Непрофильные активы как объект бухгалтерского учета

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Ребизова, Анна Леонидовна

**Год:**

2010

**Автор научной работы:**

Ребизова, Анна Леонидовна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

192

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Ребизова, Анна Леонидовна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕПРОФИЛЬНЫХ АКТИВОВ.

1.1. Определение и состав непрофильных активов как учетной категории

1.2. Классификация непрофильных активов для учетных целей.

1.3. Методы учета непрофильных активов.

ГЛАВА 2. ПРАКТИКА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ О НЕПРОФИЛЬНЫХ АКТИВАХ.

2.1. Оценка непрофильных активов в учете и отчетности.

2.2. Влияние принимаемых на практике управленческих решений на учетно-аналитическую информацию о непрофильных активах.

2.3. Учетная политика в отношении непрофильных активов и обоснование ее влияния на величину показателей отчетности.

ГЛАВА 3. ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ О НЕПРОФИЛЬНЫХ АКТИВАХ.

3.1. Требования к качеству учетно-аналитической информации о непрофильных активах.

3.2. Выделение непрофильных активов: алгоритм составления разделительного баланса и раскрытие информации в отчетности.

3.3. Разработка методики учета непрофильных активов.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Непрофильные активы как объект бухгалтерского учета"

Актуальность исследования. Современный бухгалтерский учет является одной из важнейших функций управления и, в свою очередь, служит источником информации для принятия управленческих решений. В связи с этим бухгалтерский учет и отчетность должны быть сформированы таким образом, чтобы в них можно было идентифицировать все объекты управления. В то же время появившаяся в условияхреструктуризации российской экономики, реорганизации государственных корпораций и крупных российских предприятий относительно новая экономическая категория — «непрофильные активы» - зачастую не поддается достоверной идентификации, описанию и учету по причине отсутствия в законодательстве по бухгалтерскому учету и в действующей учетной практике сложившегося понятийного аппарата и соответствующего инструментария.

Среди учетно-аналитических работников распространена ошибочная точка зрения о том, что понятие «непрофильные активы» идентично понятию «активы обслуживающих производств и хозяйств». В управленческой практике состав непрофильных активов шире, в него, помимо активов обслуживающих производств и хозяйств, включаются производственные активы, от которых не ожидается экономическая выгода в будущем, а также активы, представляющие собой отдельный вид деятельности, существенно отличающийся от основного, но при этом не обслуживающий его по причине отсутствия технологических связей. Более того, сами активы обслуживающих производств и хозяйств, представляющие собой составную часть непрофильных активов, не обособлены в действующем плане счетов, предусмотрен лишь раздельный учет затрат, связанных с их эксплуатацией.

Назрела необходимость в определении и исследовании непрофильных активов как отдельной учетной категории, в их классификации и в разработке методических основ их учета.

Особый интерес и важность представляет необходимость исследования влияния принимаемых на практике управленческих решений в сфере непрофильных активов на изменение учетно-аналитической информации о них с целью своевременного внесения необходимых корректировок в бухгалтерский учет и отчетность.

Принятие эффективных управленческих решений кредиторами, инвесторами и руководством базируется на достоверности информации, отражаемой в отчетности. Таким образом, задача обеспечения качества раскрываемой в отчетности учетно-аналитической информации о непрофильных активах является чрезвычайно актуальной.

Отсутствие в России нормативной регламентации вопросов, касающихся учета непрофильных активов, отражения в бухгалтерской отчетности информации о них, определяет актуальность и востребованность соответствующих теоретических и методических положений и необходимость разработки практического инструментария, нацеленного на устранение указанных проблем.

Степень разработанности проблемы. Вопросы истории, а также современной теории и методологии бухгалтерского учета и отчетности, включая формирование учетной политики, применение международных стандартов финансовой отчетности, раскрытие информации в отчетности, исследование качественных характеристик информации достаточной подробно освещены в научных трудах таких российских авторов как: O.A. Агеева, C.B. Банк, П.С. Безруких, М.А. Бахрушина, В.Г. Гетьман, И.П. Комиссарова, Н.П. Кондраков, М.И. Куликова, Л.И. Куттер, М.В. Мельник, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, М.Ф. Овсийчук, В.Ф. Палий, C.B. Панкова, JI.B. Попова, Т.М. Рогуленко, Я.В. Соколов, А.Е. Суглобов, Туякова З.С., J1.3. Шнейдман и др.

Исследованием вышеназванной проблематики посвящены также труды зарубежных ученых, среди которых следует назвать: Й. Бетге, М. Р. Мэтьюса и M. X. Б. Переру, Б. Нидлза, Б. Элиота, Ф. Вуда и др.

Вместе с тем с течением времени практика вносит необходимость уточнений и корректировок в процесс формирования учетно-аналитической информации об отдельных элементах бухгалтерской отчетности. В контексте наших исследований это касается информации о непрофильных активах предприятий, которые в процессе управления давно стали объектами для принятия управленческих решений, в частности, при реорганизации компаний, при стратегическом планировании и управлении компаниями, а также группами компаний. Однако в действующей российской и международной методологии не определено место непрофильных активов в составе имущества предприятий; отсутствует аналитический учет, позволяющий получить информацию о непрофильных активах; не сформулированы правила раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской отчетности; не разработаны бухгалтерские записи, обеспечивающие достоверную оценку исследуемой категории активов в учете и отчетности. Отмеченные факторы обусловили выбор темы диссертационного исследования, постановку цели и задач работы.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является теоретическое обоснование и разработка методических основ и практических рекомендаций по формированию инструментария, обеспечивающего качество учетно-аналитической информации о непрофильных активах.

В рамках сформулированной цели выделено три подцели с соответствующими задачами.

1. Исследовать теоретические аспекты учета, оценки и методов отражения в отчетности непрофильных активов:

- исследовать понятие «непрофильные активы» как учетную категорию;

- разработать системную классификацию непрофильных активов по различным признакам в зависимости от целей учета; систематизировать применяемые на практике методы учета непрофильных активов.

2. Сформировать подходы к получению учетно-аналитической информации о непрофильных активах:

- обосновать применение методов оценки непрофильных активов в зависимости от целей управления;

- исследовать влияние принимаемых управленческих решений на учетно-аналитическую информацию о непрофильных активах;

- разработать варианты учетной политики в отношении непрофильных активов и обосновать ее взаимосвязь с показателями бухгалтерской отчетности.

3. Разработать методические рекомендации по бухгалтерскому учету непрофильных активов, направленные на обеспечение полноты и качества раскрытия учетно-аналитической информации о них:

- сформировать методические основы оценки качества информации о непрофильных активах;

- систематизировать операции и бухгалтерские записи при выделении непрофильных активов при реорганизации предприятий;

- обосновать методические положения по бухгалтерскому учету непрофильных активов.

Объектом исследования явилась система бухгалтерского учета крупных социально-значимых и градообразующих российских предприятий.

Предметом исследования явился комплекс теоретических, методических и практических проблем, связанных с бухгалтерским учетом непрофильных активов.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой исследования явилось применение базовых принципов бухгалтерского учета и требований к раскрытию информации в отчетности. В ходе работы над диссертацией изучены теоретические и прикладные разработки отечественных и зарубежных ученых. В работе применялись такие общенаучные методы исследования как анализ и синтез, индукция и дедукция, исторический, логический и системный подходы, а также методология бухгалтерского учета и отчетности.

Содержание диссертационного исследования соответствует п. 1 «Бухгалтерский учет и экономический анализ», п. 1.1. «Исходные парадигмы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.4. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.6. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирования отчетных данных» Паспорта ВАК РФ специальности 08.00.12 — «Бухгалтерский учет, статистика».

Информационной базой исследования послужили законодательные акты Российской Федерации (РФ) и нормативно-правовые документы, регулирующие вопросы бухгалтерского учета и отчетности; нормативные, статистические и информационно-аналитические материалы Министерства Финансов РФ, Федеральной службы государственной статистики РФ, исследовательских и консалтинговых организаций; данные научных публикаций, включая материалы периодической печати и конференций; публикуемая отчетность крупных российских предприятий, документы и материалы бухгалтерских отчетов, собранные автором в процессе консультирования российских предприятий по вопросам учета и отчетности; аналитические ресурсы сети Интернет и электронных СМИ.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в решении ряда важных теоретических, методических и практических задач, связанных с формированием учетно-аналитической информации о непрофильных активах и имеющих существенное значение для совершенствования нормативной регламентации бухгалтерского учета и отчетности, а также для практики принятия соответствующих управленческих решений.

В процессе исследования получены следующие научные результаты:

- теоретически обоснована сущность новой учетно-аналитической категории «непрофильные активы» и дано ее комплексное определение, устанавливающее состав непрофильных активов и признаки, отличающие непрофильные активы от активов обслуживающих производств и хозяйств;

- предложена системная классификация непрофильных активов по шестнадцати признакам, позволившая увязать цели и методы их учета с целями управления и обосновать дифференцированный в зависимости от принятых управленческих решений (продажа, развитие, перепрофилирование) подход к идентификации и оценке непрофильных активов в бухгалтерском учете; сформирован алгоритм корректировки учетно-аналитической информации о непрофильных активах при изменении управленческих решений об их использовании;

- разработана методика бухгалтерского учета непрофильных активов, в том числе: определены варианты учетной политики в отношении непрофильных активов, выявлена и обоснована их связь с показателями бухгалтерской отчетности и целями управления; предложена методика оценки показателей бухгалтерской отчетности при выборе в учетной политике варианта отражения информации о непрофильных активах;

- предложены правила раскрытия информации о непрофильных активах в бухгалтерской отчетности с учетом качественных характеристик, в том числе систематизированы в виде алгоритма действия и предложены бухгалтерские записи при реорганизации предприятий путем выделения непрофильных активов.

Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные научно-методические результаты доведены до конкретных рекомендаций по бухгалтерскому учету непрофильных активов и правил раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, что позволяет использовать их как в практической деятельности имеющих непрофильные активы российских предприятий, так и при совершенствовании нормативной регламентации бухгалтерского учета и отчетности.

Самостоятельное практическое значение имеют: методика бухгалтерского учета непрофильных активов; правила раскрытия информации о непрофильных активах в бухгалтерской отчетности; алгоритм корректировки учетно-аналитической информации о непрофильных активах при изменении управленческих решений об их использовании; алгоритм действий и бухгалтерские записи при реорганизации предприятий путем выделении непрофильных активов.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы, содержащиеся в диссертации, докладывались и обсуждались на 24-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления».-М., 2009 г., VII Международной научно-практической конференции «Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика».- г. Пенза, 2008 г., Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления».- М., 2004 г.

Отдельные методические разработки и положения диссертации приняты к внедрению в практическую деятельность двух российских компаний, что подтверждено справками о внедрении.

Публикации. Результаты диссертационного исследования нашли отражение в 7 публикациях, авторским объемом 3,1 п.л., из них 3 статьи в периодическом научном издании, в котором рекомендуется публикация основных результатов диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

Структура и объем работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, рисунков, таблиц, заключения, библиографии, приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Ребизова, Анна Леонидовна

Заключение

В соответствии с поставленной целью в диссертации решен комплекс задач теоретического и прикладного характера.

Первая группа задач посвящена исследованию понятия «непрофильные активы» как учетной категории. При решении данной группы задач определено место непрофильных активов в системе бухгалтерского учета и отчетности, разработана классификация новой учетной категории по ряду признаков, выявлены особенности методов учета непрофильных активов.

В современном бухгалтерском учете и отчетности информация о непрофильных активах отсутствует, поскольку такие активы не упоминаются в действующем плане счетов. В связи с этим в учетной практике непрофильные активы часто ошибочно отождествляют с активами обслуживающих производств и хозяйств, затраты по которым отражаются на одноименном счете 29. Еще одной проблемой является то, что счет 29 предусматривает отражение информации именно о затратах обслуживающих производств и хозяйств, а не о самих активах, образующих эти производства и хозяйства. Активы обслуживающих производств и хозяйств, а вместе с ними и реально существующие в управленческой практике непрофильные активы рассредоточены по разным счетам (01, 02, 10, 41, 43 и другим) единого плана счетов и по разным разделам и статьям бухгалтерского баланса среди основных производственных внеоборотных и оборотных активов.

В диссертации установлено, что состав непрофильных активов шире предусмотренной планом счетов номенклатуры активов обслуживающих производств и хозяйств. Опираясь на проведенные исследования, полагаем, что, помимо активов обслуживающих производств и хозяйств, к непрофильным следует отнести, во-первых, производственные активы, от которых не ожидается экономическая выгода в будущем, и, во-вторых, активы, используемые в деятельности, существенно отличающейся от основной, не связанные с ней технологически и не обслуживающие ее. Действующая в настоящее время практика отражения имущества, от которого не ожидается экономическая выгода в будущем, в бухгалтерской отчетности, искажает величину ее показателей. И, как результат, приводит пользователей отчетности к ошибочным выводам о размере совокупных активов предприятия и о величине его нераспределенной прибыли, формирующей в свою очередь один из важнейших показателей - чистые активы предприятия.

Исследование истории вопроса показало, что обязательную способность актива приносить доход или экономическую выгоду предприятию ученые отмечали и ранее. В частности, итальянский ученый Джино Дзаппа под активом понимал не просто средства предприятия, а «ресурсы, предназначенные для получения прибыли». Американский бухгалтер, представитель школы персоналистов, Джордж Оливер Мэй, считал, что «актив - есть набор ценностей, принадлежащих собственнику, используемых им ради получения дохода на свой капитал, а не капитал вообще».

В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) и в российских положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ) одним из критериев признания актива в бухгалтерской отчетности также является ожидание от него экономической выгоды в будущем. Вместе с тем предусмотренное некоторыми российскими ПБУ (ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/07) теоретическое требование от активов будущих экономическихвыгод при фактическом признании активов в учете и отчетности не выполняется на практике по ряду причин. Наиболее важной причиной является действующее в России допущение имущественной обособленности, подкрепленное правом собственности на имущество. Актив, не приносящий экономической выгоды предприятию, но на который у предприятия имеется право собственности, на практике во всех случаях отражается в российском бухгалтерском учете и отчетности независимо от требований бухгалтерских стандартов, поскольку он относится к имуществу, принадлежащему предприятию на праве собственности и обособленному наличием этого права от других видов имущества.

В процессе исследований автором диссертации впервые предпринята попытка определить, в чем специфика и отличительные признаки непрофильных активов, с точки зрения учета и отчетности. Проанализированные нами используемые в управленческой практике определения непрофильных активов оказались довольно противоречивыми: в них присутствует путаница между активами в составе баланса одного предприятия и активами в составе балансов нескольких предприятий, входящих в одну группу, например, материнского и дочернего.

В связи с этим считаем необходимым заметить, что в диссертации, прежде всего, определены и исследованы непрофильные активы в рамках баланса одного предприятия. Вместе с тем полагаем, что выделение непрофильных активов в отдельное дочернее предприятие и связанная с этим их переквалификация в финансовые вложения реорганизуемого предприятия, является одним из множества управленческихрешений, принимаемых в отношении непрофильных активов и исследованных нами в составе третьей группы задач, решенных в настоящей диссертационной работе. Поясним, что непрофильные активы в форме финансовых вложений по существу представляют собой либо дочернее предприятие (владение более 50% акций), либо зависимое предприятие (владение от 20% до 50% акций), либо финансовые вложения в небольшой пакет акций (менее 20%) другой компании.

Таким образом, считаем целесообразным в процессе совершенствования нормативной регламентации плана счетов расширить учетно-аналитическую информацию о затратах, связанных с активами обслуживающих производствах и хозяйствах, заменив ее информацией о затратах по более широкой группе активов - непрофильных активах. В то же время на всех счетах активов следует организовать аналитический учет в разрезе непрофильных активов.

С целью определения тенденции развития исследуемой совокупности непрофильных активов, выявления степени единства и различий ее элементов, закономерностей нами проведена типология непрофильных активов и предложено шестнадцать классификационных признаков.

При решении первой группы задач нами также выявлены особенности отдельных методов учета, применяемых в отношении непрофильных активов. В частности, документирование операций с непрофильными активами предлагается организовать таким образом, чтобы обеспечить систематизацию и раздельное хранение документов по операциям, связанным с профильными и непрофильными активами. Кроме того, в группе первичных документов, связанных с непрофильными активами, целесообразно выделить отдельно непрофильные активы, от которых не ожидается экономическая выгода в будущем, поскольку не все имущество, на которое у предприятия имеется право собственности (есть входящие первичные документы), может быть признано активами в бухгалтерской отчетности.

Анализ действующей практики крупных корпораций свидетельствует о том, что отдельным предприятиям в течение многих лет в силу ряда объективных причин не удается провести инвентаризацию непрофильных активов. К таким причинам относится большое количество объектов, которые могут быть разобщены не только технологически, но и территориально; отсутствие персонала, разбирающегося в специфике непрофильных объектов учета и способного идентифицировать наличие всех составных частей таких объектов и др. Полагаем, что с целью обеспечения эффективной инвентаризации непрофильных активов предприятиям имеет смысл использовать относительно недорогие современные технологии, применяемые в этой сфере, в частности, автоматическую идентификацию, которая позволит обеспечить раздельный учет непрофильных активов на основе присвоения непрофильным активам специальных идентификаторов, характеризующих их однозначно и не позволяющих перепутать с иными объектами учета. Благодаря такой идентификации непрофильные активы могут быть автоматически распознаны и обработаны специальным оборудованием. Заметим, что к наиболее распространенным технологиям автоматической идентификации относится штрих-кодирование и радиочастотные датчики (транспондеры).

Считаем, что при отражении непрофильных активов с помощью метода счетов и двойной записи следует обеспечить возможность корректировки учетно-аналитической информации об имуществе, от которого не ожидается экономическая выгода в будущем. Такая возможность обеспечивается путем использования специального контрактивного счета резерва, регулирующего балансовую оценку непрофильных активов.

Вторая группа задач касается формирования учетно-аналитической информации о непрофильных активах: их оценки в бухгалтерском учете и отчетности, исследования влияния принимаемых управленческих решений на учетные данные о них, разработки вариантов учетной политики по непрофильным активам, и обоснованию влияния выбранного варианта учета на величину показателей бухгалтерской отчетности.

На основе исследования исторически сложившихся и современных подходов к оценке активов в целом, анализа аргументов, приводимых представителями различных школ и течений в пользу выбора тех или иных оценок, и анализа требований российских ПБУ и МСФО, касающихся оценок элементов финансовой отчетности, в диссертации выявлен ряд отличительных особенностей, которые должны быть приняты во внимание при формировании подходов к оценке непрофильных активов в учете и отчетности.

В частности, отличительной особенностью непрофильных активов является их существенный разброс по видовым признакам. При разработке классификации непрофильных активов нами были выделены шестнадцать основных классификационных признаков, в рамках которых названо не менее сотни существенно отличающихся друг от друга видов непрофильных активов. Очевидно, что требуется индивидуальный подход к оценке каждой из выявленных нами категорий непрофильных активов. Способ приобретения также влияет на формируемую в учете стоимостную оценку непрофильного актива: приобретен по договору купли-продажи, дарения, мены, цессии, о слиянии, безвозмездной передачи, при покупке предприятия как имущественного комплекса, получен в качестве вклада в уставный капитал или в процессеприватизации советских предприятий.

В диссертации обосновано, что в настоящее время наиболее достоверными оценками являются те, которые в меньшей степени зависят от элементов учетной политики и связанных с ними расчетов. К таким оценкам, на наш взгляд, относятся 1) первоначальная стоимость и 2) справедливая стоимость при наличии возможности ее определить.

Менее точными оценками являются, например, остаточная стоимость (на ее величину оказывает влияние способ амортизации); ликвидационная стоимость (носит прогнозный нормативный характер, поскольку дата ликвидации и конъюнктура рынка на эту дату не известны); реализованная стоимость, она же цена возможной реализации (является предполагаемой оценкой, основанной на биржевых котировках, а не на совершенных сделках).

В контексте наших исследований предлагаем оценивать непрофильные активы, от которых ожидается экономическая выгода в будущем, на счетах учета активов по первоначальной стоимости.

Вместе с тем, следуя принятой методологии, в балансе отражать непрофильные активы по остаточной стоимости, раскрывая в пояснительной записке выбранный способ амортизации и в динамике его влияние на изменение первоначальной оценки.

В отношении непрофильных активов, от которых не ожидается экономическая выгода в будущем, предлагаем применять нулевую балансовую оценку, получаемую с помощью предлагаемого нами резервирования их стоимости. При продаже непрофильных активов или при реорганизации предприятия путем выделения непрофильных активов оценивать их по справедливой стоимости. При расчете ожидаемой экономической выгоды от непрофильного актива считаем целесообразным применять дисконтированную оценку.

Вложения в непрофильные активы относятся к высокорисковым, поскольку зачастую приводит к отвлечению собственных и оборотных средств предприятий. На практике с целью минимизировать риски предприятия в отношении непрофильных активов применяют множество управленческих решений, оказывающих влияние на учетно-аналитическую информацию о непрофильных активах меняющих величину показателей бухгалтерской отчетности.

С целью оперативного уточнения показателей отчетности при изменении управленческих решений в отношении непрофильных активов предлагаем использовать разработанный нами алгоритм корректировки учетно-аналитической информации о непрофильных активах при изменении управленческих решений об их использовании. При разработке данного алгоритма все управленческие решения в отношении непрофильных активов были объединены нами в три основные группы: первая группа решений «продажа» объединяет непосредственно решение о продаже непрофильных активов, либо решение об их ликвидации, если продать нельзя; вторая группа решений «развитие» включает следующие решения: продолжать самостоятельно эксплуатировать; сдать в аренду; вывести в аутсорсинг; сдать в доверительное управление; третья группа решений «перепрофилирование» предполагает, реструктуризацию бизнеса путем выделения непрофильных активов.

Дифференцированный в зависимости от принятых управленческих решений (продажа, развитие, перепрофилирование) подход к идентификации и оценке непрофильных активов в бухгалтерском учете имеет практическое значение при составлении бухгалтерской отчетности, когда учетно-аналитическому персоналу необходимо определить, следует ли то или иное имущество, связанное с непрофильнойдеятельностью, отражать в бухгалтерской отчетности, или не следует. В некоторых случаях при изменении управленческого решения требуется переквалификация имущества, путем вывода его из состава балансовых активов или, наоборот, путем включения в состав балансовых активов.

В диссертации проанализировано применение предложенного алгоритма на примере семи практических ситуаций, приводящих к необходимости принятия управленческих решений по дальнейшему использованию и движению непрофильных активов и отражения принятых решений в бухгалтерском учете и отчетности.

При решении второй группы задач исследованы также вопросы выбора варианта учетной политики в отношении непрофильных активов, разработана и 'предложена для практического применения методика оценки показателей бухгалтерской отчетности при выборе варианта отражения информации о непрофильных активах.

Методика включает два варианта представления в балансе непрофильных активов, от которых не ожидается экономическая выгода. Первый вариант, принятый в действующей практике, не предусматривает создание резерва под данную категорию активов. Второй вариант, предложенный в диссертации, предполагает создание резерва под непрофильные активы, от которых не ожидается экономическая выгода в будущем, и, как обосновано в диссертации, позволяет обеспечить качество учетно-аналитической информации о непрофильных активах.

Предлагаемая методика реализована в диссертации на примере практической ситуации, в которой нефтяная компания «Н» выпускает не приносящую экономических выгод собственную газету, распространяемую в масштабах региона с целью повышения экономического и политического влияния в регионе, создания и закрепления положительной репутации компании. По данной ситуации в диссертации сделаны расчеты, представлены соответствующие бухгалтерские записи и сформированы два варианта балансов: с учетом и без учета создания резерва под непрофильные активы, от которых не ожидается экономической выгоды в будущем.

Третья группа задач связана с обеспечением качества учетно-аналитической информации о непрофильных активах. При решении данной группы задач систематизированы выводы, сделанные ранее, а также разработаны и предложены для совершенствования нормативной регламентации учета и отчетности методические рекомендации по бухгалтерскому учету непрофильных активов и связанных с ним затрат.

Учитывая установленное нами положение о том, что понятие «непрофильные активы» шире, чем понятие «активы обслуживающих производств и хозяйств», считаем необходимым переименовать счет 29, назвав его «Непрофильные активы», и организовать на нем аналитический учет затрат таким образом, как предложено в диссертации.

Разработанные нами методические рекомендации по учету непрофильных активов предусматривают также необходимость введения в план счетов нового синтетического счета 65 «Резерв под непрофильные активы, от которых не ожидается экономическая выгода». В диссертации предложны также связанные с процедурой резервирования бухгалтерские записи. Резервирование средств под имущество, которое не может быть признано в качестве элемента отчетности - «актив», предполагает обязательное условие, при котором непрофильные активы отражаются в балансе за вычетом суммы созданного под них резерва. В случае, когда активы начинают приносить экономическую выгоду предприятию, а, следовательно, удовлетворяют условиям признания актива в бухгалтерской отчетности, предусмотрено сторнировать суммы ранее созданного резерва.

Анализ требований МСФО свидетельствует о том, что указанными стандартами не предусмотрено создание резервов под имущество, не отвечающее критериям признания активов. В таких случаях согласно требованиям МСФО данные бухгалтерского учета не изменяются, а для корректировки информации вносятся поправки непосредственно в отчетность: имущество исключают из актива баланса, в пассиве же на ту же величину уменьшают нераспределенную прибыль. Информация о поправках, внесенных в бухгалтерскую отчетность, раскрывается в пояснительной записке. Аналогичная процедура осуществляется и при трансформации российской отчетности в отчетность, составленную согласно требованиям МСФО.

В связи с этим, с одной стороны, мы могли бы в качестве рекомендаций по решению данной задачи принять за основу международную практику и предложить перенести ее в Россию. С другой стороны, анализируемая международная практика имеет существенный недостаток: остатки на счетах бухгалтерского учета активов в случае внесения поправок в отчетность не совпадают по величине с оценкой аналогичных балансовых статей. То есть, вносимые в отчетность поправки нарушают принцип единства учета и отчетности, суть которого в том, что отчетность является элементом метода бухгалтерского учета. Кроме того, мы полагаем, что такая практика не может быть реализована в России в связи с объективными трудностями внедрения в нашей стране МСФО.

Основным препятствием практического внесения поправок в российскую отчетность является, прежде всего, менталитет российских учетно-аналитических работников, которые вряд ли решатся снять с баланса имущество, принадлежащее предприятию на праве собственности. Кроме того, они не сделают это и по причине опасения налоговых последствий, поскольку выявленная в бухгалтерском учете остаточная стоимость основных средств согласно главе 30 НК РФ является налоговой базой при расчете налога на имущество. В настоящее время НК РФ не подразделяет имущество на профильное и непрофильное в целях исчисления налога на имущество организаций.

Проведенный в процессе исследований анализ действующей практики крупных корпораций, социально-значимых, градообразующих предприятий и холдингов, имеющих на балансе непрофильные активы, свидетельствует о том, что в отношении непрофильных активов наиболее часто принимается решение об их выделении в отдельное дочернее предприятие. При этом на практике возникает множество нерешенных задач при формировании разделительного баланса. Разработанный нами пошаговый алгоритм призван регламентировать процедуру составления разделительного баланса.

В дальнейшем акции выделенного предприятия могут быть проданы (как правило, предприятию, для которого приобретаемый бизнес будет профильным), либо выделенное предприятие сохраняется как дочерняя компания, входящая в реорганизуемую группу компаний.

Помимо алгоритма при решении задач, связанных с отражением в бухгалтерском учете операций по выделению непрофильных активов, в диссертации предложена рассмотренная на примере практической ситуации методика составления разделительного баланса.

На основе исследования исторических и современных подходов к оценке качества информации бухгалтерской отчетности, включая требования МСФО, были сделаны выводы о том, что качественные требования к содержанию и представлению информации о непрофильных активах соответствуют в целом аналогичным требованиям ко всем категориям активов. Вместе с тем особенностью представления информации о непрофильных активах является периодически возникающая необходимость в их переквалификации и выводе из состава активов, и наоборот.

Проводя исследования в рамках информационно-событийного подхода к учету и отчетности, американский ученый Джордж Г. Сортер разделял учет и отчетность, которую он считал приоритетной, поскольку, по его мнению, информация представляет сама по себе существенную ценность независимо от фактов, которые она фиксирует. Указанная ценность информации обусловлена возможностями, которые она открывает для принятия управленческих решений. Полагаем, что выводы Джорджа Г. Сортера важны, прежде всего, для отражения информации о непрофильных активах, когда первичные документы, они же по Сортеру - исходные данные на имущество есть, а актива в отчетности нет. В этой ситуации, используя подход Джорджа Г. Сортера, следует поступать, исходя из сути принятого в отношении этого актива управленческого решения. Применительно к непрофильным активам, от которых не ожидается экономическая выгода - не отражать их в отчетности с помощью создания резерва под их балансовую стоимость, как и предложено в разработанных нами методических рекомендациях. И, наоборот, применительно к непрофильным активам, от которых ожидается экономическая выгода, - формировать их объективную оценку и отражать их в отчетности.

Следовательно, можно заключить, что предлагаемые нами методические рекомендации по учету непрофильных активов позволяют обеспечить качество учетно-аналитической информации о непрофильных активах.

Родоначальником применяемого в настоящее время понятия существенности можно в той или иной мере считать Opaca Джонсона. В отчетности, по его мнению, отражаются самые существенные стороны хозяйственной ситуации, критические, с точки зрения руководства, которое должно иметь возможность выбирать необходимые ему сведения и задавать способы обработки и представления информации. Полагаем, что в отношении непрофильных активов уместно показать их отдельной строкой в первом и втором разделах баланса, так как это позволит пользователю отчетности увидеть, какие активы относятся к основной деятельности и какова их стоимостная оценка. Техника такого отражения информации о непрофильных активах не представляет собой сложности, поскольку, во-первых, форма применяемого бухгалтерского баланса в России носит рекомендательный характер и, во-вторых, можно задействовать для этого предлагаемую в конце каждого раздела баланса строку «Прочие» либо внеоборотные, либо оборотные активы, раскрыв их состав в пояснительной записке.

Вместе с тем, принимая решение о раздельном отражении в балансе информации о непрофильных активах, следует иметь в виду требование существенности. Несущественную информацию целесообразно просто раскрывать в пояснительной записке. Полагаем, что существенной является та информация, отсутствие которой приведет пользователя отчетности к ошибочным управленческим решениям.

При решении третьей группы задач в диссертации также разработаны и представлены правила раскрытия информации о непрофильных активах в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности по семи укрупненным позициям, которые затем детализированы. Указанные позиции включают:

1) общую информацию о непрофильных видах деятельности (период и причины их появления в балансе; оценка их первоначальной и остаточной стоимости; управленческие решения, принятые в отношении каждого из непрофильных активов в отчетном периоде, и др.;

2) состав и структура непрофильных активов в отчетном периоде, сравнительная информация по предыдущим периодам;

3) информация о доходах и расходах, связанных с непрофильными активами;

4) информация об убыточных непрофильных активах;

5) информация о непрофильных активах, от которых ожидается экономическая выгода в будущем;

6) информация о непрофильных активах, от которых не ожидается экономическая выгода в будущем;

7) информация о созданном резерве в динамике: сумма резерва на начало периода; начислено за период; использовано; остаток, включенный в прочие доходы на конец периода.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Ребизова, Анна Леонидовна, 2010 год

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая, вторая и третья. — М.: Омега-J1. 2009. — 442 с.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. С измен. И доп. на 15 сентября 2007 г.-М.: Омега-JI, 2009. 551 с.

3. Федеральный закон "О финансово-промышленных группах" от 30.11.1995 № 190-ФЗ. Источник: справочная правовая система "КонсультантПлюс", данный источник использован также при поиске документов, указанных в пунктах 431.

4. Постановление Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 № 283 "Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности".

5. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 года №180.

6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96. №129-ФЗ.

7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, приказ Минфина РФ от 29.07.98. №34н.

8. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», приказ Минфина РФ от 06.10.2008 №106н.

9. ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», приказ Минфина РФ от 24.10.2008 №116н.

10. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», приказ Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н.

11. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», приказ Минфина РФ №43н от 06.07.99 с изменениями от 18.09.2006 № 115н.

12. ПБУ 5/2001 «Учет МПЗ», приказ Минфина РФ от 09.06.2001 №44н.

13. ПБУ 6/2001 «Учет ОС», приказ Минфина РФ от 30.03.2001 №26н.

14. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», приказ Минфина РФ от 20.12.2007 №143н.

15. ПБУ 8/2001 «Условные факты хозяйственной деятельности», приказ Минфина РФ от 20.12.2007 №144н.

16. ПБУ 9/99 «Доходы организации», приказ Минфина РФ от 06.05.99 №32н.

17. ПБУ 10/99 «Расходы организации», приказ Минина РФ от 06.05.99 №33н.

18. ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», приказ Минфина РФ от 29.04.2008№48н.

19. ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», приказ Минфина РФ от 27.01.2000 №11н.

20. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», приказ Минфина РФ от 16.10.2000 №92н.

21. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», приказ Минфина РФ от 27.12.2007 №153н.

22. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н.

23. ПБУ 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности», приказ Минфина РФ от 02.07.2002 № 66н.

24. ПБУ 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н.

25. ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н.

26. ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений», приказ Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н.

27. ПБУ 20/2003 «Информация об участии в совместной деятельности», приказ Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н.

28. ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.

29. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

30. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, приказ Минфина России от 30.12.1996 № 112н.

31. Агеева O.A. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008.-464 с.

32. Агеева O.A. Учет условно-постоянных расходов по обслуживанию и управлению производством //Бухгалтерский учет.- №15.- Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2007.- №15. С.36-43.

33. Агеева O.A. Развитие бухгалтерского учета и финансовой отчетности.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет //Бухгалтерский учет,- №9.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2005.- С.13-20.

34. Агеева O.A., Ребизова A.JI. (Чеботарева A.JI.) Понятие «непрофильные активы» и как их учитывать //Бухгалтерский учет.- №22.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2004.- С.42-48.

35. Агеева O.A. Влияние учетной политики организации на оценку показателей финансовой отчетности (часть I) // Консультант бухгалтера.-№2. Изд-во «ДИС».-М.5 2007.- С.44-52.

36. Агеева O.A. Влияние учетной политики организации на оценку показателей финансовой отчетности (часть II) // Консультант бухгалтера.-№3. Изд-во «ДИС».- М., 2007.-С. 13-23.

37. Агеева O.A. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности. Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. - М., 2008. - 416 с.

38. Александер Дэвид. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике/ Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Иоринссен; пер. с англ. В. И. Бабкина, Т. В. Седовой. М.: Вершина, 2005.- 888 с.

39. Анализ финансовой отчетности. Учеб. пособие. / под ред О.В. Ефимовой, М.В. Мельник,- 2- е изд. испр. и доп. -М.: Из-во Омега-JI, 2006.-408 с.

40. Бакаев A.C., Шнейдман JI.3. Учетная политика предприятия.- М.: Бухгалтерский учет (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»), 1994.-110 с.

41. Балансоведение / Под ред. H.A. Бреславцевой. Ростов н/Д.: Феникс, 2004. -480 с.

42. Бархатов А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности. Учеб. пос. для вузов издание 3-е испр. и доп.- М.: Изд-во «Дашков и К», 2006. -312с.

43. Беляева И. Ю., Эскиндаров М. А. Капитал финансово-промышленных корпоративных структур: теория и практика. М.: Финансовая Академия при Правительстве РФ, 1998. - 304 с.

44. Бетге Й. Балансоведение/ Пер. с нем. У. Оздемирова. М.: Бухгалтерский учет, 2000.-411 с.

45. Блатов H.A. Балансоведение.-М.: Государственное торговое издательство, 1931.-310 с.

46. Блейк Дж., Амат О.Европейский бухгалтерский учет. — М.: Филин, 1997. -400 с.

47. Бреславцева H.A. Система балансовых отчетов и концепция балансового управления экономическими процессами.- Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. — Ростов- на -Дону, 1998. 336 с.

48. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие/ Под ред. В.Д. Новодворского. М.: Инфра - М, 2004- 464 с.

49. Бухгалтерский учет/Под ред. П.С. Безруких.- М.: Бухгалтерский учет, 2002.719 с.

50. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, JL JI. Горецкая, Д. А. Панков; отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. - 664 с.

51. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов/ Бабаев Ю.А., Комиссарова И.П.-М.:ЮНИТИ, 2008.-527 с.

52. Бычкова С.М., Соколов Я.В.О приоритете содержания перед формой: проблемы учета //Бухгалтерский учет. №1.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2000.- С.72-75.

53. Бычкова С.М., Соколов Я.В.Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. №5.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 1999.- С.54-59.

54. Бахрушина М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета.-Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. — М., 2002.-405 с.

55. Вебер М. Коммерческие расчеты от А до Я: Формулы, примеры расчетов и практические советы/ Пер. с нем.- М.: Дело, 1999. — 384 с.

56. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения.- Изд. второе.- М.:Центросоюз, 1928.-284 с.

57. Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу.- М.: Госфиниздат, 1958.-152 с.

58. Волков Н.Г.Оценка показателей бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. №6.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 1999.- С.29-40.

59. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. — М.: Бухгалтерский учет, 2005.- 400 с.

60. Вуд Ф.Бухгалтерский учет для предпринимателей. Т 1. М.: Аскери, 1992. — 215 с.

61. Галаган A.M. Учебник счетоводства.- М., 1916.-168 с.

62. Генералова Н.В. Учет резервов и раскрытие информации в финансовой отчетности в соответствии с МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»// Бухгалтерский учет. №11.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М„ 2006.- С.52-57.

63. Гетьман В.Г.Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет. №14.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2002.- С.61-62.

64. Готовим бухгалтерскую отчетность/ JT.3. Шнейдман, М.А.Волович, A.A. Салтыкова, В.Я. Соколов/Под ред. JI.3. Шнейдмана.- М.: Бухгалтерский учет, 2002.-160 с.

65. Грэй Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: учеб.-метод. пособие : пер. с англ./ Сидней Дж. Грей, Белверд Е. Нидлз. Москва : Волтерс Клувер, 2006.-614 с.

66. Гуляев А.И. Начала коммерческого счетоводства.- М., 1913.-45 с.

67. Дипиаза С. А. (младший), Экклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: как вернуть доверие общества М.: Альпина Паблишер, 2003. - 212 с.

68. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: Учеб. пособие. М.: ФБК-Пресс, 2002.-216 с.

69. Друри К. Управленческий учет для бизнес решений : Учебник Пер. с англ. -М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2003. - 655 с.

70. Ерофеева В.А., Клушанцева Г.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. -М.: ЮРАЙТ, 2005. 368 с.

71. Ефимова О.В. Финансовый анализ на современном этапе развития экономики России.- Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. М., 2000.-375 с.

72. Ефимова О.В. Дисконтированная стоимость: расчет и анализ // Бухгалтерский учет. №10.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 1998.- С.97-102.

73. Жариков О.Н., Королевская В.И., Хохлов С.Н. Системный подход к управлению / Под ред. В.А. Персианова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 62 с.

74. Заббарова О. А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: учеб. пос. М.: КНОРУС, 2006. - 256 с.

75. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля/ Под ред. В.В. Панкова. -М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова, 2009.-428 с.

76. Карагод B.C. Теория и методология международной системы корпоративной социальной отчетности.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2005.-252 с.

77. Карзаева H.H. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета.- Изд-во СПбГУЭФ, 2005.-215 с.

78. Карзаева H.H. Представление годовой бухгалтерской отчетности// Бухгалтерский учет. №3.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2005.- С. 15-17.

79. Каспина Р. Г. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности в России. — М.: Бухгалтерский учет, 2006.- 224 с.

80. Каспина Р.Г Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления,- Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. Казань, 2004.-406 с.

81. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник.- М.: Финансы и статистика, 2000.-256 с.

82. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы.- М.: Финансы и статистика, 2004.-720 с.

83. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения).-М.: ТК Велби, Проспект, 2004.-432 с.

84. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. М.: Финансы и статистика, 2005.-256 с.

85. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина E.H. Бухгалтерский учет в организациях.- 4-е изд. перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2004. - 752с.

86. Комиссарова И. П. Трансформация учета расходов организации.- Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. М., 2003. - 327 с.

87. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие.-3-е изд., перераб. и доп.- М.: ИНФРА-М, 2000.-635 е.- (Серия «Высшее образование»).

88. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб.-М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.- 448 с.

89. Кошкин И.А.Оперативно -балансовый учет (курс основной).-JI.: Ленинградское областное издательство, 1933.-408 с.

90. Кошкин И. А. К методике оперативно-финансового учета.- М.: Государственное социально-экономическое издательство, 1933.-200 с.

91. Кукура С. П. Теория корпоративного управления. М.: Экономика, 2004. -480 с.

92. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. М: Финансы и статистика, 2004. - 592 с.

93. Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие.- М.: Финансы и статистика, 2006.-232 с.

94. Лабынцев Н.Т. Аудит: теория, методология и практика.- М.: Финансы и статистика, 1998.- 287 с.

95. Ларионов А.Д., Карзаева H.H., Нечитайло А.И. Бухгалтерская финансовая отчетность: учеб. пособие.-М.: ТК Велби, Из-во Проспект, 2006.-208 с.

96. Лащинская Н.В. Бухгалтерская (финансовая ) отчетность : Учеб. пос. М.: Перспектива, 2004. 108 с.

97. Липсиц И.В. Экономический анализ реальных инвестиций: Учебник/ И.В. Липсиц, В.В. Коссов.- 2-е изд. перераб. и доп. М. Экономисть, 2003.-347 с.

98. Лытнева H.A. Методологическая концепция учета, анализа и аудита собственного капитала. Монография. -Орел. ООО ПФ «Картуш». 2006. 548 с.

99. Луговой В.А. Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг): Методика и практикум.- М.: Финансы и статистика, 1995.-144 с.

100. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. Изд. второе перераб. и доп.-М.: Финансы, 1975.-295 с.

101. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета.-СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003.-348 с.

102. Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета,-Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. -СПб., 1998.-305 с.

103. Медведев М.Ю. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ): постатейные комментарии. -М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2008. 432 с.

104. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке М.: Аскери- АССА, 2008. - 1060 с.

105. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / М. А. Бахрушина, JI. А. Мельникова, Н. С. Пласкова; под ред. М. А. Бахрушиной. -М.: Омега-JI, 2006. 568 с.

106. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования/Под ред. С.А. Николаевой. -М.: «Аналитика-Пресс», 2001-672с.

107. Мельник М.В., Пантелеев A.C., Звездин A.JT. Ревизия и контроль: Учеб. Пособие/Под ред. проф. М.В. Мельник.- М.: ИД ФБК- Пресс, 2003.- 520 с.

108. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Бухгалтерский учет, 2006. 328 с.

109. Мизиковский И. Е., Чинченко М. Н. Концепция справедливой стоимости//Международный бухгалтерский учет. — 2006. № 11(95). - С. 22-26.

110. Миславская Н. А. Диагностика методологии международных систем бухгалтерского учета.- Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. — Орел, 2005. 396 с.

111. Морозова Ж.А. Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности// Финансовая газета. Региональный выпуск 2004. - №12. — с 4.

112. Мэтьюс М. Р., Перера М. X. Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 663 с.

113. Мюллер Г., Гернон X., Миик Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 1999.-136 с.

114. Нидлз Б., Андерсен П., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета/Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.

115. Никифорова E.B. Методология корпоративной публичной отчетности.-Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н.- М., 2004.- 455 с.

116. Николаев И.Р. Проблемы реальности баланса.- Д.: Экономическое образование, 1926.-110 с.

117. Николаева С.А. Учетная политика предприятия.- М.: ИНФРА, 1995.-170 с.

118. Николаева С.А. Методология бухгалтерского учета в России в период перехода к рыночной экономике.- Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. М., 1999.482 с.

119. Новодворским В.Д. Бухгалтерская отчетность организаций: учеб. пособие.-М.: Бухгалтерский учет, 2006- 392 с.

120. Новодворский В.Д., Хорин А.Н.О методах денежной оценки статей баланса: концепция фактической себестоимости // Бухгалтерский учет. №10.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 1995.- С.22-27.

121. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса. М.: Финансы и статистика, 2003.- 416 с.

122. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения.-М.: Интелтех, 1996.- 152 с.

123. Оптнер Станфорд JL Системный анализ для решения проблем бизнеса в промышленности 3-е изд./Пер. с англ., вступ. ст. С. П. Никонорова. -М.:Концепт, 2006. - 206 с.

124. Оценка бизнеса / А.Г. Грязнова, М.А. Федотова, С.А. Ленская и др.; Под ред. А.Г. Грязновой, М.А. Федотовой. М.: Финансы и статистика, 2000. - 512 с.

125. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. 3-е изд., испр. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2007. - 512 с.

126. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета// Бухгалтерский учет. №3.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2005.- С.45-48.

127. Палий В.Ф. Классификация счетов бухгалтерского учета// Бухгалтерский учет. №5.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2005.- С.51-56.

128. Палий В.Ф. Бухгалтерская отчетность: особенности.- М.: Бератор-Пресс, 2003.-216 с.

129. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. М: Бухгалтерский учет, 2003.-792 с.

130. Парушина Н.В. Концепция формирования бухгалтерского учета, ее анализа и аудита. Монография.- Орел.: ООО ПФ «Картуш», 2006.- 652 с.

131. Патров В.В., Быков В.А. Составление годовой бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. №1.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2005.- С.11-18.

132. Патров В.В., Быков В.А. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности// Бухгалтерский учет. №3.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2005.- С.5-14.

133. Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации.- М.: МЦФЭР, 2004.- 320 с.

134. Пачоли JI. Трактат о счетах и записях/Под редакцией Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2001.-368 с.

135. Петрова В.И. Системный анализ себестоимости.- М.: Финансы и статистика, 1986.- 173 с.

136. Попова JI.B. Бухгалтерский учет финансовых вложений.- М.: Изд-во «Дело и сервис», 2007.- 160 с.

137. Попова Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях,- Серия: Бухучет.- М.: Изд-во «Дело и сервис», 2007.- 224 с.

138. Попова JI.B., Маслова И.А., Алимов С.А. и др. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учеб. пособие./Под ред. Л.В. Поповой.- М.: Изд-во «Дело и сервис», 2007.- 447 с.

139. Попова Л.В., Никулина Л.Н. Отечественные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие.- М.: Изд-во «Машиностроение», 2003.- 288 с.

140. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Организация и консолидированные группы: Учеб. Пособие.- М.:ИД ФБК-Пресс, 2004.-342 с.

141. Пучкова С.И. Методология формирования консолидированной финансовой отчетности.- Дис. на соиск. учен. степ, д.э.н. —М., 2004.- 324 с.

142. Пятов M.JI. Допущение непрерывности деятельности в практике бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. №9.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 1999.- С.87-92.

143. Ребизова A.JI. Классификация непрофильных активов для учетно-аналитических и управленческих целей. М.: Вестник университета.-№23 -2009.- С.51-54.

144. Ребизова A.JI. (Чеботарева A.JI.) Непрофильные активы как объект бухгалтерского учета. — М.: Вестник университета. — Финансовый менеджмент.-№7 (7) -2007.-С.334-335.

145. Ребизова A.JI. (Чеботарева A.JT.) Бухгалтерская отчетность в системе управления непрофильными активами// Материалы 24-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления»: М., 2009 г С.159-161.

146. Ребизова A.JI. (Чеботарева A.JI.) Непрофильные активы как учетная категория//Сборник статей по материалам VII Международной научно-практической конференции «Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика»: Пенза, 2008.-С. 43-45.

147. Ребизова A.JI. (Чеботарева A.JI.) Организация списывает изношенные основные средства//Главбух №6.- Изд-во «Главбух».- М.- 2003.- С. 10-15.

148. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика.- М.: Финансы и статистика, 2000.-160 с.

149. Роберт Н. Антонии. Основы бухгалтерского учета. -М.: СП «Триада НТТ», 1992.-318 с.

150. Рогуленко Т.М. Бухгалтерский учет: учебник/ Т.М. Рогуленко, В.П. Харьков.- 2-е изд., перераб. И доп.-М.: Финансы и статистика, 2007.-368 с.

151. Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство "Экзамен", 2005. - 320 с.

152. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель бухгалтерского учета.- М.: Московское научное издательство, 1928.-183 с.

153. Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству в государственных хозяйственных объединениях.- М.: МАИ, 1924.-114 с.

154. Салтыкова А.А.Признание снижения стоимости активов // Бухгалтерский учет.- 2000. № 5. - С.66. - 68.

155. Сафронова Н.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. М. Инфра-М, 2003.-527 с.

156. Смирнов Е.Е. Бухгалтерский учет и отчетность: время требует адекватных стандартов // Аудитор.-№5.- М., 2006.-С.З-10.

157. Соколов В .Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии.- СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006.-188 с.

158. Соколов В.Я. Тенденции развития учета// Бухгалтерский учет. №11.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2004.- С.5-7.

159. Соколов Я.В. Теория на страницах журнала// Бухгалтерский учет. №23.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2007.- С. 13-66.

160. Соколов Я.В., Патров В.В., Быков В.А. Финансово-распределительные счета: отражение доходов и расходов по отчетным периодам// Бухгалтерский учет. №6.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2007.- С.46-50.

161. Соколов Я.В. Эволюция годовых отчетов//Консультант.- №7.- М., 2006,-С.47-49.

162. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник.- М.: Финансы и статистика.- 2004.-272 с.

163. Соколов Я.В., Пятов М.Л.Бухгалтерская природа обязательств отчетности // Бухгалтерский учет. №9.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2002.- С.63-71.

164. Соколов Я.В., Терентьева Т.О.Профессиональное суждение бухгалтера // Бухгалтерский учет. №12.-Изд-во «Бухгалтерский учет».- М., 2001.- С.53-57.

165. Соколов Я.В., Соколов В.Я.Принцип нейтральности в бухгалтерском учете //Бухгалтерский учет. №22.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2000.- С.57-59.

166. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы истатистика, 2000. 405 с.

167. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя.- М.: Проспект, 2000.- 288 с.

168. Соколов Я.В.Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. №2.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 1996.- С.18-23.

169. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.-638 с.

170. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1991.-272 с.

171. Соловьева О. В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. -М.:ИНФРА-М, 2005. 332 с.

172. Сорокина Е.М. Бухгалтерская и финансовая отчетность организаций: Учеб. пос. М.: Финансы и статистика, 2006. - 192 с.

173. Сотникова Л.В. Принципы ведения бухгалтерского учета// Бухгалтерский учет. №10.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2005.- С.14-22.

174. Сотникова JI.B. Бухгалтерская отчетность организации/Под ред. A.C. Бакаева.- М.: ИПБР-БИНФА, 2006.-598 с.

175. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс. -М.: Бизнес-Информ, 1998- 302 с.

176. Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т. Бухгалтерский учет и аудит: Учеб. пособие.- М.: КНОРУС, 2005.- 496 с.

177. Терехова В.А. Зарубежная и российская практика учета формирования и использования резервов организации// Международный бухгалтерский учет,-№2.- М., 2006. С.22

178. Уланова И.Н. Перспектива совершенствования порядка представления в финансовой отчетности информации, характеризующей эффективность деятельности экономического субъекта// Международный бухгалтерский учет.-№10.- М., 2005. С.27-29.

179. Усатова Л.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : Учеб. пос. -М.: Дашков и К, 2003. 270 с.

180. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. М.: Финансы и статистика, 2003 — 640 с.

181. Хабарова Л.П. Учетная политика 2009 г.- Изд-во «Бухгалтерский бюллетень».-М., 2009.- 440 с.

182. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. -М.: Финансы и статистика, 2000. -576 с.

183. Хорин А.Н.О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. №11.-Изд-во «Бухгалтерский учет».-М., 2000.- С.60-62.

184. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология). М.: Бухгалтерский учет, 2007. - 240 с.

185. Чая В.Т.,Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности: International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards: учебное пособие. M.: КНОРУС, 2005.-240 с.

186. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс.- М.: Экономическая жизнь, 1926.- 513 с.

187. Шнейдман Л.З Как пользоваться международными стандартами финансовой отчетности. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003.-96 с.

188. Щадил ова С. Н. Особенности ведения бухгалтерского учета с применением МСФО. -М.: ИКЦ "Дело и Сервис", 2007.- 320 с.

189. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. -М.: Финансы и статистика, 2001 560 с.

190. Янг С. Системное управление организацией/Пер. с англ. Э.А. Антонова, А. В. Горбунова, Г. И. Шепелева. Под ред. С. П. Никандрова, С. А. Батасова. -М.: Изд. "Советское радио", 1972. 454 с.

191. Accounting Report, бюллетень Международного центра реформы системы бухгалтерского учета (МЦРБУ) за 1998-2009 гг.

192. Elliott В. and Elliott J. (2007). Financial Accounting and Reporting, eleventh édition. Harlow: Pearson Education Limited 664 p.

193. Epstein B.J. and Abbas A.M. (2006). Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. New Jersey: John Wiley and Sons. 463 p.

194. Gregoriou G.N. and Gaber M. (2006). International Accounting. Standards, Regulation and Financial Reporting. Burlington: Elsevier Ltd. — 596 p.

195. Wood F. and Sangster A. (2005). Business accounting 1, revised tenth edition. Harlow: Pearson Education Limited — 765 p.

196. Wood F. and Sangster A. (2007). Business accounting 2, revised tenth edition. Harlow: Pearson Education Limited. 821 p.

197. Интернет-издание «Теория и практика финансового и управленческого учета»: http://www.gaap.ru/diary/

198. Официальный сайт Минфина РФ: http://wwwl .minfm.ru/

199. Официальный сайт PricewaterhouseCoopers: www.pwc.com

200. Официальный сайт СМСФО: www.iasc.uk.org

201. Официальный сайт Совета Европы: http://ec.europa.eu/internalmarket/accounting/ias en.htm

202. Официальный сайт национального института системных исследований проблем предпринимательства: http://www.nisse.ru/

203. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики: http://www.gks.ru/