

Международный бухгалтерский учет



Исправление ошибок в соответствии
с МСФО и РСБУ

Влияние государственной помощи
на финансовые результаты
сельскохозяйственной компании

Налоговые реформы:
опыт Китая – выводы для России

Аудит эффективности
государственных расходов

Сравнительный анализ бухгалтерского учета
пассивов в России и Китае



30 (324) – 2014
АВГУСТ

**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:
Н.В. Соловьева

Редакционный совет:
О.И. Аверина, доктор экономических
наук, доцент
Н.Э. Бабичева, доктор
экономических наук, доцент
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
Н.А. Ермакова, доктор экономических
наук, профессор
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
Е.И. Костюкова, доктор
экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических
наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова
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 31.07.2014.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,75 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

Журнал рекомендован ВАК Минобрна-
уки России для публикации научных
работ, отражающих основное научное
содержание кандидатских и докторских
диссертаций.

Журнал реферирован 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

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

30 (324) – 2014 август

СОДЕРЖАНИЕ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

- *Шкарева И.П.* Исправление ошибок: от «красного сторно» до кумулятивного эффекта согласно МСФО и РСБУ2

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Козменкова С.В., Прынцев М.Н.* Анализ влияния государственной помощи на непрерывность деятельности и финансовые результаты сельскохозяйственной организации 11

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Соколов Б.И., ЛЮ Юйчжо.* Налоговые реформы: опыт Китая – выводы для России.....26

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Карпина О.И.* Развитие аудита эффективности государственных расходов....42

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Петров А.М., Лымарь М.П.* Сравнительный анализ бухгалтерского учета пассивов в России и Китае52

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. Chaldaevea

Deputy editors:
Natalia V. Solov'eva

Editorial council:
Ol'ga I. Averina, *N.P. Ogarev's
Mordovian State Univ., Saransk*
Nadezhda E. Babicheva,
*N.I. Lobachevsky State Univ., Nizhny
Novgorod*
Mariia A. Vakhrushina, *Financial Univ.
under Government of RF, Moscow*
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under
Government of RF, Moscow*
Marina M. Gurskaia, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Natal'ia A. Ermakova, *Branch of Kazan
(Volga) Fed. Univ., Naberezhnye Chelny*
Vladimir S. Karagod, *Peoples' Friendship
Univ. of Russia, Moscow*
Elena I. Kostiuikova, *Stavropol State
Agrarian Univ., Stavropol*
Mikhail I. Kuter, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State
Univ., Orenburg*

Design: Marina S. Granil'shchikova
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 31.07.2014
Format 60x90 1/8. Circulation 3 180.
Volume 8,75 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 peer-reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

30 (324), August, 2014

CONTENTS

INTERNATIONAL AND NATIONAL STANDARDS

- *Shkareva I.P.* Correction of errors: from “red-ink” entry to cumulative effect according to IFRS and RAS.....2

REFORM OF REPORTING

- *Kozmenkova S.V., Pryntsev M.N.* Analysis of government assistance influence on business continuity and financial results of agricultural organizations 11

TAXES AND TAXATION

- *Sokolov B.I., Lyu Yuichzho.* Chinese tax reforms: findings for Russia26

AUDITING

- *Karepina O.I.* Developing the performance audit of public expenditures42

FOREIGN EXPERIENCE

- *Petrov A.M., Lyumar' M.P.* A comparative analysis of liability accounting in Russia and China52

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.**

МЕЖДУНАРОДНЫЕ
И НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

УДК 657.23

ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК:
ОТ «КРАСНОГО СТОРНО»
ДО КУМУЛЯТИВНОГО ЭФФЕКТА
СОГЛАСНО МСФО И РСБУ**И.П. ШКАРЕВА,**аспирантка кафедры учета и налогообложения**E-mail: shkaryova@mail.ru**Тюменская государственная академия
мировой экономики, управления и права*

В настоящее время в России ведется целенаправленная работа по приближению Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), включая Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В связи с этим сравнительный анализ МСФО и РСБУ приобрел в последнее время еще большую актуальность.

Цель данного исследования состоит в изучении содержания ПБУ 22/2010, сравнении его с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» и характеристике отличительных особенностей этого РСБУ.

В настоящей работе с помощью сравнительного анализа МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010 автором проанализирован порядок отражения последствий исправления ошибок в бухгалтерской отчетности.

В рамках исследования автором проведен сравнительный анализ положений МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010, выявлено основное отличие указанного

РСБУ от его международного аналога, рассмотрен порядок отражения исправления ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, изучен порядок отражения ретроспективного пересчета бухгалтерских ошибок.

В статье сделан вывод о практически полном соответствии ПБУ 22/2010 и МСФО (IAS) 8 в части отражения существенных ошибок предыдущих периодов, отмечен высокий уровень методологического обеспечения порядка отражения ретроспективного пересчета по сравнению с ретроспективным применением учетной политики.

Ключевые слова: бухгалтерская ошибка, бухгалтерская отчетность, кумулятивный эффект

Исправление ошибок в бухгалтерской отчетности в России осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденным приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н [3]. Данное ПБУ основано на применяемом в международной практике МСФО (IAS) 8 «Учетная политика,

* Автор выражает глубокую признательность рецензенту С.В. Пельковой за детальное рассмотрение рукописи и ценные замечания.

изменения в расчетных оценках и ошибки», введенном в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н [1].

Исследование положений МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010 показало, что российский стандарт максимально приближен к международному, однако имеет и ряд отличий. Данные критериального сравнения МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010 по ряду основных положений приведены в табл. 1.

Текст МСФО (IAS) 8 оперирует более конкретным понятием «ошибки предыдущих периодов», в то время как в тексте ПБУ 22/2010 понятие ошибки рассматривается без привязки к

конкретным отчетным периодам. В российской практике понятие «ошибка» распространяется и на ошибки текущего периода.

В свою очередь ПБУ 22/2010 более четко формулирует причины возникновения ошибок, но МСФО (IAS) 8 конкретизирует свои положения путем приведения следующих примеров ошибок:

- математических просчетов;
- ошибок при применении учетной политики;
- невнимательности;
- неверного толкования фактов и мошенничества.

Таблица 1

Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010

Критерий сравнения	Стандарт		Комментарий
	МСФО (IAS) 8	ПБУ 22/2010	
Цель стандарта	Установление критериев выбора и изменения учетной политики вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок (п. 1 МСФО (IAS) 8)	Установление правил исправления ошибок и порядка раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (п. 1 ПБУ 22/2010)	Цель МСФО (IAS) 8 существенно шире цели ПБУ 22/2010, поскольку в российском законодательстве этому стандарту соответствуют три положения: <ul style="list-style-type: none"> – Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; – Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; – ПБУ 22/2010. Цель ПБУ 22/2010 более конкретна, положения стандарта распространяются только на юридических лиц
Понятие ошибки	Ошибки предыдущих периодов: пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая имела в наличии, когда финансовая отчетность за указанные периоды была утверждена к выпуску и обоснованно ожидалось ее получение и рассмотрение в ходе подготовки и представления данной финансовой отчетности (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организаций (п. 2 ПБУ 22/2010)	МСФО (IAS) 8 рассматривает в качестве ошибки только ошибки предыдущих периодов, т.е. уже отраженные в бухгалтерской отчетности. ПБУ 22/2010 в состав ошибок включает и те, которые не отражены в бухгалтерской отчетности

Продолжение табл. 1

Критерий сравнения	Стандарт		Комментарий
	МСФО (IAS) 8	ПБУ 22/2010	
Неточности или пропуски, которые не считаются ошибкой	Не установлено	Неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 22/2010)	МСФО (IAS) 8 не уточняет состав неточностей или пропусков, которые не считаются ошибкой
Причины ошибок	Неиспользование или неверное использование информации (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Неправильное применение законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Неправильное применение учетной политики организации. Неточности в вычислениях. Неправильные классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности. Неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности. Недобросовестные действия должностных лиц организации (п. 2 ПБУ 22/2010)	ПБУ 22/2010 более развернуто характеризует причины возникновения бухгалтерских ошибок
Существенность ошибок	Способность по отдельности или в совокупности повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Способность в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период (п. 3 ПБУ 22/2010)	Положения по смыслу идентичны
Факторы существенности	Размер и характер пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств; размер или характер статьи, или их сочетание (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Величина и характер соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010)	Положения по смыслу идентичны
Ретроспективный пересчет	Корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Исправление показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предыдущего отчетного периода никогда не была допущена (п. 9 ПБУ 22/2010)	Положения по смыслу идентичны

Окончание табл. 1

Критерий сравнения	Стандарт		Комментарий
	МСФО (IAS) 8	ПБУ 22/2010	
Раскрытие информации	<p>Раскрытие подлежит следующая информация:</p> <ul style="list-style-type: none"> – характер ошибки предыдущего периода и сумма корректировки каждого из предыдущих представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо (для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности и для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», введенный в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н, применяется к предприятию); – сумма корректировки на начало самого раннего из представленных периодов; – если ретроспективный пересчет практически невозможен для определенного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена (п. 49 МСФО (IAS) 8) 	<p>В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрываются следующие данные:</p> <ul style="list-style-type: none"> – характер ошибки; – сумма корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо; – сумма корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию); – сумма корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов (п. 15 ПБУ 22/2010). При невозможности определения влияния ошибки на предыдущие периоды раскрываются: <ul style="list-style-type: none"> – причины; – описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации; – период, начиная с которого внесены исправления (п. 16 ПБУ 22/2010) 	Положения по смыслу идентичны

Таким образом, в ПБУ 22/2010 практикуется более широкий подход к понятию «ошибка»: в него включаются как ошибки текущего периода, так и ошибки предыдущих периодов. В МСФО (IAS) 8 «потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде», упоминаются лишь однажды – в п. 41, где указано, что такие ошибки корректируются до утверждения финансовой отчетности к выпуску. Аналогичное требование содержится и в пп. 5, 6 ПБУ 22/2010.

В текстах ПБУ 22/2010 и МСФО (IAS) 8 вводится такая характеристика ошибки, как ее существенность, под которой понимают свойство этой ошибки в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период влиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Процесс исправления бухгалтерской ошибки напрямую зависит от двух факторов:

- 1) от срока обнаружения ошибки;
- 2) от оценки ее влияния на бухгалтерскую отчетность с точки зрения существенности.

Первый фактор имеет определяющее значение при исправлении ошибок отчетного года, которые были обнаружены или в течение отчетного года, или по его окончании, но до подписания бухгалтерской отчетности. Схематически этот процесс отображен на рис. 1. В этом случае существенность ошибки значения не имеет, так как любая ошибка должна быть исправлена в обязательном порядке (п. 4 ПБУ 22/2010).

Исправление ошибок отчетного года осуществляется традиционными способами в зависимости от сущности ошибки: