

Международный бухгалтерский учет



**Модель будущего состояния бюджета
как денежного фонда**

Учет операций с земельными ресурсами

Бизнес-учет и интегрированная отчетность

**Деловая репутация: последствия для учета
и отчетности**

**Дебиторская задолженность взаимосвязанных
торговых организаций**

**Налогообложение прибыли организаций
в странах Таможенного союза**

13 (307) – 2014
АПРЕЛЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
русской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:
С.И. Гализдр, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
Д. Галаси, доктор экономических наук,
профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук,
профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук,
профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических
наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат
экономических наук
В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор

Верстка: Н.И. Бранделис

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 24.03.2014.
Формат 60х90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,5 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

Журнал включен в Российский индекс
научного цитирования (РИНЦ).

Статьи рецензируются.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

13 (307) – 2014 апрель

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Пищулов В.М.* Проблема формирования модели будущего состояния бюджета как денежного фонда2
- *Костева Н.Н., Павлюченко Т.Н.* Организационные положения учета операций с земельными ресурсами18

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Бизнес-учет и интегрированная отчетность25

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Баранов П.П., Козлов В.П., Климашина Ю.С.* Неопределенность понятия деловой репутации: последствия для учета и отчетности35
- *Гафиева Г.М.* Финансовая отчетность: компоненты прочего совокупного дохода и порядок их реклассификации44

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Зайцева О.П., Шахманова Б.А.* Формирование релевантной информации о дебиторской задолженности взаимосвязанных торговых организаций50

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Голодова Ж.Г., Ранчинская Ю.С.* Особенности учета нормируемых расходов при налогообложении прибыли организаций в странах Таможенного союза – Белоруссии, Казахстане и России61

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции.

Subscription in all
Russian post offices:
– index 48997 – catalog
of «Rospechat» Agency
– index 83847 – catalog
of Federal Department
of Postal Service of Russian
Federation «Pressa Rossii»
– index 34136 – catalog
of Russian press «Pochta Rossii»
(«Russian Post»)

Online versions: www.elibrary.ru
Registration certificate № 017854
by the State Committee
of the Russian Federation on Press.

Founded by:
Publishing house FINANCE and CREDIT
Published by:
Informservice, Ltd.
Editor-in-chief:
Larisa A. Chaldaeva
Deputy editors:
Sergei I. Galizdra, Liudmila A. Munkueva
Editorial council:
N.E. Babicheva,
PhD of Economics, Associate Professor
F.F. Butynets,
Doctor of Economics, Professor
M.A. Vakhrushina,
Doctor of Economics, Professor
D. Galassi,
Doctor of Economics, Professor
V.G. Get'man,
Doctor of Economics, Professor
M.M. Gurskaia,
PhD of Economics, Associate Professor
V.S. Karagod,
Doctor of Economics, Professor
M.I. Kuter,
Doctor of Economics, Professor
S.V. Pankova,
Doctor of Economics, Professor
Zh. Rishar,
Doctor of Economics, Professor
V.Ia. Sokolov,
Doctor of Economics, Professor
I.R. Sukharev,
PhD of Economics
V.A. Terekhova,
Doctor of Economics, Professor

Design: Natalia I. Brandelis
Corrector: Alla M. Leibovich
Editorial office:
Mail address 111401, P.O. Box 10,
Moscow, Russia
Telephone +7 (495) 989-9610
E-mail post@fin-izdat.ru
Website www.fin-izdat.ru

© Publishing house
FINANCE and CREDIT

© Informservice, Ltd.

Signed to print 24.03.2014
Format 60x90 1/8. Circulation 3 180.
Volume 8,5 printer's sheets.
Printed by KTK, Ltd.,
Krasnoarmeisk, Moscow region.
Telephone +7 (496) 588-0866

The journal is recommended by VAK
of the Ministry of Education and Science
of the Russian Federation to publish scientific
works encompassing the basic matters
of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI
of the Russian Academy of Sciences.

The journal is included in the Russian
Science Citation Index Database

All articles reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

13 (307), April, 2014

CONTENTS

ISSUES ON ACCOUNTING

- *Pishchulov V.M.* Modeling the future budget as a money fund2
- *Kosteva N.N., Pavliuchenko T.N.* The organizational regulations
of the land resources transaction accounting18

REFORMATION OF REPORTING

- *Plotnikov V.S., Plotnikova O.V.* Business accounting and integrated reporting25

ON THE WAY TO INTERNATIONAL STANDARDS

- *Baranov P.P., Kozlov V.P., Klimashina Iu.S.* Uncertainty of the business-reputation
concept: consequences for accounting and reporting35
- *Gafieva G.M.* Financial statement: the accumulated other comprehensive income
and reclassification44

PROBLEM. OPINION. SOLUTION

- *Zaitseva O.P., Shakhmanova B.A.* Formation of the relevant information
on receivables of interconnected trade organizations50

TAXATION

- *Golodova Zh.G., Ranchinskaia Iu.S.* The peculiarities of rated-expense accounting
under the terms of corporate-income tax regulation in the Customs Union
of Belarus, Kazakhstan and Russia61

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.

This publication may not be reproduced in any form without permission.
Printed in Russia.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

УДК 336.14

**ПРОБЛЕМА ФОРМИРОВАНИЯ МОДЕЛИ
БУДУЩЕГО СОСТОЯНИЯ БЮДЖЕТА
КАК ДЕНЕЖНОГО ФОНДА****В.М. ПИЩУЛОВ,***доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой экономической теории**E-mail: dr.haust@mail.ru**Уральский государственный
лесотехнический университет*

Статья посвящена проблеме формирования моделей состояния при составлении государственных и муниципальных бюджетов. Общепринятая практика составления бюджета состоит в том, что формируется модель денежных потоков на будущий годовой период времени. Вместе с тем модель будущего состояния бюджета как специфического денежного фонда, аналогичного бухгалтерскому балансу для бюджета, не составляется. Автор приводит достаточно убедительные аргументы в пользу необходимости составления модели состояния бюджета для будущих моментов времени.

Ключевые слова: бюджет, бухгалтерский баланс, модель, денежные потоки, модель состояния бюджета в будущие моменты времени, долговые отношения бюджета, активы, пассивы, отчетность об исполнении бюджетов, баланс исполнения бюджета.

Любая достаточно полная модель реально существующего явления включает две части. Первая из таких частей – это модель состояния, вторая – модель движения. Экономисты характеризуют явления реальности терминами «потоки» и «запасы». Термин «потоки» отражает явление движения экономического субъекта (предприятия,

денежного фонда и т.д.) в пространстве долговых отношений в продолжение определенного периода. Термин «запасы» отражает состояние экономического субъекта в определенный момент времени. Результатом экономического движения является приобретение субъектом нового состояния в пространстве долговых отношений.

В качестве примера модели движения экономического субъекта (предприятия, организации) на протяжении определенного периода выступает отчет о финансовых результатах (форма 2)¹ (до 01.01.2013 – отчет о прибылях и убытках²). Примером модели состояния экономического субъекта является бухгалтерский баланс (форма 1)³, составляемый на определенную дату.

¹ Отчет о прибылях и убытках (форма 2) (ОКУД 0710002) (отчет о финансовых результатах) URL: http://www.consultant.ru/law/ref/forms/buh_formy/otchet_o_pribylyah_i_ubytkah/.

² Информация Минфина России № ПЗ-1020120 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_138570/#p51.

³ Бухгалтерский баланс (форма 1) (ОКУД 0710001). URL: http://www.consultant.ru/law/ref/forms/buh_formy/buhgalterskii_balans.

Обратимся к такому экономическому субъекту, каким является государственный (муниципальный) бюджет, рассматриваемый в качестве денежного фонда. Для таких денежных фондов составляются формы отчетности, относящиеся к прошлым периодам и прошлым моментам времени. Это, например, отчет об исполнении бюджета за определенный период (месяц, год), представляющий собой модель экономического движения этого субъекта в прошлом. Существует форма отчетного баланса, которую фактически не представляется возможным отнести к балансу именно денежного фонда, каким является бюджет. Кроме того, формируется документ, относящийся к *будущему* времени. Главным документом, составляемым для бюджета, рассматриваемого в качестве денежного фонда, является бюджет (в смысле модели денежных потоков) на будущий год. Бюджет, рассматриваемый как прогноз будущих доходов и план будущих расходов, представляет собой модель *будущего* экономического движения рассматриваемого денежного фонда.

Проблема состоит в том, что эта модель *будущего* экономического движения денежного фонда не дополняется моделью *будущего* экономического состояния данного фонда. Экономическая модель будущего для такого субъекта, каким является бюджет, рассматриваемый в качестве денежного фонда, оказывается неполной. Далее мы попытаемся показать, что модель будущих состояний таких денежных фондов, какими являются государственные (муниципальные) бюджеты, не только может быть составлена, но и необходима.

В качестве своеобразного аналога такой модели состояния денежного фонда, каким является государственный (муниципальный) бюджет, можно рассматривать бухгалтерский баланс предприятия, организации. Для того чтобы попытаться построить модель состояния государственного (муниципального) бюджета, представляемого как некоторый аналог бухгалтерского баланса предприятия (организации), необходимо решить две проблемы.

Во-первых, бухгалтерский баланс обычно рассматривается в качестве формы учета имущества экономического субъекта, т.е. предполагается, что баланс отражает отношения собственности

на имущество этого субъекта. Однако бюджет есть денежный фонд, для которого невозможно определить собственника средств этого фонда. Для решения этой проблемы мы будем исходить из предположения, что бухгалтерский баланс – это модель долговых отношений.

Во-вторых, бухгалтерский баланс как модель состояния предприятия составляется для прошедших моментов времени. В случае государственного (муниципального) бюджета необходимо построить модель *будущего* состояния денежного фонда. Для решения этой проблемы требуется исходить из предположения, что мы в состоянии прогнозировать будущие долговые отношения бюджета, рассматриваемого в качестве денежного фонда. Развернутому обоснованию указанных положений посвящено дальнейшее изложение статьи.

Для формирования такой модели состояния государственного или муниципального бюджета, какой является баланс, следует обратиться к самому понятию «бюджет». В дальнейшем следует показать, что метод построения бухгалтерского баланса может быть использован для формирования *модели будущего состояния* такой *финансовой структуры, какой является государственный (муниципальный) бюджет*.

Что означает понятие «бюджет»? Имеется двоякое толкование этого термина. С одной стороны, признается, что «бюджет» (от старонормандского *bougette* – кошелек, сумка, кожаный мешок, мешок с деньгами)⁴ есть финансовый фонд или фонд денежных средств. Бюджет – «Фонд денежных средств, предназначенный для финансирования функций государственных органов (федеральный и региональный уровни) и органов местного самоуправления (муниципальный уровень)»⁵. Бюджет, рассматриваемый как денежный фонд, характеризуется показателями состояния в фиксированный момент времени.

С другой стороны, термин «бюджет» используется для обозначения прогноза будущих доходов и плана расходов указанного денежного фонда на очередной год (и на плановый трехлетний период): «бюджет – форма образования и расходования

⁴ Открытый бюджет Москвы. О бюджете. URL: http://budget.mos.ru/what_is_budget.

⁵ Там же.

денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления» (ст. 6 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ). Государственный бюджет в соответствии с этим (вторым) пониманием термина есть модель будущих денежных (может быть, материальных, но измеряемых в денежной форме) потоков в определенный период. Такой бюджет, по сути, есть прогноз денежных потоков, притекающих в указанный фонд (доходы), и план вытекающих из него денежных потоков (расходы) на очередной финансовый год.

Таким образом, имеет место двоякое употребление термина или понятия «бюджет». Однако смешивание понимания термина «бюджет» в качестве денежного фонда и представления того же термина как модели денежных потоков представляется не только неудовлетворительным, но и некорректным.

В первом случае термин «бюджет», рассматриваемый как фонд, характеризуется на языке современных экономистов как «запас», который фиксируется (измеряется) в определенный момент времени. Во втором случае термин «бюджет» характеризуется в качестве «потоков», измеряемых за определенный период времени.

Бюджет следует отражать двумя моделями – моделью состояния и моделью движения. В дальнейшем изложении будем исходить из необходимости двоякого представления такого экономического явления, каким выступает государственный (или муниципальный) фонд денежных средств, необходимых для выполнения соответствующих функций органов власти.

Во-первых, данный фонд государственных денежных средств может рассматриваться с позиции его *состояния в определенный момент времени*. Состояние этого денежного фонда характеризуется, с одной стороны, наполненностью его денежными средствами в некоторый момент времени (остатки на бюджетных счетах и в кассах). С другой стороны, состояние этого денежного фонда характеризуется наличием долговых отношений в указанный момент времени. Долговые отношения фонда составлены из долговых обязательств фонда перед определенными субъектами (бюджетные обязательства) и долговыми требованиями, предъявляемыми со стороны

бюджета к соответствующим экономическим субъектам. В качестве долговых требований со стороны бюджета выступают главным образом налоговые требования.

Во-вторых, движение рассматриваемого государственного (или муниципального) денежного фонда находит свое проявление в денежных потоках, *имеющих место на протяжении определенных периодов*. Денежные потоки фонда выступают в двоякой форме: это доходы и расходы бюджета. Доходы бюджета приносят в фонд дополнительные средства, увеличивая наполненность этого фонда средствами. Расходы бюджета – это потоки средств, исходящие из фонда, уменьшающие наполненность этого фонда средствами. Доходы и расходы бюджета, учтенные за определенный период, изменяют состояние этого фонда к завершению соответствующего периода.

Модель состояния организации отличается от модели состояния бюджета. Построение модели состояния, аналогичной бухгалтерскому балансу организации для такого денежного фонда, каким является государственный (муниципальный) бюджет, требует учета особенностей бюджета как денежного фонда, отличающих его от организаций как имущественных комплексов. Во-первых, средства бюджета, который является денежным фондом, не имеют собственника в лице определенной организации. Во-вторых, бюджет, рассматриваемый в качестве денежных потоков, составляется *на будущие периоды времени*.

Эти особенности бюджета необходимо принять во внимание при построении баланса как модели состояния бюджета в будущие моменты времени.

Основные формы отчетности для организаций – модель состояния и модель движения. Если обратиться к привычной отчетности, составляемой для организаций, то следует отметить, что модели состояния и движения представлены двумя формами. Одной из этих форм является бухгалтерский баланс (форма 1), составляемый на определенную прошедшую дату и характеризующий экономическое состояние субъекта. Другой из двух главных форм выступает отчет о финансовых результатах (форма 2) (до 01.01.2013 – отчет о прибылях и убытках), составляемый за

прошедший период и представляющий собой экономическое движение данного субъекта в продолжение этого периода. Указанные формы учета представляют собой две основные экономические модели, последовательно характеризующие экономический субъект: первоначально как некоторую экономическую структуру, а затем как форму движения этой структуры.

Как первая, так и вторая из двух указанных форм наиболее общих моделей экономической структуры по внешней форме – не что иное, как некоторые балансы. Отчет о прибылях и убытках – это модель, представляющая собой некоторый баланс денежных или измеряемых в денежной форме потоков в продолжение определенного прошедшего периода.

Уяснить суть и смысл второй модели, представленной бухгалтерским балансом, не столь просто. Проблема состоит в том, что требуется достаточно определенно указать природу той материальной субстанции, равновесное состояние которой находит свое выражение в форме бухгалтерского баланса. Нужно выяснить, что же именно балансируется в данном случае, каков предмет, который должен находиться в равновесии.

В самом общем виде бухгалтерский баланс традиционно представляется как главное балансовое уравнение: *Активы = Пассивы*.

Почему оказывается возможным приравнять левую и правую части балансового уравнения? Обычные объяснения того, что лежит в основе этого уравнения, почему возможно приравнивание совершенно разнородных, несравнимых в своей физической форме проявления предметов, отражаемых в балансе, довольно просты и хорошо известны. Главный из обычно приводимых доводов состоит в том, что все эти предметы выражены, измерены или представлены в денежной форме [2]. Однако это объяснение представляется недостаточным, поскольку имеет отношение лишь к количественной стороне вопроса, оставляя без внимания качественную сторону рассматриваемой проблемы.

Вместе с тем в левой и правой частях уравнения присутствуют предметы, которые имеют некоторое общее свойство, позволяющее рассматривать их как качественно однородные. Эти предметы, следовательно, являются соизмеримыми.

Возможность существования такого рода равенства в общем не ставится под сомнение. Однако это не решает всех проблем или не дает ответов на многие вопросы, которые вполне обоснованно могут возникнуть у всякого, кто непредвзято и, может быть, заинтересованно пытается проникнуть в тайный смысл или осознать суть как приведенного выше равенства, так и бухгалтерского баланса в целом. Имеются основания полагать, что та общая субстанция, которая позволяет сравнивать или приравнивать предметы, учитываемые в бухгалтерском балансе, очевидно существует.

Что послужило причиной появления метода двойной записи? Присутствие долговых отношений в бухгалтерском учете и в бухгалтерском балансе обусловлено наличием этих отношений в хозяйственной практике: «по одной из версий, которой придерживаются исследователи истории бухгалтерского учета, ... ведение учета в двойном аспекте стало возможным с возникновением кредитных отношений» [2]. Буквально слово «дебет» (лат. *debet*) означает «он должен», «кредит» (лат. *credit*) – «он верит» [6]. Эти термины появились в системе учета намного раньше начала применения двойной записи. Данное обстоятельство указывает на значение долговых отношений в хозяйственной жизни и в системе учета. В банковском учете, который вели римские бухгалтеры, «термины “приход” и “расход” были заменены терминами “дебет” (“он должен”) и “кредит” (“он имеет”)». Клиенты и банки в зависимости от ситуации стали выступать кредиторами (верителями) и дебиторами (должниками)» [2]. С появлением метода двойной записи термины «дебет» и «кредит» вошли в систему понятий бухгалтерского учета.

В настоящее время дебет и кредит – названия двух сторон бухгалтерских счетов. Это указывает на *изначальное присутствие долговых отношений в такой модели экономического субъекта, какой является бухгалтерский баланс*. Предметы, представленные в балансе, – это *долговые отношения*.

Почему в ранних примерах применения двойной записи неизменно присутствуют долговые отношения? Изначальная связь бухгалтерского баланса с долговыми отношениями может быть обнаружена в документах, которые являются наиболее ранними примерами использования