike [Intellectual capital. Knowledge management in the innovation economy] : textbook [ed. by B.Z. Mil'ner]. – Moscow : ZAO «Izdatel'stvo «Jekonomika», 2009. – 599 p.
8. Oficial'nyj sajt kluba benchmarkinga «Delovoe sovershenstvo» [Business excellence] URL: <http://www.benchmarkingclub.ru>.
9. Sannikova I.N. Problemy razvitija buhgalterskoj subkul'tury [Problems of development of the accounting subculture] : diss. by Doctor of Economics. – Barnaul, 2006. – 419 p.
10. Sovetskij jenciklopedicheskij slovar' [Soviet encyclopedic dictionary]. – Moscow : Sovetskaja jenciklopedija, 1980. – 1600 p.

УДК 657.01

Формирование и значение концепции достоверности в условиях эволюции методологии бухгалтерского учета

Formation and importance to the conception of transparency in the conditions of accounting methodology' evolution

*Молдавская экономическая академия, Республика Молдова, Кишинев
Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev*

Виорел Иванович Цуркану, докт. экон. наук, профессор
кафедры бухгалтерского учета и аудита

Viorel Tsurkanu, Doctor Habilitatus of economics, professor of the Accounting & Audit
Department

e-mail: vturcanu@mail.ru

Ирина Николаевна Голочалова, канд. экон. наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета и аудита

Irina Golochalova, doctor of economics, Associate professor of the Accounting & Auditing &
Audit Department

e-mail: monomah5@yandex.ru

*Республика Молдова, 2005, г. Кишинев, ул. Бэнулеску-Бодони, 61. Тел. +(10) 373
22 402 867.*

Of. 205, 61, Banulesku-Bodoni str., Kishinev, Moldova, 2005.

Phone number: + (10) 373 22 402 867.

Изменения в экономике на международном уровне и в ее финансовых потоках привнесли в деятельность организаций интернационализацию и взаимозависимость. В этих условиях при принятии экономических решений достоверность информации имеет определяющее значение. Поэтому в настоящее время финансовая отчетность, представляемая широкому кругу пользователей, должна отвечать концепции достоверности. Однако концепция достоверности является элементом современной методологии учета – методологии МСФО. В данной статье авторы рассматривают значение концепции достоверности через призму эволюции методологии учета, ее современного состояния и перспективы применения при принятии бизнес-решений.

The changes in world economy and financial flows, which brought the increasing internalization and interdependence, have put fair presentation at the forefront of economy policy making. Because at present time the objective of financial statements is to provide fair information about the financial position to wide range of users. In this article, authors are describing the importance of the conception of financial statements' transparency in the light of the accounting methodology developments.

Ключевые слова: методология учета; концепция справедливой стоимости; концепция достоверности финансовой отчетности; ресурсная теория; сбалансированная система показателей.
Key words: methodology of accounting; conception of fair value; conception of transparency of financial statements; resource based value; balanced scorecard.

Введение

Современное состояние экономики выдвигает ряд требований к содержанию финансовой отчетности. Однако, с точки зрения системы Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), информация, формируемая системой бухгалтерского учета, на базе которой ее пользователи принимают управленческие решения, в первую очередь должна быть достоверна. Значение этого требования настолько велико, что оно обозначено в Концептуальных основах подготовки финансовой отчетности МСФО как принцип (концепция) достоверности.

Объектом нашего исследования является концепция достоверности, поэтому сначала раскроем ее суть. В общем смысле под достоверностью понимается уверенность в правильности суждения о том или ином событии, которая выражает определенную (достаточно высокую) степень знания, поскольку абсолютной информации для оценки события практически никогда не бывает [2]. Следовательно, достоверность означает суждение о качестве раскрытия существующей действительности.

Принимая во внимание это определение, можно утверждать, что с точки зрения бухгалтерского учета **достоверная информация** – это та информация, которая демонстрирует отождествление

интерпретированного составителем отчетности сообщения (экономическое событие в виде символов) реально полученной информации. Процесс формирования системой бухгалтерского учета достоверной информации представим в рис. 1.

При формировании информации составитель отчетности анализирует финансовый слой (экономическое содержание) и правовой слой (юридический компонент) каждого экономического события и выделяет ту часть событий, информация о которых:

- воздействует на финансовое положение и подлежит признанию в соответствии с действующей методологией учета;
- отражается в отчетности и представляется заинтересованному пользователю.

В процессе интерпретации экономического события существует вероятность совершения технических просчетов или искажений методологии учета, поэтому у заинтересованных пользователей отчетности возникает правомерный вопрос: достоверна ли представленная информация?

В качестве ответа на вопрос приведем следующее определение: достоверная отчетность – это структурное отображение составителем отчетности информации об адекватно идентифицируемых экономических событиях, влияющих на финансовое положение организации,



Рис 1. Процесс передачи информации о событии, интерпретированном составителем отчетности (источник: разработано авторами)

качество которого не приведет к снижению эффективности принятого решения ее пользователем.

Однако приведенное определение только частично отвечает на поставленный вопрос, так как акцентирует внимание на характеристике содержания: какая отчетность является достоверной? Другое определение относится к условию признания достоверности: достоверная финансовая отчетность – это отношение к ее содержанию независимого пользователя отчетности, выраженное в виде профессионального суждения.

По технике формирования профессиональное суждение независимого пользователя автономно от процесса подготовки и составления отчета о финансовом положении (баланс) и других форм отчетности, тогда как с точки зрения представления отчетности является его завершающим этапом, после которого отчетность признается достоверной, а информация, отраженная в ней, – полезной для принятия решений.

Но, как отмечает российский исследователь, профессор М.Л. Пятов, «следует понимать, что даже самая честная и достоверная финансовая отчетность отражает далеко не все, что происходит на предприятии и что могло быть интересным пользователям отчетности, а ... только определенную часть информации

о событиях, влияющих на финансовое положение компании» [3].

Так как концепция достоверности, как элемент методологии учета, появилась сравнительно недавно, данное исследование будет проведено в следующей последовательности:

1. Формирование отношения к отчетности как достоверной в контексте эволюции методологии учета и отчетности;
2. Применение концепции достоверности в контексте методологии МСФО;
3. Влияние концепции достоверности на эффективность применения системы сбалансированных показателей.

Формирование отношения к отчетности как достоверной в контексте эволюции методологии учета и отчетности

Известным является тот факт, что первый этап эволюции методологии учета ознаменовался описанием события в виде двойной записи, на которой до сих пор базируется система бухгалтерского учета. Тогда двойная запись была призвана отразить юридический характер сделки и не заключала в себе никакого экономического содержания. На этом этапе эволюции методологии учета отчетность была представлена только оборотным балансом, а основным требованием к информации такой отчетности

была полнота представления об имущественном положении собственника.

С течением времени изменилось отношение к балансу, который стал занимать центральное место в методологии учета, что нашло свое воплощение в развитии его концепций – статической и динамической, которые отличаются друг от друга в первую очередь, содержанием отчетности, связанным с целью ее представления.

Баланс, как форма отчетности, призван представлять информацию согласно концепции:

- статического баланса – об имущественном положении для исчисления достаточности или недостаточности средств для погашения своих обязательств. При этом основным требованием к его содержанию была понятность;
- динамического баланса – об уровне рентабельности и эффективности использования активов, что достигается путем точного исчисления финансового результата за истекший период. Основным требованием к отчетности в этом случае стала надежность (правильность).

В контексте требования о понятности и надежности представленной информации в балансе были выявлены проблемы, дискуссии вокруг которых продолжаются и до сих пор:

- об информационной границе двойной записи;
- об информационном поле баланса.

Используя двойную запись, составитель отчетности демонстрировал воздействие объекта наблюдения (факт хозяйственной деятельности) на имущественное и финансовое состояние организации, поэтому отражению подлежали отношения между:

- юридическими лицами – агентом и корреспондентом;
- собственником и администрацией;
- собственником и обществом.

Формальные недостатки двойной записи стали предметом изучения в работах И. Шерр, Ф. Шмидта и критики Ф.В. Езерского. Суть замечаний сводилась к выводу о том, что двойная запись может гарантировать лишь свою правильность, но не правильность содержания информации. Причиной сложившейся ситуации стали инфляционные процессы, которые с течением времени только усиливают свое влияние на финансовое положение организации.

Однако не только формальное применение двойной записи снижало уровень понятности представленной информации, но и сама структура баланса приводила к дезинформации пользователей отчетности, что значительно сужало его информационное поле. Исторически сложилось так, что баланс структурно представлял собой форму отчетности с двумя сегментами: активом, в котором отражались все счета с дебетовым сальдо, и пассивом, в котором отражались все счета с кредитовым сальдо.

Применение такой структуры привело к тому, что в составе имущества отражались полученные убытки, а в составе пассивов отражалась прибыль наряду с капиталом и обязательствами. Такая форма отчетности стала вызывать недоумение как у профессионалов-практиков, так и у представителей научной мысли. Так, Е. Леоте и А. Гильбо отмечали, что «понять балансы в таком виде, в котором они составляются, невозможно даже бухгалтерам» [4].

Лидером направления по устранению недостатков в структуре баланса считается И. Шерр, научная идея которого об экономической сущности капитала привела к осмыслению данных, определяющих финансовое положение организации. Это касалось порядка представления прибылей и убытков в разделе «Капитал». Другим реформатором структуры баланса являлся Э. Шмаленбах. Результат его научной теории баланса – это появление таких балансовых статей, как расходы будущих периодов и доходы будущих периодов.

Однако вводимые преобразования не учитывали влияния временной стоимости денег, что приводило к снижению надежности информационного поля баланса. Попыткой минимизировать влияние искажений информации, обусловленных временным фактором, явилась идея органического баланса (статико-динамического), автором которой по праву считается Ф. Шмидт. Немецкий ученый предложил расширить состав раздела «Капитал» поправкой инфляционных процессов для поддержания размера капитала [4].

По мере эволюции методологии учета акцент с юридического подхода сместился в сторону экономического подхода отражения воздействия реального события на финансовое положение. На этом этапе российским ученым, профессором Я.В. Соколовым была

разработана теория слоя факта хозяйственной жизни.

Согласно этой теории, факт хозяйственной деятельности может быть охарактеризован как с экономической, так и с юридической точки зрения, при этом их экономическое и юридическое содержание не только не идентичны друг другу, но и противоречивы. Это позволяет утверждать, что факты хозяйственной деятельности, находящиеся отражение в финансовой отчетности, включают лишь часть информационного содержания: либо экономическое, либо юридическое [4]. И, как отмечает профессор М.Л. Пятов, «...противоречие экономического и юридического содержания отражаемых в учете фактов хозяйственной жизни, а также ограничение возможностей метода двойной записи...» [3] оказывают влияние на границы информативности финансовой отчетности, снижая ее уровень надежности и полноты.

Исторически сложилось так, что методология учета является результатом европейской научной мысли. Но на втором этапе эволюции (конец XIX века) методологии учета на нее стали оказывать влияние различные социальные, экономические и политические факторы, что привело к ряду существенных различий в практике подготовки финансовой отчетности в рамках отдельно взятого региона.

И на базе концепции динамического баланса сформировались две системы учета: континентальная и англосаксонская. Факторы, которые стали причиной расхождений в практике ведения учета, это различие в правовых и налоговых системах, целях финансовой отчетности и источниках финансирования.

В странах, относящихся к континентальной системе, методология учета имела своей целью формирование в финансовой отчетности информации, предназначенной для представления налоговым органам и другим государственным учреждениям, участвующим в планировании национальной экономики. Вся система учета направлена на соблюдение правил признания доходов, вычета расходов, оценки активов и определения налогооблагаемой прибыли.

В этой связи целью финансовой отчетности в странах континентальной системы является удовлетворение потребностей в информации кредиторов и государственных органов о точности

определения финансового результата и исчисления налогооблагаемой прибыли. В этом случае правила оценки консервативны и осторожны, поэтому одним из основных принципов методологии учета является консервативный подход или осмотрительность.

В странах, относящихся к англосаксонской системе, акционеры выступают в качестве наиболее важной группы, имеющей доступ к отчетности. Эта ситуация возникла в обстоятельствах, когда организации получали большую часть средств от населения и когда ответственность за осуществление деятельности организаций была отделена от права собственности.

Следовательно, акционеры и инвесторы требовали регулярно представлять отчетность для оценки результатов деятельности, полученных менеджментом организации, и перспектив развития организации в будущем. В этой связи был принят тезис: основой подготовки отчетности является концепция «правдивого и справедливого подхода», то есть концепция «достоверности» [1].

При использовании этой концепции организации в своей отчетности:

- отражали имущество, полученное по договорам финансовой аренды, демонстрируя капитализацию затрат, а затем распределяя их по периодам по мере получения доходов от использования;
- применяли те методы начисления амортизации долгосрочных активов, которые приводили к сопоставлению полученных доходов от их использования в отчетном периоде;
- создавали только те резервы, использование которых позволяло нейтрализовать временную стоимость денег как в части поддержания размера капитала, так и в части исчисления прибыли отчетного периода.

Однако считаем необходимым отметить тот факт, что, разрабатывая идею достоверного подхода, ученые англосаксонской школы не акцентировали внимание на таких концептуальных аспектах науки бухгалтерского учета, как: 1) сущность и структура баланса; 2) методика составления двойной записи в контексте структуры баланса.

Ими был выдвинут тезис: баланс, как метод бухгалтерского учета, и двойная запись, как методика представления экономического события, являются аксиомами, которые принимаются без

доказательств и дальнейших исследований. Это отличает англосаксонскую систему учета от континентальной, которая привержена традициям исследования баланса и двойной записи.

Применение концепции достоверности в контексте методологии МСФО

В условиях глобализации рынков труда и капитала появилась острая необходимость в нейтрализации различий в двух системах бухгалтерского учета, порожденных воздействием практики и регламентации учета на его теорию.

В любой стране существовала и существует своя стандартизированная система бухгалтерского учета, каждой из которых присущ ряд особенностей, обусловленных уровнем экономического развития, национальным законодательством и другими факторами. «Вследствие этого не вся представленная информация понятна зарубежным пользователям. Более того, поскольку подходы и требования, используемые при подготовке финансовой отчетности, варьируют от страны к стране, то и полученная информация не является сопоставимой в международном плане» [5].

Стало очевидным, что существует реальная потребность внедрения унифицированного подхода подготовки отчетности, который стал возможным при достижении компромисса в вопросе выбора: либо отчетность составляется на основе прагматичного взгляда о достоверности отчетности (англосаксонская система), либо с учетом стремления достигнуть последовательности и точности учетной информации (континентальная система).

В поисках компромисса между двумя действующими системами были проведены «многочисленные исследования, направленные на определение качества прибыли, признаваемой в консервативной отчетности. Под качеством отчетной информации понимается возможность использования данных отчетов для прогнозирования будущих успехов. Результаты этих исследований показывают, что информация, подготовленная в условиях консервативной практики отчетности, менее существенна» [1].

За этим последовал вывод о том, что концепция достоверности может быть признана как основа унифицированного процесса подготовки финансовой отчетности. Поэтому в стремлении к гармонизации

системы учета и отчетности путем введения в действие МСФО внимание сконцентрировалось на принципах ведения учета согласно англосаксонской модели.

Следует отметить, что МСФО имеют под собой определенную теоретическую базу, излагаемую в специальном документе, называемом «Концептуальные основы подготовки финансовой отчетности» [5]. В связи с этим определим место концепции достоверности в современной методологии – методологии МСФО (рис. 2).

Следуя традиции научных школ бухгалтерского учета, ключевое положение в методологии МСФО занимает концепция баланса, которая сохраняет элементы классической концепции баланса: **основополагающие допущения и совокупность принципов учета**. Однако для реализации идеи достоверности финансовой отчетности необходимо было достижение определенного качества информации, что способствовало развитию концепций и теории, учитывающих эффект временного фактора при определении финансового положения организации:

- концепции поддержания капитала, которая позволила исключить воздействие инфляционных процессов на размер финансового капитала;
- концепции справедливой стоимости, которая позволяет оценить финансовое положение на дату подготовки отчетности и исчислить финансовый результат по результатам деятельности отчетного периода;
- ресурсной теории, согласно которой активы рассматриваются не как капитализируемые затраты или как имущество собственника, а как контролируемые ресурсы, приносящие экономическую выгоду в будущем. Она заменила теорию собственности.

Концепции поддержания размера капитала и справедливой стоимости достаточно широко рассмотрены в специальной литературе по бухгалтерскому учету, поэтому авторы статьи акцентируют внимание на ресурсной теории – современной концепции финансового менеджмента, цель которой – объяснение путей достижения устойчивой конкурентности организации в условиях эффективности использования ее стратегических ресурсов.

Ресурсная теория (RBV – Recourse Based Value, основоположник – Э. Пенроуз) логически связана с идеей достоверности:

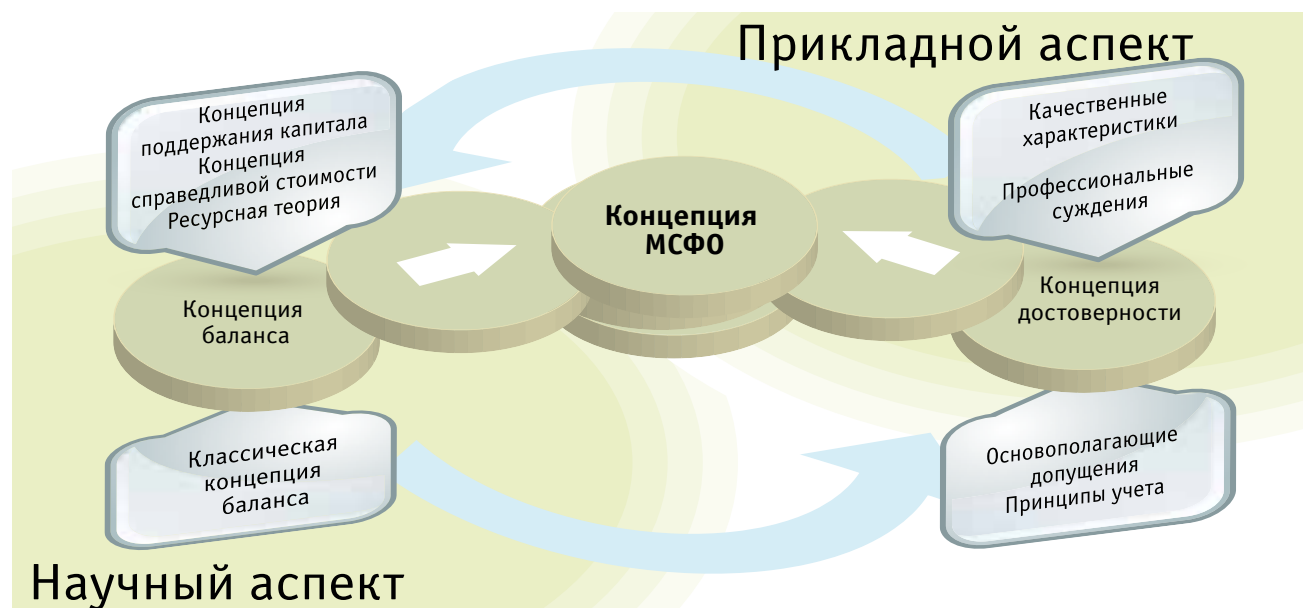


Рис. 2. Взаимосвязь базовых составляющих Концепции МСФО (источник: разработано авторами на базе положений Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности)

для того, чтобы определить финансовое положение организации на дату подготовки отчетности, необходимо принимать во внимание все источники (англ. resource) получения экономических выгод вне зависимости от наличия на них права собственности, но которыми организация имеет право управлять.

С точки зрения RBV, любая организация представляет собой совокупность различных производительных ресурсов, которые подразделяются на осязаемые и неосязаемые. К осязаемым ресурсам относятся активы: нематериальные, материальные и финансовые, к неосязаемым – способности, а именно: знания и навыки.

Осязаемые ресурсы используются в процессе производства или другой деятельности, тогда как неосязаемые реализуются через принятие эффективных решений по организации процесса производства, труда, управления и другое. Каждый из ресурсов – активы и способности, влияет на финансовое положение и результат организации, однако, согласно RBV, для роста и поддержания ее конкурентоспособности в инновационную эпоху именно неосязаемые ресурсы (человеческий капитал) являются наиболее значимым ресурсом.

В развитии RBV были обозначены следующие качества, которыми должны обладать неосязаемые ресурсы, обеспечивающие конкурентоспособность организации: ценность, редкость и незаменимость. Эти ресурсы были

идентифицированы как стратегические. Большинство ученых пришло к мнению, что стратегические ресурсы – это нематериальные ресурсы, которые являются наиболее вероятными источниками конкурентоспособности организации.

Эффект от применения RBV заключается в следующем: четко определить желаемый результат невозможно, однако его прогноз реален и действенен, если исходить из приоритета создания и поддержания уникальности ресурсов. Влияние ресурсной теории на содержание отчета о финансовом положении, как основной формы отчетности, представлено в рис. 3.

Итак, с экономической точки зрения все виды ресурсов – и осязаемые, и неосязаемые – являются экономическими ресурсами при выполнении условия их экономической полезности. С точки зрения бухгалтерского учета возникает проблема, как отразить в отчетности и оценить эти уникальные экономические ресурсы, приносящие полезность, стоимость которых на момент их возникновения неизвестна? Система МСФО для признания в финансовой отчетности ресурса, устанавливает следующие условия:

- контролируемость;
- отделимость;
- получение экономической выгоды.

Согласно этим условиям, способности (неосязаемые ресурсы), как отдельный объект учета, не подлежат отражению в отчетности (рис. 3).

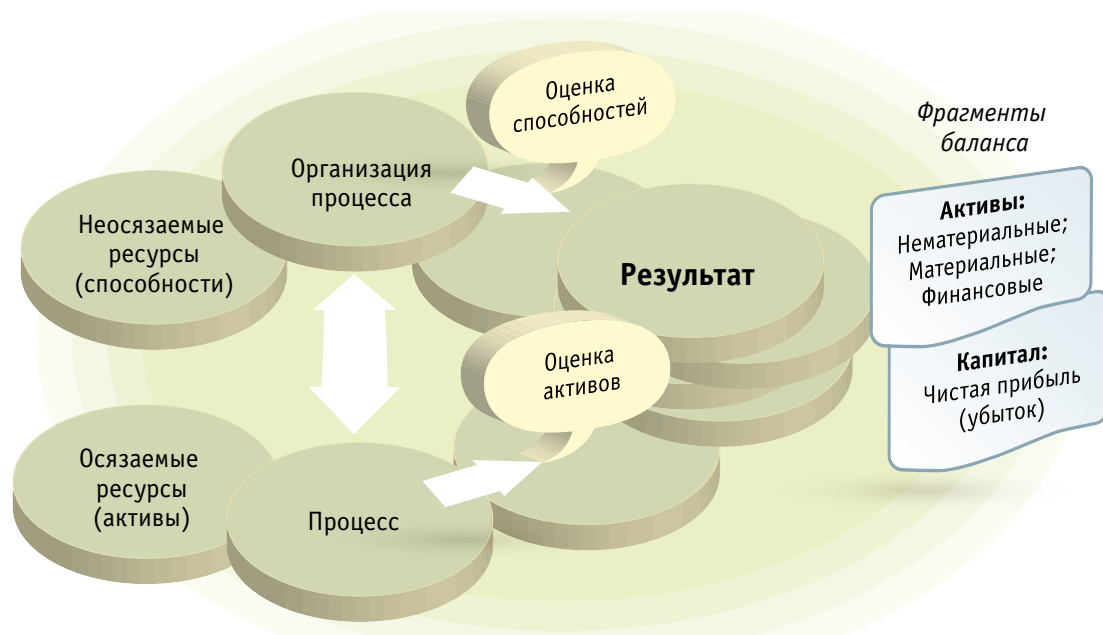


Рис. 3. Влияние ресурсной теории на содержание баланса (источник: разработано авторами)

Ответом на вопрос о стоимостном измерении ресурсов является концепция справедливой стоимости, в рамках которой предусмотрены различные методы расчета их ценности (дисконтированной стоимости, амортизированной стоимости, рыночной стоимости), учитывающие влияние временного фактора.

Считаем необходимым отметить, что применение концепции справедливой стоимости нивелирует эффект отсутствия в финансовой отчетности информации о неосязаемых активах: так, способности приводят к определенным действиям, которые в свою очередь приводят к ожидаемому результату, проявляющемуся в стоимостной оценке балансовых статей и, как следствие, в финансовом положении организации. Наиболее яркими примерами применения способностей, ценность которых включается в стоимость активов, являются:

- управление инвестиционным портфелем финансовых инструментов;
- использование инвестиционной недвижимости.

Другим примером трансформации способностей в управлении экономическими ресурсами организации является гудвилл, который определяется на действующем рынке труда и капитала и является индикатором конкурентности организации.

Следовательно, концепция достоверности – это результат прагматичного подхода составления отчетности, и необходимым условием его эффективной

реализации является применение ее составителем **профессионального суждения**, под которым понимается мнение бухгалтера об экономических событиях организации, высказанное добросовестно и полезное для составления финансовой отчетности, отвечающей требованию достоверности.

Проявляется профессиональное суждение в способности:

- идентифицировать все экономические события;
- осуществить классификацию и оценку элементов финансовой отчетности;
- определить время и способ признания;
- сформировать информацию и отразить ее в финансовой отчетности.

Следовательно, профессиональное суждение помогает найти наиболее верное решение в конкретной ситуации, обеспечивает подготовку финансовой отчетности в соответствии с современными требованиями, является основой учетной политики организации.

Этому подходу свойственен субъективизм, для сдерживания которого и достижения качества финансовой отчетности установлены требования к информации, содержащейся в ней. Эти требования были названы «качественные характеристики информации» [5].

Итак, выше изложены процесс становления и значение концепции достоверности в современной методологии учета и отчетности. Теперь остановимся на действенности ее применения.

Влияние концепции достоверности на эффективность применения системы сбалансированных показателей

Как известно, каждого пользователя финансовой отчетности интересует полезность информации, при помощи которой можно достигнуть определенных целей. В связи с этим на современном этапе управления бизнесом получила развитие концепция, демонстрирующая, каким образом может быть использована достоверная финансовая отчетность для достижения обозначенных бизнес-целей.

Эта концепция получила название «сбалансированная система показателей (balanced scorecard – BSC)». Считаем необходимым подчеркнуть, что сама концепция является логическим продолжением ресурсной теории, и если ресурсная теория призвана объяснить, какими путями можно достичь конкурентности, то BSC раскрывает пути ее достижения.

Система BSC разработана Р. Каплан и Д. Нортон как альтернатива системе показателей финансовой отчетности. По мнению авторов BSC, финансовая отчетность консервативна и находится в жесткой зависимости от «модели бухгалтерского учета, разработанной столетия назад для осуществления долгосрочных сделок между независимыми субъектами» [6].

BSC устанавливает взаимосвязь между корпоративной стратегией и финансовыми целями, которые являются логическим продолжением вывода, сделанного на основе расчетных финансовых показателей. Финансовые цели могут значительно отличаться друг от друга в зависимости от того или иного этапа бизнес-цикла. Выделяются три таких этапа: рост; устойчивое состояние; сбор «урожая». Приведем краткую характеристику каждого из этапов.

Рост – это этап, который организация проходит в самом начале своего жизненного цикла. Для того чтобы капитализировать бизнес-потенциал, необходимо привлечь значительные ресурсы с целью развития и продвижения продукции и услуг, расширить производственные мощности, осуществить инвестирование в производственную систему, инфраструктуру, распределительную сеть, создать и развить клиентскую базу. На этом этапе денежный поток может иметь отрицательное значение, а рентабельность инвестиций – быть низкой.

Этап устойчивого состояния – это этап, на котором большая часть бизнес-единиц все еще нуждается в инвестировании и реинвестировании, но обязана продемонстрировать превосходную рентабельность инвестиций.

Этап, который обозначен как **сбор «урожая»**, является результатом первых двух. На этом этапе бизнес не требует значительных инвестиционных вложений, и его любой инвестиционный проект может иметь конкретный и короткий срок возврата инвестиций.

В рамках каждого из этапов выделяются три направления финансового прогноза (финансовые цели):

- рост доходов и расширение структуры деятельности;
- сокращение расходов и затрат при увеличении производительности;
- использование активов, инвестиционная стратегия и диагностика которых осуществляется на основании расчетных показателей (например, рентабельность инвестиций – ROCE, рентабельность собственного капитала – ROI, рентабельность привлеченных заемных средств – ROA и другие).

При этом авторы данной концепции считают, что использование информативного поля традиционной формы баланса нецелесообразно в условиях информационной эпохи, когда организации создают коммерческие и корпоративные активы, укрепляют связи и образуют долгосрочные партнерские союзы. Поэтому Р. Каплан и Д. Нортон считают, что необходимо разработать модель бухгалтерского учета, основанную «на единой системе оценки корпоративных нематериальных и интеллектуальных активов, продуктов и услуг высокого качества, мотивированных и опытных работников, управляемых внутренних процессов. Оценка нематериальных активов и неиспользованных возможностей представляется особенно полезной, так как в информационный век они значительно важнее для успеха организации, чем традиционные материальные активы» [6].

Но зачастую для данных видов экономических ресурсов оценка по существующим методам затруднена, а подчас (оценка человеческого фактора или мотивированности сотрудника) практически невозможна. Это приводит к снижению уровня достоверности, что впоследствии может повлиять на решения пользователей, которые будут опираться на искаженные значения показателей ROCE, ROA и других.

Авторы BSC считают, что решение исследуемого вопроса оценки всех видов ресурсов должно осуществляться в рамках бухгалтерского учета, а именно, совмещения принципов классической концепции баланса и требований информационной эпохи, для чего необходимо проведение глубоких преобразований в балансовой теории на базе новых научных идей. В этом контексте нельзя не согласиться с мнением Р. Каплана и Д. Нортон о целесообразности разработки новой концепции баланса, основанной «на единой системе оценки», которая будет учитывать условия формирования стоимости нематериальных, интеллектуальных и других активов, рожденных в информационный век. Одним из таких проектов «единой системы оценки» является концепция справедливой стоимости.


Исходя из вышеизложенного, следует, что концепция достоверности является ключевой в современной методологии учета и предопределяет дальнейшее реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности.

Заключение

Формирование концепции достоверности осуществлялось одновременно

с эволюцией методологии бухгалтерского учета. Но поскольку в методологии учета центральное место занимает баланс, то концепция достоверности зависит в первую очередь от концепций статического и динамического баланса.

Однако формирование концепции достоверности обязано применению основных принципов бухгалтерского учета и составления отчетности, выработанных в странах англосаксонской системы учета, и основным качественным характеристикам. Согласно МСФО, при составлении финансовой отчетности и получении информации для принятия решений принцип концепции достоверности занимает ключевое положение.

При этом концепция достоверности дополняется ресурсной теорией, которая предполагает определение конкурентоспособности на базе оценки всех видов ресурсов, приносящих экономическую выгоду, в том числе и неосязаемых. Но в для оценки эффективности организации использование традиционных показателей недостаточно. Поэтому рекомендуем применять систему сбалансированных показателей, разработанную Р. Капланом и Д. Нортоном. 

Библиографический список

1. Александер А., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике. – Пер. с англ. – М. : Вершина, 2005. – 886 с.
2. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. – 5-е изд., пер. и доп. – М. : Дело, 2003. – 520 с.
3. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. – М. : «1 С Паблишинг», 2008. – 199 с.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
5. Цуркану В.И., Голочалова И.Н. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. – Кишинев : АСАР, 2014. – 480 с.
6. Kaplan Robert S., Norton D. The Balanced Scorecard: “Translating Strategy into Action”. – Boston, MA : HBR Press, 1997.

References

1. Aleksander D., Britton A., Iorissen E. Mejdunarodnie standarty finansovoy otchetnosti: ot teorii k praktike [International Financial Reporting and Analysis]. – trans. from Eng. – Moscow : Verzhina, 2005. – 886 p.
2. Lopatnikov L.I. Ekonomiko-matematicheskii slovar’: Slovar’ sovremennoy ekonomicheskoy nauki [Economic and mathematical dictionary: Dictionary of science modern economic]. – the 5th ed., rev. and augm. – Moscow : Delo, 2003. – 520 p.
3. Piatov M.L., Smirnova I.A. Conceptualnie osnovy mezhdunarodnyh standartov finansovoy otchetnosti [Bases of Conception of International Financial Reporting Standards]. – Moscow : «1 C Publishing», 2008. – 199 p.
4. Sokolov Ya.V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Bases of theory accounting]. – Moscow : Financy i Statistika, 2000. – 496 p.
5. Tsurcanu V., Golochalova I. Sostavlenie finansovoy otchetnosti v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami [Preparation Reporting Financial conformity International Standards]. – Kishinev : АСАР, 2014. – 480 p.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ