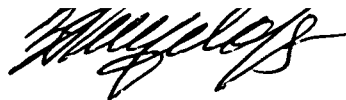


0-792057



На правах рукописи

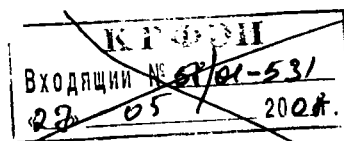
ТУЯКОВА Зауреш Серккалиевна

МЕТОДОЛОГИЯ И ОРГАНИЗАЦИЯ
СТОИМОСТНОГО ИЗМЕРЕНИЯ КАПИТАЛА В
БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Оренбург - 2008



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета.

Научный консультант - д-р экон. наук, профессор
Панкова Светлана Валентиновна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Мизиковский Ефим Абрамович
- д-р экон. наук, профессор
Ивашкевич Виталий Борисович
- д-р экон. наук, профессор
Садыкова Тамара Махмутовна

Ведущая организация - Самарский государственный экономический университет.

Защита состоится 27 июня 2008 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89 ~~Саятовский~~

ильно-

экономический

С
венно

арст-

Ан

Уч
сов

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000689857

00 888.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

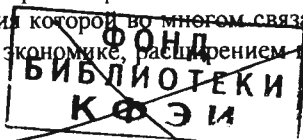
Актуальность темы исследования. Капитал хозяйствующего субъекта, его изменения в процессе предпринимательской деятельности наиболее наглядно выступают в качестве предмета бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики. Отражение оборота капитала в бухгалтерском учете, как физического и интеллектуального, так и финансового (собственного и заемного, внесенного и накопленного), зависит от метода учета. Оценка как элемент метода бухгалтерского учета тесно связана с предметом бухгалтерского учета и обусловлена необходимостью отражения информации о капитале и результатах его использования в финансово-хозяйственной деятельности в единой денежной валюте.

Стоимостное измерение капитала имеет первостепенное значение для капитала, используемого в форме ресурсов в предпринимательской деятельности экономического субъекта, актуальность проблем оценки которого в современном учете связана с применением ее альтернативных способов. Вследствие этого возникает объективная потребность в обосновании адекватных подходов к стоимостному измерению капитала в рыночной системе хозяйствования, предусматривающей возможность, как продолжения деятельности предприятия, так и ее прекращения.

Для обоснования концепции стоимостного измерения капитала в современном учете необходимо исследование эволюции его оценки во взаимной связи со становлением и развитием учета в рамках простой, камеральной и двойной бухгалтерии. Кроме того, требуется анализ изменений в подходах к оценке в зависимости от целей бухгалтерской отчетности в соответствии с информационными запросами ее пользователей с учетом условий функционирования хозяйствующих субъектов в рыночной экономике.

Одной из актуальных проблем теории бухгалтерского учета в условиях существования альтернативных способов оценки капитала является обобщение стоимостных оценок с использованием научно-обоснованной классификации. Концепция стоимостного измерения долгосрочного капитала неразрывно связана с концепцией амортизационной политики, характеризующейся использованием альтернативных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, для всестороннего обоснования которых необходима систематизация методов амортизации и принципов амортизационной политики в современном учете.

Стоимостное измерение капитала в бухгалтерском учете основано на использовании категорий доходов, расходов, затрат, издержек, себестоимости и различных видов стоимости, содержание которых необходимо рассматривать во взаимной связи с особенностями современного этапа развития отечественного учета. Одним из наиболее дискутируемых вопросов при этом является справедливость стоимости, актуальность использования которой во многом связана с активизацией движения капитала в рыночной экономике, расширением практики



купи-продажи предприятий и необходимостью адекватного отражения этих процессов в бухгалтерском учете.

Методология и организация стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете имеет первостепенное значение, поскольку оценка и учет формирования и движения капитала хозяйствующего субъекта в значительной степени влияют на его финансовую стабильность в условиях рынка. Вследствие этого требуется поиск нетрадиционных подходов к формированию учетной стоимости различных элементов капитала, позволяющих расширить границы информативности бухгалтерского учета для его пользователей. В качестве новых подходов могут быть рассмотрены, в частности: формирование стоимости основных средств по сметной стоимости и отклонениям фактических сумм капитальных вложений от сметной стоимости при капитальном строительстве объектов или их реконструкции, осуществляемых подрядным способом; учет расходов на заготовление и приобретение материалов по статьям калькуляции; капитализация затрат на НИОКР, на создание рекламных продуктов, способствующих формированию брэнда компании, и их учет в составе нематериальных активов.

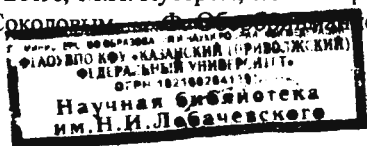
Системный подход к указанным проблемам включает также исследование методологии учета изменения стоимости активов во взаимной связи с изменением оценки обязательств с учетом физической и финансовой концепций сохранения капитала постоянно действующего предприятия.

В то же время условия рыночной экономики не исключают в отдельных случаях возможность ликвидации предприятия, как добровольной, так и принудительной, а также его реорганизации и прекращения части деятельности, которые предполагают отказ от принципа непрерывности деятельности и изменения подходов к стоимостной оценке в бухгалтерском учете. Поэтому необходимо изучение и систематизация этих изменений, на основе которых возможно выделение особенностей ведения бухгалтерского учета, отличительных признаков бухгалтерской отчетности и выработка единого подхода к учету доходов и расходов в условиях прекращения деятельности.

Таким образом, исследование вышеуказанных проблем в системе стоимостного отражения капитала в бухгалтерском учете является своевременным и значимым для теории и практики современного учета.

Степень изученности проблемы. Исследованию проблем стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете посвящены многочисленные труды российских и зарубежных ученых прошлых столетий, в частности: К.И. Арнольда, Н.С. Аринушкина, Н.А. Блатова, Р.А. Вейцмана, М.Берлинера, Л.И. Гомберга, А.И. Гуляева, Ф.В. Езерского, Ю. Идзири, Д. Каннинга, В. Кутра, Г. Никлиша, И.Р. Николаева, А.П. Рудановского, Ж. Савари, Г. Симона, Ф. Шмидта, Э. Шмаленбаха и др.

Эволюционное развитие стоимостного измерения капитала в теории и практике бухгалтерского учета наиболее подробно исследовано современными российскими и зарубежными экономистами Й. Бетге, М.И. Кутером, Ж. Ришаром, Р. Де Рувером, Я.В. Соколовым, В.Я. Соколовым, Ф.О. Соболевым, А.И. Соловьевым, К.Ю. Цыганковым и др.



В своей работе автор диссертации опирался как на научные труды указанных авторов, так и на исследования современных ученых по концептуальным и методологическим основам стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете: П.С. Безруких, В.Г. Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалева, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, Я.В. Соколова, А.Н. Хорина и др., научные труды которых характеризуются многогранностью и глубиной рассматриваемых проблем.

Однако накопленного научного потенциала оказалось недостаточно для решения проблем методологии и организации стоимостного измерения капитала в современном учете, поскольку:

- назрела необходимость в разработке комплексной концепции стоимостного измерения капитала, учитывающей запросы пользователей бухгалтерской информации применительно к условиям функционирования предприятий в рыночной экономике;
- понятийный аппарат системы стоимостного измерения капитала существенно отстает от практики организации бухгалтерского учета на современном этапе развития рыночной экономики в России;
- нет единого подхода к классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете;
- недостаточно разработаны принципы амортизационной политики в бухгалтерском и налоговом учете в рыночных условиях хозяйствования экономического субъекта;
- отсутствует комплексный подход к методологии стоимостной оценки активов и обязательств в бухгалтерском учете в условиях прекращения деятельности.

В связи с этим особый научно-теоретический и практический интерес представляют разработки зарубежных экономистов по указанным проблемам в условиях развитой рыночной экономики, в частности, Х. Андерсона, Л.А. Бернстайна, Ван Хорна, М. Ван Бреда, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, М.Х.Б. Перрера, Э. С. Хендриксена и др.

Организационно-методические проблемы стоимостного измерения капитала в условиях реформирования отечественного учета наиболее подробно исследованы в работах: А.С. Бакаева, С.М. Бычковой, Н.Д. Врублевского, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, Т.В. Зыряновой, Н.Н. Карзаевой, Р.Г. Каспиной, И.П. Комиссаровой, О.А. Мироновой, С.А. Николаевой, В.В. Панкова, С.В. Панковой, В.В. Патрова, М.Л. Пятова, Т.М. Садыковой, Л.И. Хоружий, А.Е. Шевелева, Т.Г. Шешуковой, В.Г. Широкова, Л.З. Шнейдмана и др. Результативность решения проблем данными авторами нашла отражение во многих современных законодательных и нормативных документах различного уровня регулирования бухгалтерского учета в России.

Тем не менее, в настоящее время недостаточно исследованы вопросы организации и методики формирования учетной стоимости различных групп активов, а также адекватного отражения изменений их стоимости в бухгалтерском учете во взаимной связи с изменением оценки обязательств экономического

субъекта в условиях продолжения деятельности предприятия или его прекращения.

Таким образом, многие аспекты исследуемой проблемы еще не решены, некоторые требуют детализации, научной доработки, всестороннего обоснования для практического применения. Сложность, неоднозначность и многогранность данной проблемы, ее недостаточная изученность в современном отечественном учете, теоретическая и практическая значимость предопределили выбор темы, цели, задач, структуры и основных направлений данного диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в разработке методологии и организации стоимостного измерения капитала в современном бухгалтерском учете, позволяющей адекватно отражать структуру и движение капитала хозяйствующего субъекта в рыночной экономике.

Для достижения цели в работе поставлены следующие основные задачи, которые определили логику и структуру научного исследования:

- используя методологию системного подхода, раскрыть экономическое содержание справедливой стоимости в системе рыночной оценки капитала в соответствии с общей философией МСФО; обосновать авторскую трактовку оценки в современном бухгалтерском учете, раскрывающую изменения в практике его ведения в условиях развития рыночной экономики и реформирования отечественного учета в соответствии с международными стандартами; выявить взаимосвязь доходов, расходов и затрат как оценочных характеристик, отражающих движение капитала хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете;
- исследовать эволюцию концептуальных взглядов на оценку во взаимной связи со становлением и развитием учета в простой, камеральной и двойной бухгалтерии и выявить закономерности развития стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете;
- систематизировать концептуальные подходы к стоимостному измерению капитала в бухгалтерском учете на основе анализа целей бухгалтерской отчетности в рыночной экономике, интересов различных групп пользователей ее информации и условий функционирования предприятия;
- дать оценку существующей классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете и выявить возможности ее дальнейшего совершенствования;
- обобщить существующие подходы к амортизации, определить возможность их дополнения; исследовать организационные принципы амортизационной политики для цели бухгалтерского и налогового учета; выявить проблемы, связанные с соблюдением этих принципов, и предложить пути их решения;
- создать систему организационно-методического регулирования формирования стоимости основного, оборотного и интеллектуального капитала экономического субъекта в бухгалтерском учете;
- выявить проблемы методологии стоимостного измерения различных элементов капитала постоянно действующего предприятия в условиях применения альтернативных способов и предложить авторский подход к решению этих проблем;

- изучить и систематизировать изменения в методологии стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете в условиях отказа от принципа непрерывности деятельности.

Предмет исследования. Предметом настоящего исследования являются экономические отношения, возникающие в процессе стоимостного измерения капитала хозяйствующего субъекта, используемого в форме ресурсов в предпринимательской деятельности в целях извлечения доходов, и его отражения в бухгалтерском учете при равнозначности физической и финансовой концепций сохранения капитала.

Объектом исследования выступают организация и методика стоимостного измерения капитала хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете в различных типах экономических систем. Объектом более углубленного исследования выбрана система современного учета формирования и изменения стоимости капитала предприятий различных форм собственности и организационно-правовой структуры. Объекты практической реализации исследования - отечественные производственные предприятия различных отраслей и аудиторские фирмы.

Методологическая и теоретическая основа исследования. Методологической основой исследования стал диалектический подход к явлениям и процессам хозяйственной жизни. В процессе исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные методы: анализ и синтез, индукция и дедукция, моделирование и абстрагирование, историко-логический, а также приемы апробирования и экспериментальной проверки, систематизации изучаемого теоретического и практического материала.

Теоретическую базу исследования составили фундаментальные положения классической и неоклассической экономической теории, труды российских и зарубежных ученых по проблемам организации стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете; законодательные и нормативные акты, программные документы и решения Правительства РФ по регулированию бухгалтерского учета и налогообложения в РФ; концептуальные разработки государственных и профессиональных саморегулируемых организаций по стандартизации и гармонизации бухгалтерского учета, российские и международные стандарты учета и отчетности,

Информационной базой работы послужили методические и инструктивные материалы Министерства финансов РФ по вопросам бухгалтерского и налогового учета, аналитические материалы в периодической печати, монографической и другой научной литературе, экспертные разработки российских и зарубежных ученых-экономистов, а также результаты, полученные автором в процессе наблюдений и внедренческой деятельности.

Научная новизна исследования заключается в разработке концепции стоимостного измерения капитала хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете в рыночной экономике. Наиболее важные **научные результаты** диссертационного исследования заключаются в следующем:

1. **Теоретически обоснованы** роль, значение и содержание категориально-го аппарата в системе стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете

в условиях развития рыночных отношений, позволяющие преодолеть существенное отставание теории бухгалтерского учета от практики его ведения, в частности:

- раскрыто содержание справедливой стоимости в бухгалтерском учете как характеристики капитала хозяйствующего субъекта на основе альтернативных способов оценки, включающих не только рыночный подход к ее исчислению по ценам активного рынка при соблюдении общепринятых условий, но и оценку по дисконтированной стоимости - при невозможности определения рыночной стоимости; оценку по восстановительной стоимости - в случае, если нельзя определить достоверную сумму будущих денежных потоков; и в отдельных исключительных случаях - оценку по исторической стоимости за минусом убытка от обесценения; приведенное определение выражает общую философию концепции оценки по справедливой стоимости в соответствии с МСФО;

- дано определение оценки в бухгалтерском учете как целенаправленного и упорядоченного процесса исчисления стоимости капитала во всех фазах его кругооборота с использованием альтернативных способов, осуществляемого бухгалтером или профессиональным оценщиком с отражением результатов в учете и отчетности при соблюдении требований, предъявляемых к качественной характеристике финансовой информации; авторская трактовка отличается от существующих акцентом на изменения в содержании оценки в современном учете, развитие оценки бизнеса как предпринимательской деятельности и условия признания результатов оценки в учете и отчетности;

- уточнена бухгалтерская трактовка затрат как стоимости вовлеченного в отчетном периоде в хозяйственную деятельность капитала, трансформируемого в момент признания в учете в расходы (текущего или будущего периодов) и в активы, исчисленного с достаточной степенью точности, сопоставляемого с доходами текущего или будущих периодов; приведенное уточнение отражает взаимосвязь основных категорий, характеризующих движение капитала хозяйствующего субъекта и специфику их бухгалтерского учета.

2. Разработаны **концептуальные положения** стоимостного измерения капитала хозяйствующего субъекта в современном отечественном учете, в частности:

- впервые выдвинута научная идея обусловленности различных концепций стоимостной оценки капитала хозяйствующего субъекта типом экономической системы и состоянием экономики разных стран, обусловивших, в свою очередь, различия в предпочтениях пользователей учетно-аналитической информации; при этом обоснована принципиальная значимость данного положения для выявления закономерностей эволюции стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете;

- предложена комплексная концепция стоимостного измерения капитала в современном отечественном учете, учитывающая различные цели бухгалтерской отчетности в соответствии с информационными запросами основных групп ее пользователей в условиях непрерывности деятельности и ее прекращения; при этом предполагается применение исторической оценки для определения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия; дис-

континированной - прогнозной рыночно-ориентированной стоимости или потенциала риска предприятия; восстановительной - сохранения реального капитала, авансированного в производство; рыночной оценки по справедливой стоимости - в операциях, связанных с прекращением деятельности и с куплей-продажей предприятий;

- дополнены и уточнены существующие классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете:

а) по предмету измерения в группе калькуляционных оценок выделены отчетные (фактические), нормативные, сметные оценки и оценки по справедливой стоимости; приведенное дополнение наиболее полно характеризует внутреннюю структуру указанной группы оценок;

б) по методам измерения выделена группа балансовых оценок, подразделяемых, в свою очередь, на оценки по группам активов и оценки обязательств; группа сопоставимых оценок дополнена оценками для измерения инфляции; обосновано подразделение оценок выбытия на реализационные и ликвидационные оценки с выделением их разновидностей - фактических и прогнозных оценок; выделенные группы оценок позволяют систематизировать современные методы отражения стоимости капитала в бухгалтерском учете;

в) по функциям выделена группа бухгалтерских оценок, включающая оценки в финансовом, управленческом и налоговом учете, что обусловлено особенностями современного бухгалтерского учета, удовлетворяющего потребности соответствующих пользователей информации;

- разработана авторская классификация стоимостных оценок по признаку влияния на качественные характеристики финансовой информации; при этом обоснована целесообразность применения для соблюдения качества понятности оценки по исторической стоимости, уместности - оценки по справедливой стоимости, сопоставимости - в сопоставимых ценах и оценок условий инфляции, надежности - различных оценок для соблюдения той или иной составляющей этого качества; предложенная классификация в отличие от существующих обеспечивает увязку стоимостных оценок в бухгалтерском учете с различными составляющими качественной характеристики его информации;

- предложена концепция амортизационной политики в российском учете, отличающаяся от общепринятых подходов:

а) обоснованием выбора замедленной амортизации для учета в целях налогообложения прибыли;

б) систематизацией принципов амортизационной политики, в качестве которых выделены: определение оптимального срока полезного использования объекта, выбор способов амортизации в зависимости от стратегии развития предприятия, учет влияния научно-технического прогресса и инфляции на воспроизводство капитала, взаимосвязь стоимости капитала и степени его изношенности, соблюдение экологических норм при эксплуатации капитала;

в) разработкой комплекса организационно-методических мероприятий для реализации указанных принципов в практике учета, внедрение которых позволит повысить эффективность амортизационной политики в российском учете на уровне государства и на уровне хозяйствующего субъекта.

3. Разработаны **новые подходы к формированию** стоимости основного, оборотного и интеллектуального капитала хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете, а именно:

- предложена методика учета формирования стоимости основных средств при подрядном способе строительства объектов и их реконструкции по сметной стоимости и отклонениям фактических сумм капитальных вложений от сметной стоимости путем открытия субсчетов второго порядка в составе счета 08 "Вложения во внеоборотные активы"; обосновано ведение забалансового учета обязательств по долгосрочным инвестициям, начиная с момента заключения договоров подряда; данная методика отличается существенным расширением границы информативности бухгалтерского учета, оперативностью получения данных и снижением финансовых рисков в инвестиционной деятельности;

- разработан алгоритм оформленной авторским свидетельством программы для ЭВМ по учету формирования стоимости материалов по счетам 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материалов" с отражением заготовительных расходов по рекомендуемым статьям калькуляции в разрезе субсчетов счета 15 и накоплением информации по субсчетам в течение года и особым порядком закрытия в конце года;

- обоснованы капитализация затрат на НИОКР и на создание рекламных продуктов, способствующих формированию бренда компании, а также порядок их учета в составе интеллектуального капитала при соответствии условиям признания нематериальных активов; позволяющие значительно расширить состав этой группы активов и повысить объективность оценки капитала в целом.

4. Научно обосновано **развитие методологии** стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете деятельности экономического субъекта в условиях рыночной экономики, в частности:

- предложена методология учета изменения стоимости различных элементов капитала, включающая учет переоценки внеоборотных активов с открытием специальных субсчетов в составе счетов 82 "Резервный капитал" и 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"; систематизацию учета обесценения запасов с выделением этапов учетного процесса, факторов и последствий учета обесценения; корректировку оценки долговых требований на сумму резерва по сомнительным долгам, формируемого не только по расчетам с покупателями и заказчиками, но и по всей внешней задолженности, связанной с уставной деятельностью, не по каждому долгу, а в разрезе групп задолженности по срокам возникновения, что значительно сокращает объем учетной работы;

- обоснован единый подход к методологии стоимостной оценки капитала в условиях отказа от принципа непрерывности деятельности, включающий выделение особенностей ведения бухгалтерского учета в период банкротства, уточнение отличительных признаков ликвидационного баланса, учет доходов и расходов при прекращении деятельности путем открытия для этой цели счета 92 и специальных субсчетов в его составе.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Диссертационная работа содержит концептуальную разработку рассматриваемой проблемы: теорию, методологию и методы стоимостного измерения капи-

тала хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете. Теоретическая значимость результатов исследования состоит в научном обобщении, уточнении и разработке новых концептуальных положений и подходов к отражению стоимости различных элементов капитала в современном российском учете. Вклад автора в развитие теории стоимостного измерения капитала состоит в обосновании содержания категориального аппарата в системе бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики, разработке комплексной концепции стоимостного измерения капитала в современном учете, совершенствовании существующей классификации стоимостных оценок и систематизации амортизационной политики в российском учете. Обоснование авторского подхода к развитию методологии стоимостного измерения различных элементов капитала в условиях непрерывности деятельности и ее прекращения существенно дополняют методологию современного бухгалтерского учета.

Практическая значимость исследования состоит в разработке организационно-методических положений стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете, которые позволяют значительно расширить границы информативности бухгалтерского учета, повысить оперативность получения данных при формировании стоимости основного, оборотного и интеллектуального капитала и адекватно отражать в учете движение различных элементов капитала в процессе предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта.

К числу основных результатов диссертации, имеющих самостоятельное практическое значение, относятся:

- рекомендации по формированию стоимости основного капитала;
- программа ЭВМ по учету формирования стоимости материалов;
- предложения по капитализации расходов на НИОКР и на создание рекламных продуктов в нематериальные активы;
- развитие методологии учета переоценки внеоборотных активов и обесценения запасов;
- рекомендации по учету резервов по сомнительным долгам;
- методология стоимостной оценки в учете в условиях прекращения деятельности.

Применение полученных результатов возможно по следующим направлениям:

- в процессе совершенствования нормативно-правовой базы регулирования отечественного учета;
- при разработке амортизационной политики на уровне государства и на уровне предприятия;
- в бухгалтерском учете в условиях альтернативных способов стоимостного измерения капитала постоянно действующего предприятия;
- в бухгалтерском учете в условиях прекращения деятельности;
- при совершенствовании учетной политики хозяйствующего субъекта;
- при подготовке к аттестации и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров, аудиторов и арбитражных управляющих;
- в процессе преподавания учетных дисциплин в высших учебных заведениях.

Апробация результатов исследования Основные положения диссертации доложены и обсуждены на 10 международных, 7 всероссийских и 10 региональных научных и научно-практических конференциях, проходивших в Оренбурге, Екатеринбурге, Перми, Челябинске, Астане в период с 1993 по 2008 гг.

Наиболее существенные положения и результаты исследования отражены в 76 работах общим объемом 106,6 п.л. (авторских - 96 п.л.). В числе публикаций - 2 монографии, 3 учебных пособия (в том числе с грифом УМО), 23 статьи в центральных журналах, 12 из них - в изданиях, рекомендованных ВАК; имеется свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам.

Предлагаемые автором практические рекомендации по стоимостному измерению капитала в бухгалтерском учете нашли применение в деятельности производственных предприятий и аудиторских фирм Оренбургской области и используются в учебном процессе в Оренбургском государственном университете при преподавании курсов: "Теория бухгалтерского учета", "Международные стандарты учета и финансовой отчетности", "Бухгалтерский финансовый учет", "История бухгалтерского учета", "Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы", "Автоматизированное рабочее место бухгалтера", а также в учебно-методическом центре университета по подготовке, аттестации и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров, аудиторов и арбитражных управляющих и в учебном центре по подготовке кадров ООО "Газпром добыча Оренбург", что подтверждено справками о внедрении.

Структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Капитал в системе категорий бухгалтерского учета

1.1. Капитал как объект стоимостного измерения в бухгалтерском учете

1.2. Взаимосвязь доходов, расходов, затрат, издержек как категорий оценочных характеристик движения капитала в бухгалтерском учете

1.3. Анализ категорий себестоимости и стоимости в бухгалтерском учете в условиях рыночной экономики

1.4. Справедливая стоимость в системе рыночной оценки объектов бухгалтерского учета

Глава 2. Эволюция концептуальных взглядов на оценку как элемент метода бухгалтерского учета

2.1. Особенности стоимостной оценки в простой, камеральной и двойной бухгалтерии

2.2. Эволюция подходов к стоимостной оценке в различных научных школах западного учета

2.2. Развитие теории и методологии стоимостной оценки российской школой бухгалтерского учета

2.3. Изменение содержания оценки в современном бухгалтерском учете

Глава 3. Концепция стоимостного измерения капитала в современном бухгалтерском учете

3.1. Концептуальные подходы к стоимостному измерению капитала в бухгалтерском учете

3.2. Классификация системы стоимостных оценок в бухгалтерском учете

3.3. Концепция амортизационной политики в системе бухгалтерского учета

Глава 4. Организационно-методическое регулирование формирования стоимости капитала хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете

4.1. Нетрадиционные подходы к формированию стоимости основного капитала в бухгалтерском учете

4.2.. Методика формирования стоимости оборотного материального капитала в бухгалтерском учете

4.3. Организационно-методическое регулирование формирования стоимости интеллектуального капитала в бухгалтерском учете

Глава 5. Развитие методологии стоимостного измерения капитала в учете и анализе деятельности экономического субъекта в условиях рыночной экономики

5.1. Методология оценки обязательств в условиях изменения стоимости активов в бухгалтерском учете

5.2. Особенности методологии стоимостной оценки капитала в бухгалтерском учете в условиях отказа от принципа непрерывности деятельности

5.3. Влияние стоимостной оценки капитала на финансовый результат экономического субъекта и его финансовое состояние в условия непрерывности деятельности

Заключение

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Научные результаты, основные положения и выводы диссертационного исследования можно условно разделить на ряд взаимосвязанных групп теоретических, методологических и организационно-методических проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием содержания понятийного аппарата в системе стоимостного измерения в бухгалтерском учете, где центральное место занимает категория "капитал", которая рассмотрена с использованием трех подходов: экономического, бухгалтерского и учетно-аналитического.

Основой экономического подхода к капиталу является физическая концепция, в соответствии с которой капитал сохраняется, если к концу отчетного периода имеется такой же уровень производственного потенциала, как и в начале периода.

С учетом свойств, выделенных при рассмотрении экономического подхода к категории "капитал" (ограниченности, способности к накоплению, ликвидности, конвертации) капитал по отношению к хозяйствующему субъекту представляет собой совокупность ограниченных ресурсов, накапливаемых и используемых в предпринимательской деятельности, включенных в процессы воспроизводства путем взаимной конвертации всех его разнообразных форм. Величина капитала при этом определяется как итоговое значение актива баланса без учета некоторых его статей.

Бухгалтерский подход основан на финансовой концепции, трактующей капитал как финансовые ресурсы, инвестированные собственниками в активы фирмы, или как собственный капитал. В рамках финансовой концепции возможен учетно-аналитический подход, рассматривающий капитал как источник долгосрочного финансирования.

Концепция поддержания (сохранения) капитала в МСФО исходит из равнозначности физической и финансовой концепций, при выборе которой компания ориентируется на потребности пользователей. В отечественном учете рассматриваются в основном не концептуальные вопросы признания прибыли и поддержания собственного капитала, а правовые вопросы ограничения внесенного учредителями капитала и нормативных резервов, подлежащих сохранению в соответствии с требованиями законодательства. Поэтому правомерно характеризовать подход, принятый в российском учете, как самостоятельную концепцию, базирующуюся на понятии "чистые активы".

Предмет данного исследования - стоимостное измерение в бухгалтерском учете капитала, используемого в форме ресурсов в предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта при равнозначности физической и финансовой концепций сохранения капитала.

Одним из дискутируемых вопросов в системе стоимостной оценки капитала, является справедливая стоимость, комментируемая отечественными экономическими изданиями в основном как аналог рыночной стоимости. Неправомерность такого подхода обусловлена тем, что для признания рыночной стоимости в качестве справедливой стоимости необходимо как наличие активного рынка, так и соблюдение определенных условий.

Общепринятые признаки активного рынка предлагается дополнить признаком - отсутствие монополии со стороны участников рынка. Это обусловлено тем, что проблема определения справедливой стоимости на основе цен активного рынка связана не только с недостаточностью информации о ценах, одинаково доступных для продавцов и покупателей, с существованием уникальных по качеству товаров при отсутствии их аналогов на рынке, но и с наличием монополистических связей у участников рынка.

Анализ определений отечественных ученых и МСФО показал отсутствие принципиальных различий в них за исключением уточнений отдельными авторами различных аспектов рыночных сделок для признания их как совершаемых на основе справедливой стоимости. Однако все варианты определений справедливой стоимости, по сути, ориентированы на рыночный подход к содержанию данной категории. При этом не учитываются альтернативные подходы к оценке по справедливой стоимости, предусмотренные правилами МСФО.

Авторская трактовка содержания справедливой стоимости призвана выразить общую философию оценки по справедливой стоимости в современном учете в соответствии с правилами оценки различных элементов финансовой отчетности по МСФО, обобщение которых позволило раскрыть экономическую сущность этой категории следующим образом. Справедливая стоимость в бухгалтерском учете - это характеристика капитала хозяйствующего субъекта на основе альтернативных способов оценки, включающая не только рыночный

подход к ее исчислению по ценам активного рынка при соблюдении общепринятых условий; но и оценку по дисконтированной стоимости - при невозможности определения рыночной стоимости; оценку по восстановительной стоимости - в случае, если нельзя определить достоверную сумму будущих денежных потоков; и в отдельных исключительных случаях - оценку по исторической стоимости за минусом убытка от обесценения.

Изменения в практике ведения современного учета наиболее наглядно проявляются в содержании оценки как элемента метода бухгалтерского учета. Систематизация современных трактовок этого понятия выявила единство взглядов российских ученых на оценку как способ выражения объектов бухгалтерского учета в денежном измерении и отсутствие взаимосвязи оценки с учетом капитала и его кругооборота. Исключением в этом отношении является определение В.Ф.Палия, где подчеркивается, что оценка - это способ выразить кругооборот капитала в единой валюте, позволяющий контролировать сохранность капитала во всех фазах его кругооборота и получать информацию о различных показателях, характеризующих движение и изменение капитала. В то же время в данном определении не указываются изменения в содержании оценки в современном бухгалтерском учете - применение альтернативных способов оценки в зависимости от цели, задаваемой пользователями информации оценки, развитие оценки бизнеса как объекта предпринимательской деятельности в России и условия признания результатов оценки в бухгалтерском учете и отчетности.

Показатели финансовой отчетности, сформированные на базе применения того или иного способа оценки, должны отвечать определенным качественным критериям. Качественные характеристики учетной информации рассматриваются ведущими зарубежными учеными как иерархия качеств. При этом выделяют, прежде всего, понятность, затем уместность и надежность - как следующие по классу иерархии качества, сопоставимость рассматривается как вторичное в иерархии качество информации. Достаточная спорность приведенных позиций обусловлена тем, что полезность информации, не отвечающей требованиям уместности и надежности, даже при условии ее понимания пользователями вызывает по большому счету сомнение. Обладание информации качеством сопоставимости (сравнимости) приобретает особое значение при принятии управленческих решений стратегического характера пользователями информации оценки.

Анализ качественных характеристик финансовой информации позволяет заключить о правомерности их представления как системы иерархии качеств, где одни качества являются первоочередными, а другие - вторичными. При этом информация не может быть полезной для пользователей, если она не будет отвечать требованиям первичных в иерархии качеств финансовой информации, к которым предлагается отнести понятность, уместность, надёжность и сопоставимость информации. Обладание этими качествами подразумевает соблюдение вторичных по иерархии качественных характеристик этой информации. Основная задача бухгалтерского учета состоит при этом в соблюдении баланса между качественными характеристиками информации независимо от иерархии этих качеств.

По результатам исследования сформулировано авторское определение, наиболее полно характеризующее вышеуказанные изменения в современном бухгалтерском учете. Оценка в бухгалтерском учете - это целенаправленный, упорядоченный процесс исчисления стоимости капитала во всех фазах его кругооборота с использованием альтернативных способов, осуществляемый экономическим субъектом или профессиональным оценщиком, имеющим соответствующие полномочия; результаты которого отражаются в финансовой отчетности с учетом требований, предъявляемых к качественной характеристике финансовой информации.

Движение капитала хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете характеризуют такие понятия, как доходы, расходы, затраты.

Анализ понятий доходов и расходов в российском и западном учете показал, что их трактовка в западном учете производится на основе концепций продукта, выбытия и прироста. Последняя принята за основу в МСФО, где доходами признаются увеличение хозяйственной выгоды в течение отчетного периода, благодаря притоку или повышению стоимости активов или уменьшению долгов.

Доходы согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вклада собственников. Определение доходов в ПБУ 9/99 повторяет приведенное определение, отличие состоит в отсутствии разграничения доходов рамками отчетного периода, но в уточнении возникновения доходов в результате поступления активов и (или) погашения обязательств.

С учетом вышеизложенного в диссертации уточнено содержание доходов организации как увеличения экономических выгод в течение отчетного периода в результате притока активов, и (или) повышения их стоимости, и (или) уменьшения обязательств, приводящие к увеличению капитала организации за исключением вкладов собственников.

Неопределенность понятия "расходы" по сравнению с понятием "доходы" связана с использованием в бухгалтерском учете понятий "издержки", "затраты".

Анализ содержания определений понятия "расходы" показал:

- в концепции МСФО расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала;

- определение данной категории в ПБУ 10/99, по сути, повторяет определение МСФО за исключением момента, связанного с истощением активов или снижением их стоимости.

- одни авторы рассматривают расходы как финансовые потоки или выплаты в процессе предпринимательской деятельности, другие - как синоним затрат, третьи - предлагают свою концепцию;

- отсутствие единства относительно указанных понятий и в зарубежной научной и справочной литературе.

В целях уточнения в диссертации сделан вывод о том, что расходы организации представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в результате оттока активов и (или) снижения их стоимости и (или) увеличения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников).

При уточнении понятия затрат акцентируется специфика их отражения в бухгалтерском учете и взаимосвязь с другими оценочными категориями движения капитала. С авторской точки зрения, затраты в бухгалтерском учете представляют собой стоимость капитала, вовлеченного в отчетном периоде в предпринимательскую деятельность хозяйствующего субъекта, трансформируемого в момент признания в учете в расходы (текущего или будущего периодов) и в активы, исчисленного с достаточной степенью точности, сопоставляемого с доходами текущего или будущих периодов.

Вторая группа проблем, исследуемых в диссертации, посвящена разработке концепции стоимостного измерения капитала хозяйствующего субъекта в современном учете, для всестороннего обоснования которой исследована эволюция стоимостной оценки в простой, камеральной и двойной бухгалтерии.

Ретроспективный анализ содержания оценки показал, что использование стоимостного измерения объектов учета имеет давнюю традицию, и его развитие неразрывно связано со становлением и развитием бухгалтерского учета в целом.

Применение стоимостной оценки для учета хозяйственных операций в рамках простой записи наиболее наглядно прослеживается в камеральной бухгалтерии, основанной на учете денежных потоков, доходов и расходов. Ведение учета в камеральной бухгалтерии возможно не только в рамках простой записи, но и при использовании двойной записи, что приводило к значительному усложнению техники учета. Поэтому учет в камеральной бухгалтерии и в начале своего развития, и в более поздние времена велся преимущественно с использованием простой записи. Преимущества и недостатки камеральной бухгалтерии наиболее полно обобщены современным французским ученым Ж. Ришаром, который в качестве основного ее достоинства выделяет простоту техники ведения учета.

В работе выдвинут тезис о том, что распространению камеральной бухгалтерии в течение длительного времени способствовали не только простота учета, но и циклическое развитие экономики, для которого характерна смена периодов подъема экономики периодами застоя и кризисов, когда особую значимость приобретают финансовые потоки, получение информации о которых возможно по данным камеральной бухгалтерии.

Развитие различных концептуальных подходов к оценке стало возможным в двойной бухгалтерии и связано с дальнейшим развитием теории и практики учета, в частности, с возникновением статического и динамического понимания бухгалтерского баланса, в развитие которых внесли значительный вклад представители немецкой и французской школ бухгалтерского учета.

Уязвимость статической теории связана в основном с искусственностью принципа фиктивной ликвидации и с трудностью её осуществления в условиях

непрерывности деятельности, которые обусловили возникновение различных противоречий в подходах к оценке. Основное достоинство статической теории с позиции современного учета состоит в определении стоимости чистых активов.

Цель динамического учета состоит в получении достоверной информации об эффективности деятельности предприятия. На основе динамического баланса возможно, в частности, системное проведение финансового анализа и определение достоверных показателей для оценки эффективности инвестиций акционерами и инвесторами, что соответствует, как отмечает В.Ф. Палий, экономической модели формирования корпоративного капитала.

Изучение теоретического наследия двух основных научных школ США и Англии - персоналистической и институалистской - показало, что значительный вклад в обоснование исторической оценки внесли институалисты, персоналисты пытались всесторонне обосновать правомерность оценки по текущей рыночной стоимости. Концепции стоимостных оценок, предлагавшиеся представителями указанных научных школ и различных компромиссных течений, строились в целом на попытке решения основной проблемы - представление качественной информации в бухгалтерском балансе и в отчете о прибылях и убытках. Самым известным среди этих концепций в настоящее время является оценка по наименьшей стоимости.

Исследование развития теории и методологии оценки в отечественном учете выявило, что особо плодотворными были научные идеи российских ученых в период развития капиталистической системы в отечественной экономике на рубеже XIX - XX веков, в период революционных преобразований и в период развития НЭП в стране вплоть до 30-х годов двадцатого столетия. Так, для организации стоимостного измерения в современном отечественном учете приобретает актуальность:

- идеи Л.И. Гомберга о классификации оценок по видам стоимости, формировании резервов по сомнительным долгам в разрезе групп дебиторской задолженности;

- выводы Н.А. Блатова о теориях объективной, субъективной и книжной оценок;

- обобщения Н.С. Аринушкина о роли и значении оценки в бухгалтерском балансе, предлагавшего учитывать следующие факторы: назначение предмета оценки, способ списания стоимости имущества, изменение подходов к оценке при вступлении статьи в баланс, при оставлении на балансе, при выходе из баланса; условия составления текущего или ликвидационного баланса.

В то же время необходимо отметить достаточную спорность позиции Н.С. Аринушкина о приоритетности фактора "назначение предмета оценки" при выборе оценки, поскольку основным фактором, влияющим на выбор способа оценки, является цель оценки.

Как показало исследование, перемены в методологии и организации стоимостного измерения в бухгалтерском учете в социалистический период развития российской экономики связаны с всеобщим признанием и утверждением оценки по исторической стоимости, основанной на классической трудовой теории стоимости, развитой К.Марксом и его последователями. Отражение стоим-

мости капитала по сумме фактических затрат явилось основой признания оценки и калькуляции как элемента метода бухгалтерского учета. Поэтому основные достижения российской научной школы в области стоимостного измерения в бухгалтерском учете в период плановой экономики связаны, как справедливо отмечает Я.В.Соколов, с учетом затрат и калькуляцией себестоимости продукции (работ, услуг).

Результаты исследования позволяют заключить, что изменения подходов к оценке в современном отечественном учете и утрата лидирующей роли оценки по фактической себестоимости, и, следовательно, калькуляции как основного способа оценки, связаны с развитием рыночных отношений в российской экономике. Однако при этом возрастает роль калькуляции себестоимости и различных ее вариаций как способа стоимостного измерения в бухгалтерском управленческом учете.

На основе анализа эволюции оценки в бухгалтерском учете в диссертации выдвинута научная идея обусловленности концепций оценки капитала типом экономической системы и состоянием экономики разных стран, обусловивших, в свою очередь, различия в предпочтениях пользователей учетно-аналитической информации, поскольку оценка капитала по исторической стоимости носит всеобщий характер в социалистической экономической системе, для капиталистической системы характерно использование альтернативных способов и изменения в приоритетах оценки в зависимости от ситуации на рынке.

а) актуализация рыночной оценки в периоды подъема экономики и оживления фондовых рынков;

б) предпочтение информации о качестве прибыли и достоверности финансовых результатов на основе исторической оценки в периоды спада деловой активности на финансовых рынках.

Концепция стоимостного измерения капитала в современном учете должна учитывать цели бухгалтерской отчетности, информационные запросы ее пользователей и условия функционирования предприятия.

Проведенное исследование позволило заключить, что цели оценки наиболее полно систематизированы в западном учете и подразделяются на: прагматические цели, направленные на полезность или уместность информации; семантические цели, предусматривающие рыночную оценку ресурсов и обязательств фирмы; синтаксические цели, предполагающие выбор концептуальных подходов к определению финансового результата деятельности экономического субъекта.

Выявленная зависимость классических концепций оценки от цели бухгалтерской отчетности состоит в следующем: прагматической цели соответствует экономическая концепция оценки, достижение семантических целей возможно на основе юридической концепции оценки, бухгалтерская концепция оценки соответствует требованиям синтаксических целей отчетности.

В связи с различиями целей пользователей отчетности и решений, принимаемых на ее основе, в диссертации произведена детальная их группировка. Анализ области решений, принимаемых различными пользователями, позволил

выделить укрупненные группы: собственники, кредиторы, работники организации и прочие группы пользователей.

Собственников и кредиторов объединяет общая заинтересованность в информации о справедливой стоимости активов и обязательств, позволяющей отразить в учете наиболее высокий финансовый результат и максимальные суммы дивидендов. Интересы работников организации сосредоточены в основном в стабильности ее работы и получении информации, ориентированной на продолжение деятельности, основанной на исторической оценке; прочих групп пользователей - в информации о рыночно-ориентированной стоимости предприятия.

Предлагаемая концепция стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете основана на комплексном учете указанных аспектов и предусматривает использование:

- оценки активов по исторической стоимости, обязательств - по номинальной стоимости при формировании капитала;
- восстановительной оценки для сохранения реального капитала, авансированного в производство, применение которой связано с проблемами переоценки и учета амортизации;
- дисконтированной оценки для определения прогнозной рыночно-ориентированной стоимости предприятия или потенциала его риска;
- рыночного подхода к определению справедливой стоимости при прекращении деятельности и сделках по купле-продаже предприятий (Рис. 1).



Рис. 1. Комплексная концепция стоимостного измерения капитала хозяйствующего субъекта в современном учете

Концепция оценки капитала в бухгалтерском учете предполагает также научно-обоснованную классификацию стоимостных оценок, в подходах к которой нет однозначного мнения среди отечественных ученых. Система стоимостных оценок наиболее полно представлена в классификации Я.В. Соколова и В.Я. Соколова по трем признакам: по предмету, методам и функциям.

По предмету выделены группы оценок по: объекту измерения, отношению критериев исчисления к субъекту измерения, видам измерения, типам расчетов, временной принадлежности, отношению субъекта измерения к оценке - исторические и калькуляционные оценки.

Предлагаемое дополнение классификации по предмету оценки состоит в выделении в группе калькуляционных оценок: калькуляционных отчетных (фактических), нормативных и сметных оценок, а также оценок по справедливой стоимости, что обусловлено применением этих оценок в современном учете.

По методам измерения учеными выделены восемь групп оценок: первоначальные оценки, сопоставимые оценки - оценки в сопоставимых ценах; восстановительные оценки, оценки замещения, реализационные оценки - оценки выбытия объекта в связи с их продажей и ликвидацией, капитализированные или рентные оценки, экспертные оценки, условные оценки.

Дополнение и уточнение классификации оценок по методам их проведения, представленное в диссертации, состоит: в выделении группы балансовых оценок, подразделяемых, в свою очередь, на оценки по группам активов и оценки обязательств; дополнении группы сопоставимых оценок за счет оценок для измерения инфляции; обосновании подразделения оценок выбытия на реализационные и ликвидационные оценки с выделением их разновидностей - фактических и прогнозных оценок; выделенные группы оценок позволяют систематизировать методы отражения стоимости капитала в современном учете.

Оценки по функциям в классификации Я.В. Соколова и В.Я. Соколова подразделены на: экономические оценки с выделением разновидностей финансовых оценок, включающих налоговые, инвестиционные и кредитные оценки; юридические оценки, страховые оценки, статистические оценки; административные оценки, информационные оценки.

Предложенное дополнение классификации оценок по функциям основано на выделении группы бухгалтерских оценок с подразделением ее на подгруппы оценок в финансовом, управленческом и налоговом учете. Уточнение содержания этой группы оценок связано с включением налоговых оценок в подгруппу оценок в налоговом учете, а административных и информационных оценок - в подгруппу оценок в финансовом учете.

Указанные классификации не дают ответа на вопрос: как влияют результаты оценок на качественную характеристику показателей бухгалтерской отчетности? Поэтому автором разработана классификация оценок по признаку влияния на качество учетной информации, отличающаяся от существующих обеспечением увязки стоимостных оценок в бухгалтерском учете с различными составляющими качественной характеристики его информации (Таблица 1).

Таблица 1. Классификация стоимостных оценок капитала по влиянию на качественную характеристику учетной информации

Качество информации	Приоритетные оценки для соблюдения качеств
1. Понятность	Оценка по исторической стоимости
2. Уместность	Оценка по справедливой стоимости
3. Надежность: а) объективность и достоверность; б) нейтральность;	Оценка по исторической стоимости
в) осмотрительность;	Историческая оценка, оценка по справедливой стоимости при условии ее проведения внешним оценщиком по ценам активного и немонополизированного рынка
г) полнота;	1. Оценка запасов и финансовых активов по наименьшей стоимости 2. Оценка расходов с использованием приема резервирования 3. Оценка долговых требований за минусом резерва по сомнительным долгам 4. Оценка событий после отчетной даты 5. Оценка условных фактов хозяйственной деятельности 6. Оценка внеоборотных активов путем тестирования на обесценение
д) приоритет сущности над формой	Оценка всех фактов хозяйственной деятельности Оценка по дисконтированной стоимости
4. Сопоставимость	1. Оценки по сопоставимым ценам 2. Оценки условий инфляции, в том числе: - общей покупательной способности - восстановительные оценки на основе определения: а) стоимости замещения б) возможной стоимости продажи в) дисконтированной стоимости

Стоимостное измерение долгосрочного капитала неразрывно связано с концепцией амортизационной политики. Основой современных способов амортизации являются следующие общепринятые концептуальные взгляды:

- 1) равномерное поступление доходов при равномерном использовании актива (линейный метод амортизации);
- 2) максимальное поступление доходов в первые годы использования актива (ускоренные способы амортизации);
- 3) зависимость доходов от интенсивности использования актива - метод амортизации пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Параду с указанными подходами, в диссертации выделена концепция, предполагающая необходимость минимальных затрат на поддержание объекта в рабочем состоянии в первые годы его эксплуатации, являющаяся основой замедленной амортизации. Отличительная особенность данной концепции состоит в том, что суммы амортизационных отчислений увязываются не с доходами, а с расходами. Поэтому правомерно ее использование в налоговом учете, поскольку регулирование расходов для цели налогообложения прибыли является традиционно прерогативой государственной политики во многих странах, в том числе и в России.

В работе систематизированы принципы амортизационной политики в бухгалтерском и налоговом учете, в качестве которых выделены:

- 1) определение оптимального срока полезного использования активов;
- 2) выбор способов амортизации в зависимости от стратегии развития предприятия;
- 3) учет влияния научно-технического прогресса на воспроизводство долгосрочного капитала;
- 4) взаимосвязь стоимости основного капитала и степени его изношенности;
- 5) учет влияния инфляции на процесс накопления капитала;
- 6) соблюдение экологических норм при эксплуатации капитала.

Всестороннее соблюдение указанных принципов, особенно двух последних требований, является одной из наиболее сложных проблем не только в бухгалтерском учете, но и для экономической науки в целом.

Автором разработан комплекс организационно-методических мероприятий, позволяющих соблюдать выделенные принципы в учете (Таблица 2).

Таблица 2. Принципы амортизационной политики в бухгалтерском и налоговом учете и комплекс мероприятий, рекомендуемых для их соблюдения

Принципы	Мероприятия по соблюдению принципов
1. Определение оптимального срока полезного использования активов	Обоснование Единой классификации основных фондов по группам в новых редакциях Методических рекомендаций по применению главы 25 Налогового кодекса и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств; систематическое уточнение срока полезного использования внеоборотных активов, установленного в момент принятия на учет
2. Выбор способов амортизации в зависимости от стратегии развития предприятия	Аналитическое обоснование выбора различных методов амортизации с оценкой последствий их влияния на выполнение стратегических задач предприятия. Максимальное использование позитивных возможностей в налоговой амортизации
3. Учет влияния научно-технического прогресса на воспроизводство капитала	Обновление капитала за счет внедрения передовых производственных и информационных технологий, предоставление права на использование амортизации по сумме чисел для нематериальных активов, представленных программными и информационными технологиями
4. Взаимосвязь стоимости основного капитала и степени его изношенности	Систематический анализ соотношения стоимости и степени изношенности активов, поиск направлений возможного использования морально и физически изношенного капитала без ущерба для основной деятельности
5. Учет влияния инфляции на процесс накопления капитала	Проведение переоценки или тестирования внеоборотных активов на предмет обесценения
6. Соблюдение экологических норм при эксплуатации капитала	Ведение экологического учета и сравнительный анализ издержек на содержание основного капитала, не отвечающего этим требованиям, и стоимости его обновления

Выполнение первого принципа обусловлено в значительной степени недостаточным рассмотрением вопросов, связанных с критериями распределения объектов по амортизационным группам в Единой классификации основных

средств, утвержденной известным Постановлением Правительства РФ №1 от 01.01.2002г. для применения в налоговом учете, использование которого для цели бухгалтерского учета носит рекомендательный характер. Поэтому необходимо подробное обоснование распределения различных видов основных средств по классификационным признакам в новых редакциях Методических рекомендаций по применению главы 25 НК РФ "Налог на прибыль" и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Соблюдение первого принципа невозможно также без систематического пересмотра установленного срока полезного использования по всем объектам внеоборотных активов. Данный вывод сделан на основе правил МСФО, тенденции сокращения срока морального и физического износа и сложности его учета в момент принятия активов на учет.

Соблюдение второго принципа связано с преимущественным использованием линейного метода в российском учете, обусловленным традицией применения единственного метода начисления амортизации, сравнительной простотой этих расчетов и стремлением сблизить информацию бухгалтерского и налогового учета.

Способ уменьшаемого остатка предполагает выполнение двух существенных условий: использование коэффициента ускорения, превышающего единицу для начисления ускоренной амортизации, и неполное списание стоимости объекта, которые совсем не упоминаются в современных нормативно-правовых документах, что существенно снижает их методическую ценность. Так, применение коэффициента ускорения (не выше 3) отражено только в последней редакции ПБУ 6/01 и в ПБУ 14/2007, при этом никак не комментируется обоснование именно этого верхнего значения коэффициента ускорения.

Один из важнейших вопросов в учете амортизации - определение границы погашения стоимости объектов, осуществляемое на основе двух подходов: начисление амортизации до полного погашения стоимости объекта и до достижения ликвидационной стоимости.

Первый подход используется как единственно возможный вариант в российском учете. Второй подход является единственно допустимым по условиям МСФО и американских стандартов учета. Правомочность данного подхода не подлежит сомнению, но его использование связано с проблемой объективной оценки ликвидационной стоимости при принятии объекта на учет и условий инфляции за предполагаемый период использования объекта.

Современному российскому налоговому законодательству присущи позитивные изменения, к которым относятся, в частности, предоставление права на инвестиционную премию. Однако при всей его привлекательности не проработаны отдельные вопросы. В связи с этим предлагается отражение инвестиционной премии в составе амортизации. Начисление амортизации рекомендуется производить единовременно на всю сумму инвестиционной премии в момент принятия объекта на налоговый учет, с отражением указанной операции в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Соблюдение третьего принципа связано с тенденцией ускорения морального износа элементов капитала и его совокупности в целом при современных

темпах научно-технического прогресса и взаимосвязью физического и морального износа.

Третья группа проблем, рассматриваемых в диссертации в рамках разработанной концепции стоимостного измерения капитала - это система организационно-методического регулирования формирования стоимости основного, оборотного и интеллектуального капитала в бухгалтерском учете.

В качестве новых подходов к учету формирования стоимости основного капитала в диссертации рассмотрены:

1) забалансовый учет договорных обязательств по долгосрочным инвестициям с момента заключения договоров и контроль над соблюдением договорных цен;

2) организация оперативного контроля за расходованием средств на капитальное строительство, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, осуществляемых подрядным способом;

3) формирование стоимости объектов в разрезе сметной стоимости и отклонений фактических сумм вложений от сметной стоимости с выявлением причин их возникновения.

Основная цель первого направления - повышение эффективности управленческих решений в инвестиционной деятельности и оперативное получение информации о расходах по долгосрочным инвестициям, учет обязательств по этим операциям, начиная с момента заключения договоров.

Прогнозные суммы инвестиций должны быть взаимоувязаны с перспективами предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта в целом и с возможностью получения доходов в результате осуществления указанных вложений в частности. Поэтому перед заключением договора с подрядчиками целесообразно предварительное изучение рынка предложений по работам (услугам) в целях определения справедливой стоимости объекта сделки и их сопоставления с договорными ценами.

Обобщение результатов исследований современных российских ученых показало, что наиболее перспективной формой размещения заказов на крупные объекты строительства или реконструкции является использование системы тендерных торгов. На этапе заключения договоров необходим также анализ условий договора об ответственности сторон за соблюдение уровня договорных цен, за риск случайной гибели, повреждение объекта сделки и др.

Сумму договорных обязательств после подписания договора подряда сторонами рекомендуется принимать на забалансовый учет, для этой цели предлагается задействовать счет 012 "Обязательства по долгосрочным инвестициям" с отражением указанной суммы по дебету счета.

В рамках второго направления рекомендуется открытие следующих субсчетов второго порядка в составе счета 08 "Вложения во внеоборотные активы":

08-3-1 - Строительство основных средств. Расходы по сметной стоимости;

08-3-2 - Строительство основных средств. Отклонение фактических сумм расходов от сметной стоимости;

08-3-3 - Реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств. Расходы по сметной стоимости;

08-3-4 - Реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств. Отклонение фактических сумм расходов от сметной стоимости.

В отношении субсчета 08-3 "Строительство основных средств" действующего Плана счетов рекомендуется новое название "Строительство, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение основных средств", которое наиболее полно отражает функцию данного субсчета.

Записи по дебету указанных субсчетов производятся на основании справки о стоимости выполненных работ в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Информация, отражаемая на предлагаемых субсчетах, позволяет проводить сравнительный анализ фактических сумм инвестиций в разрезе сметной стоимости и отклонений фактических сумм от сметной стоимости в течение инвестиционного периода. Это значительно повышает ценность информации как для внутреннего пользования в целях принятия управленческих решений, так и для определенного круга внешних пользователей, в частности для инвесторов и собственников.

После оплаты счета подрядчика суммы в пределах сметной стоимости списываются с забалансового учета. Сальдо указанного счета характеризует, таким образом, сумму неисполненных обязательств по заключенным договорам подряда в инвестиционной деятельности. В результате обеспечивается контроль как за соблюдением договорных цен подрядчиками, так и за исполнением обязательств организации перед ними, что является логическим продолжением первого направления.

Третье направление - это отражение информации о составляющих первоначальной стоимости объектов: сметной стоимости и сумм отклонений фактических вложений от сметной стоимости по данным субсчетов второго порядка счета 08-3. Это позволит оперативно получать информацию об отклонениях в стоимости объектов инвестиций и оценить уровень существенности этих отклонений, выявить причины их возникновения, подразделить отклонения на обоснованные (связанные с заменой материалов, с изменением уровня цен в соответствии с условиями договора) и на необоснованные.

Внедрение рекомендуемой методики значительно расширяет границы информативности бухгалтерского учета, повышает оперативность получения данных и снижает финансовые риски в инвестиционной деятельности. Ее использование целесообразно в крупных организациях, осуществляющих значительные инвестиции долгосрочного характера.

Формирование учетной стоимости оборотного капитала рассмотрено в диссертации на примере материалов. Основная особенность учета поступления материалов с использованием счетов 15 и 16 состоит в выполнении счетом 15 функции калькуляционного счета, которая в современном российском учете не реализуется в полной мере, что обусловлено:

- отсутствием единой классификации заготовительных расходов в качестве статей калькуляции и ведением учета в разрезе этих статей;

- недостаточным рассмотрением преимуществ этого варианта учета, позволяющего определить структуру заготовительной себестоимости, размер и характер ее отклонений от учетной стоимости;

- игнорированием нормативного учета при заготовлении запасов и негативным влиянием противоречий, имеющихся в нормативных и методических документах, регулирующих учет их поступления.

В целях устранения выявленных негативных тенденций разработан алгоритм программы учета формирования стоимости материалов по статьям калькуляции в разрезе субсчетов счета 15, оформленный авторским свидетельством, зарегистрированным Федеральной службой по интеллектуальной собственности по патентам и товарным знакам.

Учет по указанным субсчетам в программе ведется по отдельным группам и видам материалов. При этом формируются накопительные записи по указанным субсчетам в течение года, закрытие субсчетов счета 15 производится внутренними записями по счету в конце отчетного года (Таблица 3).

Таблица 3. Рекомендуемый порядок закрытия субсчетов счета 15

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражение итоговых сумм расходов на заготовление и приобретение материалов по статьям калькуляции за отчетный год:		
- договорная стоимость без НДС	15- 9	15-1
- транспортные расходы	15-9	15- 2
- таможенные пошлины	15- 9	15-3
- расходы на погрузочно-разгрузочные работы	15-9	15-4
- стоимость информационно-консультационных и посреднических услуг	15-9	15-5
- расходы на хранение и страхование груза в пути	15-9	15-6
- стоимость потерь и порчи ценностей в пути в пределах естественной убыли	15-9	15-7
2. Отражение итоговых сумм отклонений в стоимости материалов за отчетный год (перерасхода или экономии)	15-9 (15-10)	15-10 (15-9)

Основное преимущество данной программы учета - оперативное получение информации на любой момент времени при одновременном снижении трудоемкости, системный контроль структуры заготовительной стоимости в целях своевременного принятия обоснованных решений пользователями информации.

Внедрение данной программы учета наиболее актуально для крупных организаций, имеющих большую номенклатуру заготавливаемых материалов, разветвленную сеть служб снабжения и значительное количество поставщиков.

Общее правило признания интеллектуального капитала, отражаемого в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2007 и МСФО 38, - отсутствие материально-вещественной формы, идентифицируемость активов и способность приносить экономические выгоды.

Развитие рыночных отношений сопровождается ужесточением конкуренции между товаропроизводителями. Предпринимательская деятельность хозяйст-

вующих субъектов в этих условиях характеризуется значительными затратами на НИОКР и на рекламу. Поэтому актуализируется возможность капитализации указанных затрат в нематериальные активы. Так, основная цель рекламы - это увеличение доходов фирмы и взаимосвязь расходов на рекламу:

- 1) с обеспечением прав на будущие услуги, учитываемые как расходы будущих периодов и сопоставляемые с доходами нескольких отчетных периодов;
- 2) с поступлением будущих экономических выгод в результате использования рекламных продуктов, создаваемых специализированными организациями и передаваемых фирме по договору купли-продажи.

В последнем случае результатом осуществления рекламных расходов является создание рекламного продукта, раскрывающего, как правило, достоинства и определенные качества различных видов продукции, работ и услуг рекламодателя. Для их создания организация-реklamодатель привлекает, как правило, рекламное агентство, отношения с которым регулируются условиями договора.

Затраты на создание рекламных продуктов в виде аудиовизуальных произведений можно капитализировать и учитывать в качестве нематериальных активов, поскольку они являются, с одной стороны, объектами авторского права по условиям российского законодательства, а с другой, - соответствуют вышеуказанным критериям признания этой группы активов.

Возможность признания рекламных продуктов в качестве нематериальных активов означает обособленный учет расходов на их создание. Поэтому затраты на создание рекламных продуктов систематизированы в диссертации на этапах документации и регистрации. В связи со спецификой указанных расходов перечень документов, используемых для их подтверждения и требования, предъявляемые к ним, должны быть отражены в учетной политике организации.

Четвертая группа проблем, рассматриваемых в диссертации, посвящена развитию методологии стоимостного измерения различных групп капитала в отечественном учете.

Методология учета переоценки внеоборотных активов в российском учете требует внесения определенных коррективов, поскольку добавочный капитал, сформированный за счет прироста их стоимости - это накопленный капитал, а остальные его составляющие являются инвестированным капиталом.

По результатам исследования предложено ведение учета переоценки внеоборотных активов с отражением прироста стоимости на счете 82 "Резервный капитал", т. к. сумма дооценки, является, по сути, резервом следующих уценок. Учет на счете 82 предлагается вести в разрезе субсчетов: 82-1 - резервный фонд; 82-2 - резерв переоценки.

Учет операций по первому субсчету осуществляется при этом без особых изменений согласно действующей методике учета операций на счете 82, поскольку данный счет используется в настоящее время фактически для учета резервного фонда. Для отражения суммы уценки при превышении сформированного резерва переоценки и уценки при первой переоценке рекомендуется открытие специального субсчета в составе счета 84 (Рис. 2).



Рис.2. Рекомендуемый порядок учета переоценки внеоборотных активов

В диссертации систематизирован учет обесценения материально-производственных запасов с выделением этапов учетного процесса, факторов, влияющих на специфику этого учета, и последствий учета обесценения.

Процесс учета обесценения запасов подразделен на последовательное проведение следующих учетных процедур:

1) анализ уровней рыночных цен и учетной стоимости единицы запасов или отдельных их видов (групп) по состоянию на конец отчетного года и выявление единицы или видов (групп), учетная стоимость которых выше рыночных цен;

2) создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей на сумму указанного превышения по каждой единице или видам (группам);

3) определение итоговой суммы резервов по запасам в целом;

4) списание резервов по мере отпуска или повышения рыночной стоимости запасов, по которым был создан резерв. В работе исследовано влияние следующих факторов на организацию учета обесценения запасов:

- изменение оценки в связи с событиями после отчетной даты;
- назначение материально-производственных запасов;
- соотношение себестоимости и рыночной стоимости готовой продукции, поскольку создание резерва целесообразно по запасам, используемым для производства продукции (работ, услуг), уровень себестоимости которых превышает рыночную стоимость;
- особенности учета незавершенного производства.

Исследование проблем оценки незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете позволило сделать вывод о том, что корректировка его стоимости путем создания резервов под обесценение нецелесообразна и трудно реализуема в практической деятельности субъектов хозяйствования.

Последствиями учета обесценения запасов являются реальность оценки запасов в балансе, аналитический учет резервов, увеличение объема учетной работы и учет разниц в бухгалтерском и налоговом учете. Несмотря на увеличение объема учетной работы, ведение учета обесценения МПЗ позволяет соблюдать принцип осмотрительности при постоянстве оценки на счетах по их учету. Поэтому в работе сделан вывод о том, что учет обесценения МПЗ должен быть обязанностью, а не правом экономических субъектов в рыночной экономике.

Проблемы объективной оценки дебиторской задолженности связаны в основном с проблемами учета резервов по сомнительным долгам, наличие которых в российском учете обусловлено применением единственного варианта формирования и учета резервов отдельно по каждому долговому требованию.

В диссертации представлены подробный анализ содержания этих проблем и обоснование путей их решения, которые обобщены на Рис. 3.

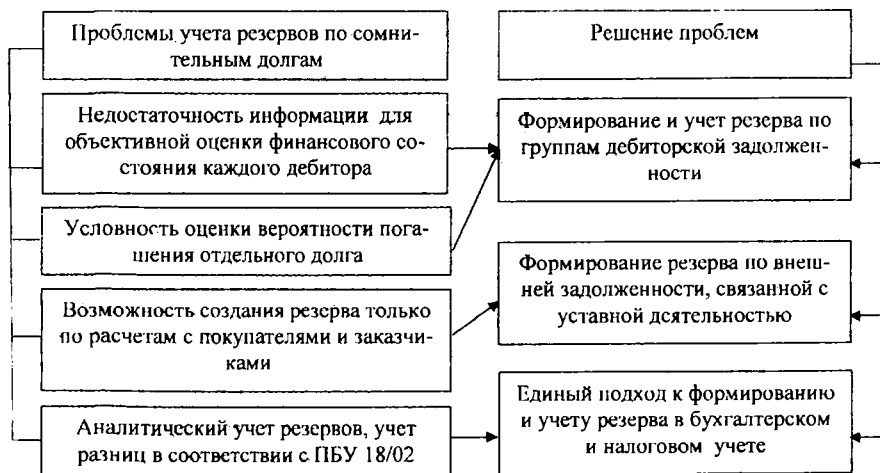


Рис.3. Проблемы учета резервов по сомнительным долгам и пути их решения

Комплексный подход к вышеизложенным проблемам в целом состоит в рассмотрении вопросов стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете не только в условиях непрерывности деятельности предприятия, но и в условиях ее прекращения.

Для учета в условиях отказа от принципа непрерывности деятельности характерны следующие изменения в методологии:

- 1) приоритетность оценки по ликвидационной стоимости;
- 2) игнорирование регулирующих и бюджетно-распределительных счетов;

3) актуализация классификации активов по срокам возможной продажи, обязательств - по очередности их погашения;

4) изменение функции отчета о прибылях и убытках, характеризующего результаты оценки активов и обязательств по цене возможной реализации от оценки по фактической стоимости продажи активов (погашения обязательств);

5) резкое возрастание значения отчета о движении денежных средств как формы отчетности, наиболее наглядно характеризующей эффективность этой процедуры.

В контексте темы исследования рассмотрены первое и второе изменения в учете при прекращении деятельности. Это возможно, в частности, при ликвидации юридических лиц. Одно из оснований для принудительной ликвидации - признание предприятия банкротом (несостоятельным).

В работе выделены следующие особенности ведения бухгалтерского учета в период банкротства:

1) зависимость цели и задач оценки от особенностей законодательного регулирования этапов процедуры банкротства;

2) обеспечение сохранности имущества в целях защиты интересов кредиторов и соблюдения правил последующего распределения имущества должника между кредиторами с учетом условий законодательства;

3) соблюдение очередности погашения требований кредиторов, включенных в реестр, и обязательств по текущим платежам;

4) несоблюдение в полной мере принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности в связи с приоритетностью факта поступления денег для удовлетворения требований кредиторов и осуществления платежей по текущим операциям с учетом ограничений, предусмотренных действующим законодательством в период банкротства.

Специфика стоимостного измерения в бухгалтерском учете на этапах проведения процедуры банкротства состоит в следующем:

- в начальной фазе развития кризиса стоимостная оценка его активов и обязательств осуществляется как в условиях действующего предприятия, но особое значение при этом имеет составление отчета о финансовом состоянии;

- на второй стадии банкротства актуализируется прогнозная оценка и определение инвестиционной стоимости предприятия при условии выполнения плана его финансового оздоровления;

- на третьей стадии банкротства разрабатывается и реализуется антикризисная стратегия оздоровления предприятия, в соответствии с которой осуществляются мероприятия по восстановлению его платежеспособности;

- на этапе конкурсного производства основная задача оценки направлена на определение ликвидационной стоимости предприятия.

При ликвидации организации составляется промежуточный ликвидационный баланс и окончательный (заключительный) ликвидационный баланс. При составлении пассивной части промежуточного ликвидационного баланса предлагается отражение отдельной статьей обязательств, по которым не были предъявлены претензии кредиторов, поскольку претензии по обязательствам

могут поступить и после завершения установленного срока приема этих претензий.

Уточнения отличительных признаков ликвидационного баланса по степени их значимости составляют:

- 1) использование рыночной оценки активов и обязательств;
- 2) проведение специальных приемов и процедур перед составлением баланса: полной инвентаризации всех активов и обязательств ликвидируемой организации; закрытие регулирующих и бюджетно-распределительных счетов;
- 3) группировка активов по степени фактической ликвидности, а пассивов - по очередности погашения предъявленных претензий в соответствии с законодательством с учетом отличий в градации очередности кредиторов в зависимости от юридического статуса ликвидируемой организации и причин прекращения ее деятельности;
- 4) итоговая сумма актива на начало отчетного периода - это стоимость реальной конкурсной массы, пассива - величина собственного капитала, предъявленных претензий кредиторов и прочих обязательств; нулевое значение итоговых сумм актива и пассива на конец отчетного периода.

Анализ методологии оценки и учета операций, связанных с прекращением деятельности, выявил нечеткое выделение следующих аспектов:

- 1) в отчетности организации, прекращающей деятельность в связи с реорганизацией, не акцентируется должным образом отражение активов и обязательств в исторической оценке как основы преемственности и непрерывности учетной информации;
- 2) не уточняется такой момент, как оценка по текущей рыночной стоимости активов и обязательств, отражаемых во вступительном балансе организации, возникшей в результате реорганизации, на основании передаточного акта или разделительного баланса при наличии соответствующего решения учредителей.

Данные уточнения существенны и должны рассматриваться в комплексе с позиции отражения в отчетности организации, прекращающей деятельность, и с позиции организации, начинающей деятельность в качестве нового юридического лица.

В диссертации для соблюдения единого подхода к отражению операций во всех случаях прекращения деятельности обосновано применение счета 92 "Доходы и расходы при прекращении деятельности организаций". По дебету этого счета рекомендуется отражать расходы, связанные с прекращением деятельности, например, расходы на продажу имущества при банкротстве, списание учетной стоимости продаваемого имущества и т.д., по кредиту - доходы, полученные от этой продажи.

Учет операций по этому счету предложено вести в порядке, предусмотренном как для счета 91, финансовый результат по которому переносится на счет 99. Это позволит разграничить доходы и расходы при прекращении деятельности от финансовых результатов по текущим операциям, учет которых в условиях прекращения деятельности ведется в обычном режиме при соблюдении определенных ограничений.

В зависимости от основания прекращения деятельности рекомендуется в составе указанного счета открывать следующие субсчета: 92-1 "Доходы, получаемые от ликвидации предприятия"; 92-2 "Расходы, связанные с ликвидацией предприятия"; 92-3 "Доходы, получаемые при реорганизации предприятия", 92-4 "Расходы, связанные с реорганизацией предприятия"; 92-5 "Доходы по прекращаемой деятельности", 92- 6 "Расходы по прекращаемой деятельности".

Таким образом, изложенные подходы к стоимостному измерению капитала хозяйствующего субъекта применительно к условиям непрерывности деятельности и к условиям ее прекращения существенно дополняют теорию, методологию и практику современного российского учета.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии, учебные пособия и брошюры:

1. Туякова З.С. Стоимостная оценка капитала и его кругооборота в бухгалтерском учете: теория, методология и практика. - М.: Экономика, 2007. - 22,9 п.л.
2. Туякова З.С. Трансформация стоимостного измерения в теории и методологии бухгалтерского учета движения капитала бизнеса. - Оренбург, ИПК ГОУ ОГУ, 2006.-15,5 п.л.
3. Туякова З.С., Парфенов И.В. Теория бухгалтерского учета / Учебное пособие. Рекомендовано УМО вузов в качестве учебного пособия для студентов специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" - Оренбург: РИК ГОУ ОГУ, 2004. - 12,5 п.л./ 6,25 п.л.
4. Туякова З.С. Учебное пособие "Бухгалтерский финансовый учет", зарегистрировано в НМО УМУ ОГУ 14.01.2001г. 14Т01022002. – 10,5 п.л.
5. Туякова З.С. Учебное гиперссылочное пособие "Теория бухгалтерского учета", зарегистрировано в НМО УМУ ОГУ 28.01.2000г. 14Т126899. - 12 п.л.

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

6. Туякова З.С. Проблемы оценки и учета формирования основного капитала организации // М: Финансы и бизнес, 2007, №3. - 0,48 п.л.
7. Панкова С.В., Туякова З.С. Концессуальные подходы к стоимостному измерению в учете кругооборота капитала//Финансы и кредит, 2007, №5.-1\0,5 п.л.
8. Туякова З.С. Сущность и содержание понятия "оценка" в системе стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета // Вестник Оренбургского государственного университета, 2006, №1. - 1,25 п.л.
9. Туякова З.С. Понятия себестоимости и рыночной стоимости в системе категорий бухгалтерского учета //Бухгалтерский учет, 2006, №18. - 0,9 п.л.
10. Панкова С.В., Туякова З.С. Развитие теории оценки персоналистической и институционалистской школами бухгалтерского учета США и Англии // Вестник Оренбургского государственного университета, 2006, №8. - 0,94 \0,47 п.л.
11. Туякова З.С. Трансформация понятия "оценка" в современном бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет, 2006, №21. - 0,9 п.л.

12. Туякова З.С. Справедливая стоимость в системе рыночной оценки объектов бухгалтерского учета // Вестник Оренбургского государственного университета, 2006, №9. - 0,81 п.л.

13. Туякова З.С. Системный подход к классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете // Вестник Оренбургского государственного университета, 2006, №10, - 1,25 п.л.

14. Туякова З.С. Анализ основных категорий, используемых в системах стоимостной оценки отечественного и западного учета // Вестник Южно-Уральского государственного университета, 2006, №4. - 1 п.л.

15. Туякова З.С. Роль российской школы бухгалтерского учета в развитии теории, методологии и практики стоимостной оценки // Вестник Оренбургского государственного университета, 2006, №10, ч.2. - 1,12 п.л.

16. Туякова З.С., Свиридова Л.А. Документация и классификация расходов на рекламу в бухгалтерском учете // Вестник Оренбургского государственного университета, 2006, №12. - 0,54\0,27 п.л.

17. Туякова З.С. Исторические предпосылки развития концепций стоимостной оценки в различных моделях бухгалтерского учета // Вестник Оренбургского государственного университета, 2005, №8. - 1,5 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

18. Туякова З.С. Проблемы оценки дебиторской задолженности в российском и международном учете // Все для бухгалтера, 2008, №3. - 0,5 п.л.

19. Туякова З.С. Развитие методологии учета обесценения материально-производственных запасов в современном бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии, 2008, №2. - 0,56 п.л.

20. Туякова З.С. Организационно-методические аспекты формирования учетной стоимости оборотного материального капитала // Экономический анализ: теория и практика, 2007, №17. - 1,75 п.л.

21. Туякова З.С. Проблемы методологии учета переоценки основных средств // Все для бухгалтера, 2007, №12. - 0,63 п.л.

22. Туякова З.С. Методологические проблемы учета амортизации как инструмента управления восстановительной стоимостью // Все для бухгалтера, 2007, №14. - 1,63 п.л.

23. Туякова З.С. Концептуальные подходы к стоимостному измерению объектов бухгалтерского наблюдения в отечественной и зарубежной практике // Международный бухгалтерский учет, 2006, №2. - 1,38 п.л.

24. Туякова З.С. Роль немецкой школы бухгалтерского учета в развитии теории оценки // Международный бухгалтерский учет, 2005, №11. - 1,13 п.л.

25. Туякова З.С., Свиридова Л.А. Организационно-методические аспекты учета расходов на создание рекламного ролика // Вестник Оренбургского государственного университета, 2007, №5. - 0,68\0,34 п.л.

26. Туякова З.С., Терентьева Т.А. Налоговый учет прямых расходов // Аудиторские ведомости, 2002, №10. - 0,25\0,12 п.л.

27. Туякова З.С. Особенности стоимостного измерения в бухгалтерском учете в условиях банкротства // Материалы Международной научной конфе-

ренции "Взаимодействие реального и финансового секторов в трансформационной экономике" - Оренбург: ИПК ГОУ ВПО ОГУ, 2008. - 0,34 п.л.

28. Туякова З.С. Проблемы стоимостной оценки запасов в условиях реформирования российского учета в соответствии с МСФО // Материалы международной научно-практической конференции "Актуальные проблемы республики Казахстан в условиях экономического роста" - Астана, 2007.- 0.31 п.л.

29. Туякова З.С., Свиридова Л.А Отдельные аспекты методики стоимостной оценки в учете формирования интеллектуального капитала бизнеса // Материалы XI Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка" - Оренбург: ИПК ОГУ, 2007.- 0,30\0,15 п.л.

30. Туякова З.С. Проблемы методологии оценки и учета формирования оборотного капитала экономического субъекта // Материалы Всероссийской научно-практической конференции "Проблемы формирования информации о деятельности экономических субъектов" - Челябинск, 2007- 0.5.п.л.

31. Туякова З.С. Концептуальные подходы к стоимостному измерению объектов бухгалтерского наблюдения в отечественной и зарубежной практике // Все для бухгалтера, 2006, №4. - 1,38 п.л.

32. Туякова З.С., Галеева Д.И. Сравнительная характеристика учета и оценки запасов в российской и международной практике // Материалы Всероссийской научно-практической конференции "Взаимодействие реального и финансового секторов в трансформационной экономике" - Оренбург, 2006. - 0,34\0,17 п.л.

33. Туякова З.С. Качественная характеристика информации стоимостной оценки по МСФО // Материалы Всероссийской научно-практической конференции "Взаимодействие реального и финансового секторов в трансформационной экономике" - Оренбург: ИПК ГОУ ВПО ОГУ, 2006. - 0,44 п.л.

34. Туякова З.С. Роль и назначение стоимостной оценки в бухгалтерском учете эпохи Возрождения // Материалы Всероссийской научно-практической конференции "Взаимодействие реального и финансового секторов в трансформационной экономике" // Оренбург: ИПК ГОУ ВПО ОГУ, 2006. - 0,28 п.л.

35. Туякова З.С. Особенности стоимостной оценки в венецианской и флорентийской моделях бухгалтерского учета // Материалы международной научно-практической конференции "Актуальные проблемы учета и финансов" - Оренбург: Изд. центр ОГАУ, Том №1, 2006. - 0,75 п.л.

36. Туякова З.С. Себестоимость продукции в системе категорий бухгалтерского учета // Сборник научных трудов "Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий" - Пермь, Пермский государственный университет, 2006. - 0,41 п.л.

37. Туякова З.С. Анализ категории "доходы" в системе стоимостного измерения в российском и международном учете // Материалы Первых Екатеринбургских научных чтений "Управление человеческой репродукцией и инновационным развитием" - Екатеринбург - Москва, 2006. - 0,31 п.л.

38. Туякова З.С. Зависимость концепций стоимостной оценки от целей составления бухгалтерской отчетности // Материалы международной научно-

практической конференции "Управление экономическим ростом в АПК: методология, теория и практика хозяйствования". - Оренбург, 2006. - 0,44 п.л.

39. Туякова З.С., Шамсутдинова Л.Х. Проблемы бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в отраслях производственной сферы // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях" - Оренбург, 2005.- 0,25\0,12 п.л.

40. Туякова З.С., Свиридова Л.А. Методологические аспекты учета расходов на рекламу // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях" - Оренбург, 2005.- 0,38\0,19 п.л.

41. Туякова З.С., Ляшенко С.В. Особенности учета доходов и расходов в футбольных клубах // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях" - Оренбург, 2005.- 0,19 \0,1 п.л..

42. Туякова З.С., Шамсутдинова Л.Х. Проблемы налогового учета расходов на производственных предприятиях // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях"- Оренбург, 2005.- 0,25\0,12 п.л..

43. Туякова З.С., Хасбатов В.И. Проблемы оценки материальных расходов в бухгалтерском и налоговом учете // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях". - Оренбург, 2005.- 0,25\0,12 п.л.

44. Туякова З.С. К вопросу совершенствования методического обеспечения самостоятельной работы студентов по учетным дисциплинам // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Самостоятельная работа студента: организация, технологии, контроль" - Оренбург, ОГУ, 2005. - 0,25 п.л.

45. Туякова З.С. Проблемы и особенности оценки в формировании информационной базы для анализа деятельности коммерческих организаций // Материалы научно-практической конференции "Социально-экономическое развитие г. Оренбурга: итоги, проблемы, перспективы" - Оренбург, 2003. - 0,19 п.л.

46. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Совершенствование методики оценки хозяйственной деятельности претендентов на участие в аукционных торгах // Материалы IV межрегиональной научно-практической конференции "Актуальные проблемы торгово-экономической деятельности в рыночных условиях" - Оренбург, 2003. - 0,38\0,19 п.л.

47. Туякова З.С., Терентьева Т.А. Оптимизация налоговой нагрузки организации в зависимости от особенности налогового учета основных видов прямых расходов // Налоговый вестник Оренбургской области, 2002., №3-0,19\0,1 п.л.

48. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Оптовые продовольственные рынки как новая форма оптовой торговли в Оренбургской области //Вестник Оренбургского государственного университета, 2002, №4 - 0,88\0,44 п.л.

49. Туякова З.С. Развитие бухгалтерского и налогового учета в оборотных активах // Материалы VII Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка" - Оренбург: ОГУ, 2002.- 0,22 п.л.

50. Туякова З.С. Новое в бухгалтерском и налоговом учете расходов на оплату труда //Материалы региональной научной конференции "Финансово-экономические проблемы деятельности организаций в современных условиях". - Оренбург, ИПК ОГУ, 2002.- 0,16 п.л.

51. Туякова З.С., Терентьева Т.А. Организация налогового учета материальных расходов и расходов на оплату труда //Налоговый вестник Оренбургской области - Оренбург, 2002. №11, - 0,19 \0,1 п.л.

52. Туякова З.С., Ясакова Е.В. Перспективы развития оплаты труда и ее учета // Сборник научных статей "Формирование рыночного хозяйства: теория и практика. Выпуск III" - Оренбург, изд-во ОГУ, 2001. - 0,25\0,12 п.л.

53. Туякова З.С. Особенности разработки учебно-практических пособий по дисциплине "Бухгалтерский учет" // Материалы межвузовской научно-методической конференции "Проблемы и практика дистанционного образования" - Оренбург, ОГУ, 2000. - 0,09 п.л.

54. Туякова З.С. Классификация основных видов векселей, используемых в хозяйственном обороте // Материалы IV Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка" - Оренбург, 1999. - 0,13 п.л.

55. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Основные концептуальные подходы к определению прибыли в зарубежном учете // Материалы IV Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка"- Оренбург, 1999.- 0,13\0,06 п.л.

56. Туякова З.С. Автоматизация учета затрат на производство в современных условиях // Тезисы докладов научно-практической конференции, посвященной 30-летию кафедры "Экономическая кибернетика", Оренбург, 1998. - 0,09 п.л.

57. Туякова З.С., Файзуллин Р.Д. Проблемы и перспективы внедрения системы "директ-костинг" в отечественный учет //Материалы III Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка".- Оренбург, 1998.-0,16\0,08 п.л.

58. Туякова З.С., Лобачев Е.В. Преимущества векселей и проблемы их внедрения в хозяйственный оборот в условиях рынка // Материалы III Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка". - Оренбург. 1998. - 0,13\0,06 п.л.

59. Туякова З.С. Особенности учета процесса приобретения материалов в условиях рыночных отношений // Материалы II Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка". - Оренбург, 1997. - 0,19 п.л.

60. Туякова З.С., Панкова С.В. Совершенствование оплаты труда и ее учет в условиях рыночной экономики // Материалы II Международной научной конференции "Проблемы менеджмента и рынка".- Оренбург, 1997 - 0,28\ 0,14 п.л.

61. Туякова З.С. Проблемы подготовки специалистов по бухгалтерскому учету в условиях рыночной экономики // Тезисы докладов межвузовской научно-методической конференции "Технологии образовательного процесса".- Оренбург: ОГУ, 1997. - ч. III - 0,06 п.л.

62. Туякова З.С., Файзуллин Р.Д. Управление затратами на производство и совершенствование их учета в условиях рыночной экономики // Сборник научных трудов, Часть II "Формирование рыночного хозяйства: теория и практика" - Оренбург, изд-во ОГУ, 1997. - 0,19\0,1 п.л.

63. Туякова З.С., Панкова С.В. Перспективы развития оплаты труда и ее учета // Сборник научных трудов, Часть II "Формирование рыночного хозяйства: теория и практика" - Оренбург, изд-во ОГУ, 1997 - 0,34\0,17 п.л.

64. Туякова З.С. Учет заготовления материалов в условиях рынка // Материалы III международной научной конференции по проблемам интеркультурной коммуникации "Европа будущего" - Оренбург, 1997. - 0,09 п.л.

65. Туякова З.С., Панкова С.В. Особенности оплаты труда и ее учета в условиях рыночной экономики // Материалы III международной научной конференции по проблемам интеркультурной коммуникации "Европа будущего" - Оренбург, 1997. - 0,13\0,07 п.л.

66. Туякова З.С. Особенности развития различных форм хозяйствования в Оренбургской области // Сборник научных статей "Формирование рыночного хозяйства: теория и практика" - Оренбург, 1996. - 0,28 п.л.

67. Туякова З.С. Экономические отношения на переработке зерна в условиях рынка // Тезисы докладов региональной конференции молодых ученых и специалистов. - Оренбург, 1995. - 0,06 п.л.

68. Туякова З.С. Распределение прибыли в акционерном обществе // Тезисы докладов региональной конференции молодых ученых. - Оренбург, 1994. - 0,09 п.л.

69. Туякова З.С. Формирование собственности субъектов хозяйствования в новых организационно-правовых формах предприятий // Тезисы докладов региональной конференции молодых ученых. - Оренбург, 1994. - 0,13 п.л.

70. Туякова З.С. Учет региональных особенностей при формировании и развитии различных форм хозяйствования в Оренбургской области // Доклады межвузовской научно-практической конференции. - Оренбург, 1994. - 0,13 п.л.

71. Туякова З.С. Организация хозрасчета на переработке зерна в условиях преобразования собственности // Тезисы докладов XII научно-практической конференции молодых ученых и специалистов. - Оренбург, 1993. - 0,06 п.л.

72. Туякова З.С. Организационно-экономический аспект создания акционерных обществ на базе колхозов и совхозов // Информационный листок-№318-93 - ЦНТИ, - Оренбург, 1993. - 0,18 п.л.

73. Туякова З.С. Формирование паевой собственности работников реорганизуемых предприятий // Информационный листок №320-93-ЦНТИ, Оренбург, 1993. - 0,09 п.л.

74. Туякова З.С. Методика определения имущественного пая членов трудовых коллективов колхозов и совхозов при различных направлениях их реорганизации // Информационный листок. №173-92-ЦНТИ, Оренбург, 1992. - 0,16 п.л.

75. Туякова З.С., Сухарева В.Н., Гладкова Л.В. Хозрасчет в автопарке // Информационный листок №291-89 - ЦНТИ, Оренбург, 1989. - 0,17\0,06 п.л.

Программа для ЭВМ

76. Туякова З.С., Терентьева Т.А., Куц Е.В., Соколова Ю.В. Программа для ЭВМ по формированию учетной стоимости материалов. - Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ №2008610579, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам. - М., 31.012008 г.

Автореферат

Подписано в печать
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ **152**

11.05.2008г.

Формат 60х84 ¹/₁₆
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 2,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

AC-2