

**Санкт-Петербургский государственный
университет**

Ван Цинь

**Активы как базовая категория бухгалтерского учёта: подходы по между-
народным и китайским стандартам**

Направление: «Экономика»

Магистерская программа: «учет, анализ, аудит»

Научный руководитель: к.э.н., доцент, Бочкарева И.И.

Рецензент: к.э.н., доцент, Попыванова В.П.

Санкт-Петербург

2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Развитие понятия «активы» в бухгалтерском учете

1.1. Исторические аспекты формирования категории «активы»

1.2. Трактовка активов в статической и динамической теориях баланса

1.3. Современные трактовки категории «активы» и их классификации

Выводы

Глава 2. Методология учета активов и отражения в отчетности в соответствии с МСФО и стандартами Китая

2.1. Характеристика системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Китае

2.2. Особенности признания, оценки и учета внеоборотных активов по МФСО и китайским стандартам

2.3. Особенности признания, оценки и учета оборотных активов по МФСО и китайским стандартам

Выводы

Глава 3. Проблемы учета активов и отражения в отчетности малых предприятий согласно международным и китайским стандартам

3.1. Общая характеристика упрощенных систем учета для малых предприятий согласно МСФО и стандартов Китая

3.2. Сравнительный анализ порядка признания и оценки активов в упрощенных система учета в соответствии с МСФО и стандартами Китая

3.3. Проблемы учета активов в малом предприятии Научно-техническая компания ООО«Цзия Чуан» (Пинтань)

Выводы

Заключение

Список использованной литературы

Приложение

Введение

В Китае бухгалтерский баланс является важнейшей формой финансовой отчетности, как и во многих других странах мира. В современной учетной практике он состоит из численно равных сумм активов и пассивов.

Понятие «активы» имеет многовековую историю. Первоначально актив трактовался как опись имущества, но в современной практике актив баланса включает ряд статей, которые нельзя трактовать как имущество, активы рассматриваются как ресурсы фирмы. В настоящее время проблема интерпретации активов с точки зрения бухгалтерского учета все еще является дискуссионной в среде ученых и специалистов-практиков. Кроме того, в условиях реформирования китайской системы бухгалтерского учета появляется множество проблем, связанных с признанием, оценкой и отражением элементов отчетности, в том числе активов, по китайским и международным стандартам.

Таким образом, в настоящее время вопрос трактовки, классификации, признания, оценки и отражения активов в бухгалтерском учете по китайским и международным стандартам актуален. В свою очередь, недостаточная разработанность этих вопросов обусловила выбор темы настоящего исследования, его структуру, цели и задачи.

Цель данной выпускной квалификационной работы состоит в сравнении подходов в части признания, оценки и отражения активов по МСФО и стандартам Китая как для крупных, публичных компаний, так и для предприятий малого бизнеса. Цель работы конкретизируется в следующих задачах:

- изучить историю возникновения и становления понятия «активы», в том числе с точки зрения теорий статического и динамического баланса;
- оценить точки зрения современных авторов и их взаимосвязь с учетными теориями, определившими развитие бухгалтерского учета;
- сравнить подходы к признанию, оценке и отражению активов по МСФО и китайским стандартам для публичных компаний, определить концептуальные различия в учете и выявить проблемные аспекты оценки активов;
- сравнить подходы к признанию, оценке и отражению активов по МСФО и китайским стандартам для малых предприятий, выявить проблемные аспекты оценки активов.

Предмет исследования - категория «активы» как важнейшая составляющая учетного процесса финансово-хозяйственной деятельности. Объектом исследования являются теоретические, методологические и практические вопросы учета и анализа активов и их представления в отчетности компаний.

В ходе выполнения данной работы были изучены нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность субъектов предпринимательства в Китае, международные стандарты финансовой отчетности, а также труды зарубежных и отечественных авторов, среди которых : Ван Бреда М.Ф., Ковалев В.В., Ковалев Вит.В., Пятов М.Л., Соколов Я.В., Ж. Ришар, Хендриксен Э.С., Чжу Юнцзюнь. и др.

Научная новизна настоящего исследования заключается в следующем:

- проведено сравнение подходов по китайским и международным стандартам в части признания, оценки и отражения активов в отчетности;

- определены различия в подходах к признанию, оценке и отражению активов по МСФО и стандартам Китая для малых предприятий и выявлены проблемы перехода на МСФО малых предприятий в современных условиях.

Практическая значимость данного исследования состоит в том, что главные выводы могут стать основой для обоснования использования стандартов МСФО для малых предприятий в Китае.

Работа состоит из трех глав.

В первой главе были рассмотрены различные трактовки категории «активов», проведено сравнение мнений различных авторов.

Во второй главе были изучены основные подходы к признанию, оценке и отражению обязательств в отчетности, составленной по китайским и международным стандартам, обнаружены сходства и различия в методиках оценки, признания и отражения активов по МСФО и стандартам Китая для публичных компаний.

В третьей главе были рассмотрены подходы к признанию, оценке и отражению активов в отчетности, составленной по китайским и международным стандартам для малых предприятий, на примере конкретного предприятия.

Глава 1. Развитие понятия «активы» в бухгалтерском учете

1.1. Исторические аспекты формирования категории «активы»

Соколов Я.В. реконструирует логику развития учета, рассматривает разнообразные подходы к определению активов. Так, их понимание различно в зависимости от социокультурных особенностей конкретных стран.

Истоки учётной мысли можно найти ещё в Древней Греции. В то время активы хоть и не имели строгой дефиниции, но повсеместно использовались в учёте имущества, включающего в себя рабов, драгоценные металлы и камни, кредитные обязательства и др. Таким образом, ещё в Древней Греции зародилось понимание активов баланса как имущества, находящегося во владении собственника.

Особое место в понимании учёта занимает Китай, как страна с отличной от европейских логикой определения активов. Здесь история учёта насчитывает порядка восьмиста лет. В период с 7 до 13 века в Китае определилась достаточно совершенная система учёта имущества государства. Работники занятые учётным трудом, в то время были сконцентрированы в трёх отделах, считающих доход, расход и остаток имущества и ценностей. Первый и второй отделы, выражаясь современным языком, фиксировали каналы и потоки, а последний осуществлял учёт (инвентаризацию) и реальный остаток. Однако следует оговориться, что китайская система учёта не определяла учётный остаток. В конечном итоге, важным следствием этого неопределения являлось то, что только высшие чиновники имели полную картину о состоянии имущества.

В китайской учётной практике материальных ценностей, была наиболее распространена т.н. «четырёхколонная система»:

$$\mathbf{П} - \mathbf{Р} = \mathbf{Ок} - \mathbf{Он}$$

П – приход, **Р** – расход, **Он**, **Ок** – остаток ценностей на начало и на конец отчетного периода. В современном Китае, учёные и бухгалтерские служащие рассматривают эту формулу в виде двойной записи, однако, по существу, это лишь альтернативное прочтение уравнения материального баланса.

Следует отметить, что строгая дефиниция «активов» в Китае развивалась достаточно медленно. Зачастую, эта дефиниция определялась как нечто, принадлежащее властным, административным ресурсам. Таким образом, под определение попадало всё, что только может быть у государства: денежные средства, земля, полезные ископаемые и прочее.

Что касается европейской логики развития двойной бухгалтерии, то здесь наблюдается отсутствие её практического применения при делении счетов на синтаксические и аналитические; активы, в первую очередь, рассматривались как балансовая часть.

Статьи балансовых активов средневековых предприятий и фирм были сильно перегружены. Например, баланс банка святого Георгия имел в наличии 95 статей, а баланс Барселонского филиала Датини – более 110 статей. Однако одно из первых определений актива мы находим уже в 17 веке у П. Пурра, которое, по своей сути, представляет собой экономическую финансовую интерпретацию. По его мнению, актив следует рассматривать как накопленные расходы по приобретению или содержанию ценностей, при этом само слово «ценность» не проблематизируется автором. По мысли учёного, учёт обнаруживает природу вещей, а их природа, в свою очередь, является количеством ценностей, потраченных на приобретение конкретной вещи.

По мысли другого учёного С. Рикара, актив есть долговое обязательство. Особо отметить следует Э. Дегранжа, получившего известность благодаря изобретению американской формы учёта. Главным отличием здесь было то, что она предлагала не только набор цифр, значений и регистров, но и всеохватывающую и всеобъясняющую интерпретативную теорию. Так, с его точки зрения актив есть объём прав по отношению к дебиторам и подотчетным лицам (с точки зрения обладателя актива), а с точки зрения дебиторов и подотчетных лиц актив представляет собой обязательство.

На рубеже 19 и 20 веков было принято делить счета на дифференциальные и интегральные. Интегральные, пользуясь современным языком, представляли собой денежные и материальные счета, а дифференциальные – результативные и счета собственных средств. С точки зрения В. Джигги, интегральные ценности есть причина дифференциальных, другими словами, актив являет собой причину. Однако Л.И. Гомберг и другие были не согласны с подобным утверждением.

Далее появляются пионерские математические интерпретации активов. Так, П. Гарню предложил рассматривать актив как хозяйственное состояние предприятия, являющееся частью тождества, представляющего собой сумму доходов и пассивов (за исключением расходов:

$$A - П = Д - Р,$$

где **A** - актив, **П** - пассив, **Д** - доходы, **Р** - расходы.

Дж. Понти считал необходимым составлять ежедневные вычисления:

$A=C\pm E+P$, где A — актив, C — капитал, E — финансовый результат, P — пассив (кредиторская задолженность). Поскольку $E = r - S$, где r — доходы, s — расходы, получается первое практическое уравнение ежедневного баланса:

$$A+s=C+r+P$$

Впрочем, данный подход реализуется и сегодня. Критикуя апологетов внесения только суммы капитала в акционерных обществах, он требовал учёта также и невнесённой суммы в активе, что предполагало второе уравнение баланса:

$A+a+s=C+r+P$, где a — разность между уставным и фактически внесённым капиталом акционерного общества.

Далее появляются подходы, рассматривающие также расположение статей в активе. Например, Теодоро д'Ипполито предложил три критерия:

- 1)Функциональное назначение средств;
- 2)Воспроизводимость;
- 3)Имобилизация.

Стоит отметить, что и ранее были подходы, рассматривающие актив не просто сквозь призму имущественного. С точки зрения Дж. Дзаппа, актив есть ресурсы, целевое использование которых сводится к получению будущих прибылей. Учёный переосмыслил прежнюю трактовку, рассматривая активы в будущем. Таким образом, по мысли учёного, если затраты не приносят будущего дохода, то это скорее потери, которые следует минимизировать.

Дискуссия о смысле составления бух. учёта наиболее активно велась в рамках германской школы учёта. Именно здесь формулируются две теории, во многом предопределившие эволюцию теории бух. учёта: теории статистического и динамического баланса. В основе каждой из этих теорий лежат различные взгляды на целью составления учёта.¹

И. Фридрих Шер при определении актива использует уравнение капитала, понимая под активом имущество, которое может быть понято как сумма капитала и кредиторской задолженностью. Таким образом, при построении актива необходимо использовать группировку в порядке убывающей ликвидности. С точки зрения учёного, к активу относятся лишь те хозяйственные блага, которые перешли к хозяйствующему субъекту. Таким образом, актив баланс есть имущество предприятия. Что касается пассива баланса, то здесь показывается план распределения актива: долговые обязательства и амортизация, издержки,

¹ Пятое М. Л. Теории баланса и их значение для практики/М. Л. Пятое // БУХ. 1С. -М., 2006,М N5. - стр. 23

доходы (в том числе и будущие) и, в конце концов, права собственников, к коим относятся: дивиденды, прибыли и т.п.²

Так, место трактовки ценностей занимают права собственности. Однако, оба определения кажутся сегодня не достаточно, т.к. при юридическом подходе неохваченными остаются арендованные (или принятые на хранение) ценности. В свою очередь, если не рассматривается право владения, то неохваченной остаётся дебиторская задолженность. Тем не менее, Шер вдохнул в научное теоретизирование новый импульс.

Так, учёный сформулировал тождество активов и пассивов баланса как некий учётный постулат. В самом деле, дальнейшая эволюция теории баланса является попыткой введения инноваций в область правовой и экономической трактовки содержания пассивов и активов, при том вопрос о правомерности равенства между ними не рассматривался.

Например, в российском законодательстве, активы есть хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем»³.

Атрибутивным моментом здесь являются то, что активами также являются факторы, дающие возможность получения прибыли в будущем. Наблюдается некое сходство трактовок Шера и российским законодательством.⁴

В двадцатом веке в Германии сохраняется теоретическая традиция Шера в её статистическом выражении. Так, М. Берлинер, В. Ле Кутр рассматривали баланс как ликвидационный, а, значит, пассив баланса есть долевое распределение имущественной массы актива. Следует отметить, что до указанных авторов, пассив понимали, прежде всего, как процентаж доли собственников в активе (или же воспринимали пассив как причину, наряду с восприятием актива как следствия). В свою очередь, в их определение актив рассматривается как некая совокупность ценностей, которые должны быть распределены согласно плану, приведённому в пассиве; актив, таким образом является тем, что есть сейчас, пассив – то, что будет в будущем. Без имущественной массы, выраженной в активе предприятия, не может быть плана, и следовательно его реализации, а без этого любая работа становится бессмысленной.

² Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996 - стр. 125

³ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) - п.7.2.1.

⁴ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) - п.7.2.2.

Другим известным теоретиком является В. Л. Кутр. Он известен т.н. «тотальным балансом», который содержит 5 разделов:

- 1) основные и оборотные средства, находящиеся в работе, — номинальный капитал (при этом средства должны были располагаться по убывающей ликвидности, т. е. от кассы);
- 2) средства, не имеющие прямого отношения к хозяйственной деятельности — страховой капитал;
- 3) средства, вложенные в социально-культурную сферу — социальный капитал;
- 4) средства, вложенные в сферу управления — управленческий капитал;
- 5) средства, неиспользуемые на предприятии — избыточный капитал⁵.

Таким образом, цель стат. баланса выражается в возможность показать кредитную надёжность предприятия. Актив здесь рассматривается как имущество, обеспечивающее долги фирмы, а пассив – как эти самые долги. Также, часть пассива, которая сегодня известны как «капитал и резервы», рассматривается как долг фирмы своим собственникам или учредителям. Таким образом, чем больше этот долг, тем больше ликвидность компании, а, соответственно, и прибыль. Целью составления баланса является прогноза относительно способности предприятия погасить имеющуюся задолженность. Актив как перечень имущества, в свою очередь, детерминирует правила его формирования и оценки.

Эволюция теоретического понимания баланса, шла от статистической интерпретации к динамической: первая была натуралистической, вторая раскрывала действительную сущность хозяйственной деятельности фирмы. Наиболее известным представителем здесь является Э. Шмаленбах. По мнению учёного, актив есть расходы, пока не ставшие доходами, другими словами – не утилизированные денежные средства. Таким образом, актив уже более не связан с инвентарём, но происходит из текущего документооборота предприятия, фиксирующего трату денежных средств. Согласно данной логике, одни траты являются затратами, другие – следует капитализировать (в рамках отчётного периода).⁶

Подобный подход позволил рассматривать составление баланса фирмы сквозь призму распределения доходов и расходов по конкретно заданным отчётным периодам, для расчета прибыли или убытка. В динамическом балансе элементы актива являются группировкой величин расходов, которые были осуществлены для получения дохода в будущем. Однако эти доходы, очевидно, ещё не реализованы, поэтому расходы считаются пока не окупившимися.

⁵ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996 - стр. 171

⁶ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996 - стр.179

В подобном прочтении, товары представляют собой расходы фирмы, связанные с покупкой движимого имущества, для последующей продажи. Основные средства суть – расходы по приобретению средств производства, которые на момент составления плана и баланса нельзя привязать к уже выпущенной продукции.

Противоположно пониманию статистического баланса, целью динамического баланса является демонстрация эффективности деятельности фирмы, а также вычисление финансового результата – прибыли или убытка. Динамический баланс демонстрирует обращение капитала фирмы. Элементы баланса, таким образом, суть стадии движения доходов и расходов фирмы. В этом ключе наличествует альтернативное понимание актива. Так, актив рассматривается как комплекс расходов, которые в будущих отчётных периодах должны принести прибыль. Актив показывает только направление движения денежных средств.

Подход Шмаленбаха предполагает выделение следующего:

- 1) расходы, но еще не затраты (покупка материалов и т.п.);
- 2) расходы, но еще не поступления средств (дебиторская задолженность);
- 3) ценности, которые станут затратами (полуфабрикаты и т.п.);
- 4) ценности, которые станут доходами (готовая продукция и т.п.);
- 5) деньги (касса, расчетный счет и т.п.).

Также нам доступна и более упрощённая форма:

- 1) денежные расходы, которые не окупаются ни как материальные затраты, ни как последующие платежи;
- 2) материальные результаты, которые тоже не окупаются ни как денежные доходы, ни как материальные затраты;
- 3) деньги⁷.

Указанные позиции являются материальными активами (или результатами), однако, по мнению Шмаленбаха, этимология слова «актива» наиболее удачно раскрывает сущность этого понятия. Актив, таким образом, представляет собой предварительные последующие материальные средства. Подобное понимание активов сохраняется и сегодня, например в рамках МСФО. «Согласно МСФО, активы - ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем»⁸. Однако некоторые усматривают причину подобной трактовки МСФО в том, что

⁷ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996 - стр. 185

⁸ Пятов М. Л. Активы организации: трактовка МСФО/М. Л. Пятое, И.А.Смирнова//БУХ. 1С. -М., 2007,М N 11.стр. 35

главной целью этой организации является отражение инвестиционной привлекательности компании.

Динамическая теория баланса во многом способствовала тому, чтобы данные баланса не отвечали задаче предоставления объективной информации, т.к. подобное представление порождало т.н. «учётные парадоксы», т.е., ситуацию, когда активы у предприятия есть, а обеспечивать задолженность нечем. Даже несмотря на это, учётный парадокс был не единственным недостатком динамического баланса. Следует отметить, что динамический баланс определял активы только при условии оценки расходов в исторических ценах. Данный подход не позволял учесть значимый фактор экономической жизни – инфляцию. Это также не согласовывалось с требованием самого Шмаленбаха о методологии учёта, в котором утверждается невозможность распределять прибыль, которая превышает полученную.

1.3. Современные трактовки категории «активы» и их классификации

На рубеже 20-21 веков, учёные выдвигали разные идею о понятии активов. Так, Я.В. Соколов и М.Л. Пятов предложили три базовые трактовки баланса, в зависимости от целей его реализации.

- 1) Баланс как метод, предоставляющий возможность денежной оценки состояния средств предприятия и источников их формирования; здесь активы рассматриваются как ресурсы, находящиеся в собственности. Такая трактовка часто используется для оценки инвестиционной надёжности предприятия.
- 2) Баланс как метод, предоставляющий возможность изучить расходы и доходы в рамках отчётного периода (или в рамках конкретной даты). В подобном понимании активов, рассматриваются средства, инвестированные в предприятие.
- 3) Баланс как метод, предоставляющий возможность сравнение будущих доходов предприятия с его будущими расходами. Подобная трактовка часто используется для оптимизации структуры активов.

Французский учёный Ж. Бурнисьен полагал, что в понятии баланса не должно быть таких означаемых как актив и пассив. В замен он предложил использовать «дебет» и «кредит». В свою очередь, Э. В. Тур предложил пространственную теорию учёта, согласно которой бух.учёт – наука, целью которой является перечисление единиц. С точки зрения автора, хозяйственная деятельность имеет две зоны: внешнюю и внутреннюю. Внутренняя зона есть актив, в свою очередь, внешняя – пассив. Сектора, таким образом, являются счетами. Любые ценности потоками переходят из одного сектора в другой в процессе имплементации хозяйственной деятельности.

Другой французский учёный Ж. Ришар, предложил другую интерпретацию, согласно которой необходимо рассматривать статистический и динамический баланс как самостоятельные. Несмотря на это, его симпатии во многом на стороне динамического баланса.

Американский учёный Мэй Д.О. рассматривал активы как совокупность ценностей, принадлежащих собственнику, используемые им для получения дохода на капитал. В свою очередь, Э. Смит и В. Бурке предлагали рассматривать актив исходя из понимания актива как суммы собственных средств и кредиторской задолженности. По их мнению, баланс должен служить внутренним менеджерским целям.

Развиваясь, теория бух. учёта всё больше принимала воззрения Ч.Т. Хонгрена и Д.Г. Сортера, согласно которым активы есть полные будущие расходы, которые должны принести будущие доходы. Далее эта точка зрения развивалась И. Фишером, согласно которой актив являет собой часть капитала, а капитал являет собой актив, способный приносить прибыль. Американской традиции в некотором смысле придерживался и Э. Шпаленбах, понимая под активами баланса сквозь призму расходов будущих периодов или доходов будущих периодов. Сегодня, в англоязычной традиции, активы понимаются преимущественно как контролируемые компаниями ресурсы, которые должны принести прибыль.

Что касается России, то до 1917 года, Ф.Е. Езерский не использовал слова «актив», взамен которого предлагал «средства». Г.А. Бахчисарайцев же рассматривал актив как нечто, что компания вложила. В советское время активы понимались как затраты для получения доходов.

Наконец, сегодня можно выделить некоторое число оригинальных определений активов в русскоязычных изданиях. Например, В.В. Ковалёв и В.В. Ковалёв дают такое определение: активы это – ресурсы фирмы:

- а) выражаемые в денежном измерителе;
- б) сложившиеся в результате событий прошлых периодов;
- в) принадлежащие ей на праве собственности или контролируемые ею;
- г) обещающие получение дохода в будущем».

Подобное определению согласуется с определением активов, которое используется в рамках МСФО. Согласно данной трактовке, «активы это ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем». Вероятно, наиболее значимым отличием здесь является указание на императивность денежной оценки и формы контроля. Тем не менее, это в значительной степени согласуется российской реальностью.

Что касается Китая, то здесь понятие активов развивалось в рамках западно-европейской модели. Сегодня, многие исследователи используют определение, которое закреплено в законодательстве. Согласно китайской правовой практике, активы это - ресурсы, вытекающие из предшествующих сделок или аналогичной деятельности, в настоящее время находящиеся во владении и контролируемые организацией и несущие потенциальные экономические выгоды». И тем не менее, подобное прочтение активов также согласуется с трактовкой МСФО.⁹

Наряду с «активами», мыслимыми как категории научного дискурса, также развивалась система их классификации. Одна из наиболее полных и всеобъемлющих форм представлена в работе В.В. Ковалёва и В.В. Ковалёва «Корпоративные финансы и учёт: понятия, алгоритмы, показатели». По мнению авторов, активы следует разделить на реальные и ирреальные. Фундаментальным отличием является то, что реальные могут быть подвергнуты купле-продаже, в то время как ирреальные переходят либо в расходы, либо в убытки.

Следует отметить также традиционную классификацию активов по срокам использования, т.е. по срокам того, какое время они будут предоставлять выгоды предприятию. Здесь выделяют внеоборотные и оборотные активы. Оборотные активы – активы, которые будут использованы либо проданы в течение года или любого другого отчётного периода (более 12 месяцев). При использовании таких активов, их стоимость будет перенесена на стоимость произведённой продукции. В свою очередь, при использовании необоротных активов, предполагается их амортизация, другими словами, их стоимость переносят на себестоимость производимой продукции в течение некоторого продолжительного срока.

В зависимости от точности прогнозирования возможной прибыли от инвестиционных активов, они делятся на рисковые и безрисковые. Первые являют собой корпоративные акции или облигации, вторые – виды государственных облигаций. В зависимости от характера изменения цен, также выделяют монетарные и немонетарные. Монетарные активы подвержены изменению своей стоимости лишь вследствие индексации, а немонетарные - основные средства, нематериальные активы, МПЗ, акции и некоторые виды ценных бумаг.

На основе способа использования активов можно их классифицировать следующим образом (табл. 1.1)

Таблица 1.1

Классификация активов по способу использования компанией

⁹ Сюй Цзялин. Общая теория развития теории бухгалтерского учета [М]. Пекин: Экономико- научное издательство, 2011. 许家林.会计理论发展通论[M].北京: 经济科学出版社, 2011

	Тип актива	Описание актива	Применимый стандарт
1	Собственные средства или имущество, занимаемые владельцами	Удержание (приобретение или строительства), используемое в процессе производства или в процессе предоставления услуги других лиц	МСФО 16
		Удержание для сдачи в аренду другим лицам	
		Удержание административных целей	
2	Инвентарь	Удержание (приобретение или строительства), которые будут проданы в ходе обычной хозяйственной деятельности	МСФО 2
3	Инвестиционная собственность	Принадлежащие или взятые в финансовый лизинг и сданные в субаренду по операционной аренде другой стороне	МСФО 40
		Выделенный в операционной аренде другой стороны	
		построен с целью использования в качестве инвестиционной собственности	
4	Активы, удерживаемые для продажи	Классифицируется как «удерживаемые для продажи» как: Балансовая стоимость будет возмещена, главным образом, путем продажи (а не в ходе обычной хозяйственной деятельности) вместо использования. Он доступен для продажи сразу в его нынешнем состоянии и состоянии, и весьма вероятно, что продажа состоится в течение следующих 12 месяцев без изменения планов в рассмотрении	МСФО 5
5	Арендные активы	Имущество, выданное субъектом финансового лизинга другой стороне	МСФО 17
		Имущество, принятое предприятием по операционной аренде от другой стороны	

Таким образом, классификация активов может быть осуществлена по большому количеству критериев. Например, активы можно разделить на реально существующие и условные. Также возможно деление на основные и прочие, где основные представляют особую ценность вследствие их структуры, состава или стоимости.

В заключении следует отметить, что понятие и классификация активов не ограничиваются приведёнными выше основаниями классификации. Например, при расчёте налога на прибыль используют понятие отложенных активов, в то время как при работе с производными финансовыми инструментами часто используют понятие базового актива.

Выводы

Современная трактовка активов как имущества (ресурсов), находящихся в собственности (под контролем) компании, которые приносят экономическую выгоду, возникла не сразу, а постепенно по мере развития экономики и теории бухгалтерского учета. Так и в Древней Греции и в Древнем Китае активы представляли собой опись ценностей, принадлежащих владельцу.

Можно выделить две основные концепции теории баланса, а значит и трактовки активов: статическая и динамическая.

В статической теории баланса, разработанной Иоганом Фридрихом Шером, перед балансом ставится цель - показать, в состоянии ли компания платить долги (оценка ее платежеспособности). Отсюда возникает проблема определения реальной стоимости активов (имущества) предприятия на дату составления баланса. Поэтому эти активы подлежат переоценке.

В динамической теории баланса, разработанной Эйгеном Шпаленбахом (баланс служит для определения прибыли. Согласно динамической теории активы, являясь совершенными ранее предприятием расходами, не могут подлежать переоценке. Производя переоценку, необходимо изменять и уже зафиксированную ранее сумму произведенных расходов. Это не целесообразно, т.к. данные активы предназначены не для продажи на рынке, а для использования в организации. В динамическом балансе активы - это расходы, относящиеся к будущим периодам.

Современные трактовки активов в трудах В.В. Ковалева, Вит.В Ковалева, МЛ. Пятова и Я.В. Соколова близки к трактовке МСФО, рассматривающей активы как

ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Китайские исследователи в области бухгалтерского учета придерживаются трактовки активов, установленных законодательно: «ресурсы, вытекающие из предшествующих сделок или аналогичной деятельности, в настоящее время находящиеся во владении и контролируемые организацией и несущие потенциальные экономические выгоды». Это определение совпадает с трактовкой активов согласно МСФО.

Глава 2. Методология учета активов и отражения в отчетности в соответствии с МСФО и стандартами Китая

2.1. Характеристика системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Китае

В данной части, речь идет о системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Китае, мы будем исследовать характеристики бухгалтерского учета в Китае. В основу положено анализ положений закона о бухгалтерском учете.

Нормативными актами, составляющими правовую основу современного законодательства КНР о бухгалтерском учете, регламентируются следующие направле
Концепция и основные цели бухгалтерского учета;

Объект бухгалтерского учета;

Основные принципы бухгалтерского учета;

Система управления работой по организации бухгалтерского учета; Качество бухгалтерских расчетов;

Бухгалтерский контроль;

Сфера компетенции главного бухгалтера;

Отношение к бухгалтерскому персоналу и руководителю предприятия и др.

В Китае действует четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета:

уровень 1 - Законодательный;

уровень 2 - Государственные административно-правовые акты;

уровень 3 - Стандарты бухгалтерского учета;

уровень 4 - Местные административно-правовые акт

На законодательном уровне главный документ «中华人民共和国会计- «Закон о бухгалтерском учете КНР, который был принят на 9-ой серии Постоянного комитета 6-го Всекитайского собрания народных представителей 21 января 1985 года. 4 ноября 2017 года на серии Постоянного комитета 12-го Всекитайского собрания народных представителей постановило внести поправки в Закон о бухгалтерском учете КНР. Вступает в силу с 5 ноября 2017 года. Закон о бухгалтерском учете КНР был соответствующим образом пересмотрен и переиздан в соответствии с этим решением. Это изменение в основном связан с квалификационными сертификатами бухгалтерского учета, и выдвигает новые требования к профессиональной компетенции и этики сотрудников бухгалтерии.

Вопросами отчетности в Китае руководит Министерство финансов КНР, которое отвечает за создание единой государственной системы отчетности в стране..

Методологическое руководство бухгалтерским учетом в Китае осуществляет Комитет по бухгалтерским стандартам Министерства финансов КНР.

Его структура представлена на рис.1.

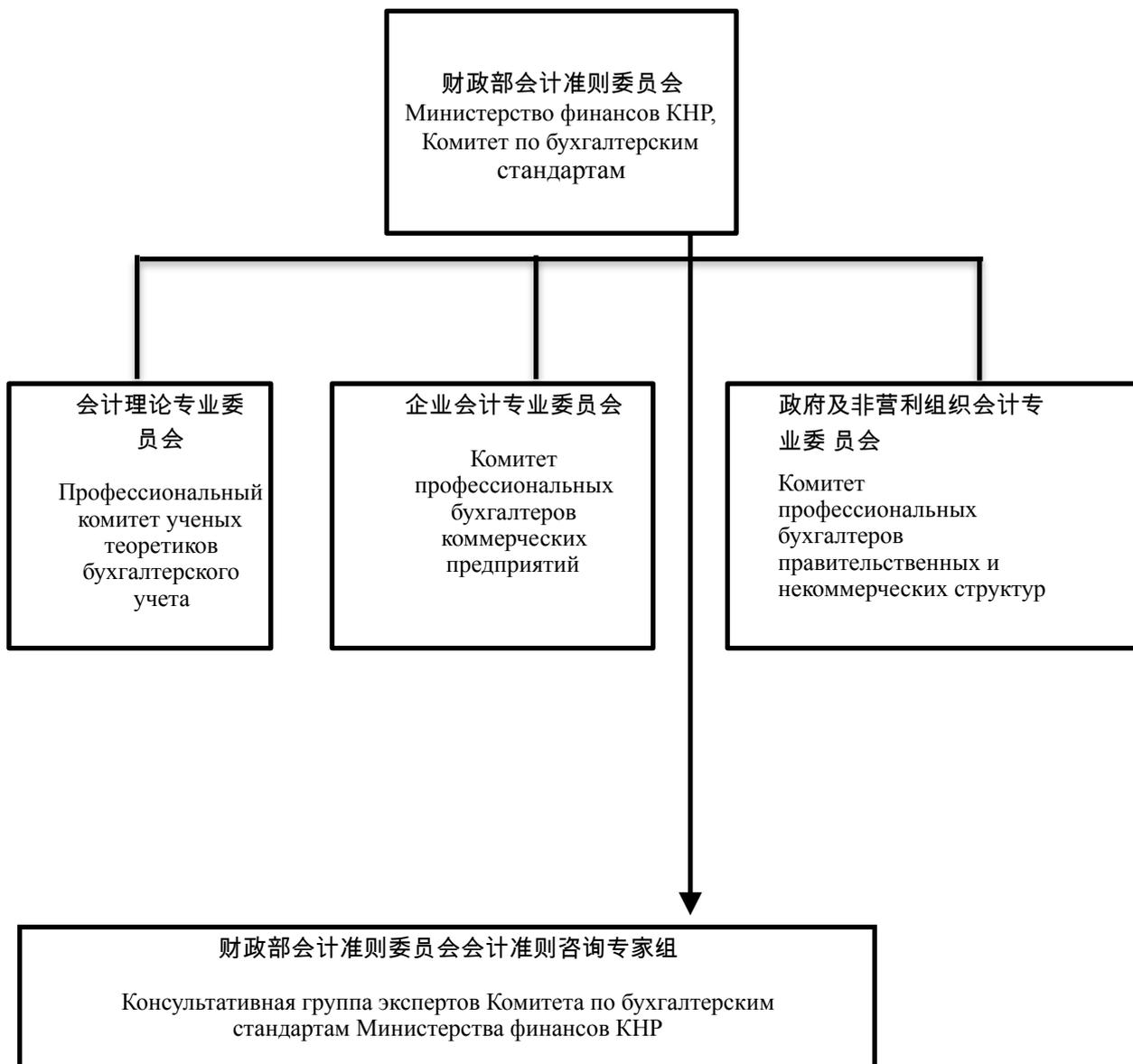


Рис. 1. Структура Комитета по бухгалтерским стандартам Министерства финансов КНР.

Его основные обязанности:

(а) предоставлять рекомендации и предложения по общему плану стандартов, структуры и структуры учета и других проектов;

(б) Консультирование по выбору основных методов учета при составлении стандартов учета;

(в) Предоставление консультаций по основным теориям, таким как концептуальные рамки финансовой отчетности;

(г) Рекомендации по внедрению стандартов учета и обратной связи с соответствующей информацией.

Изучив состав методологического подразделений министерства финансов Китая по руководству системой бухгалтерского учета, мы можем прийти к выводу:

В китайской системе существуют структурированность и четкость, это привлекает большую эффективность.

Для того, что бы проводить работу по бухгалтерскому учету на предприятиях Китая создаются бухгалтерии, которые могут возглавляться бухгалтером или так называемы - 负责人 - ответственным лицом. Организация тоже имеет право нанять внештатного сотрудника для ведения бухгалтерского учета по договору об оказании услуг. Данное лицо, раньше по закону, обязательно имеет государственный сертификат. Однако, согласно с новым законом, который изменены на “Бухгалтеры должны обладать профессиональными способностями, необходимыми для бухгалтерской работы ” ¹⁰ (с 05.11.2017), государственный экзамен по бухгалтерскому учету приостановлен, но не отмены, а когда возобновить экзамен ещё неясно.

Существование системы государственного экзамена для занятия бухгалтерских должностей, характеризует более серьёзное отношение китайского руководство к профессии бухгалтера и важности выполняемых бухгалтером функций. Таким образом, “перерыв” государственного экзамена не будет долго предложить.

Законом о бухгалтерском учете КНР определены случаи применения бухгалтерского учета на предприятии бухгалтерами и ответственными лицами :

1. получение денежных средств и/или ценных бумаг и их выбытие;
2. получение и передача, увеличение и уменьшение, а также то пользование предмета собственности;
3. появление и покрытие кредита или долга;
4. увеличение или уменьшение капитала денежных средств, а также доходов и расходов;
5. подсчет и обработка финансовых итогов;
6. подсчет статей доходов, расходов или стоимости;

¹⁰ Конгресс народных О внесении изменений в одиннадцать закон «Закон о бухгалтерском учете Народной Республики Китая» и т.д. (Постоянного комитета 12-го Всекитайского собрания народных представителей на его тридцатом заседании 4 ноября 2017) http://www.chinalaw.gov.cn/art/2017/11/6/art_11_206584.html

7.в других случаях, требующих применения бухгалтерских методов и бухгалтерского учета коммерческих операций¹¹.

Что касается финансового года в Китае, начинается 1 января и заканчивается 31 декабря по григорианскому календарю¹².

Каждая организация в Китае формирует финансовую отчетность и направляет ее ежемесячно, ежеквартально и ежегодно в контролирующие ведомства (прежде всего, в министерство финансов и налоговое бюро).

В Китае состав бухгалтерской (финансовой) отчетности различается в зависимости от организационно-правовой формы предприятия. Законодательство Китая различает две формы предприятий: государственные и негосударственные (частные, с задействованием иностранного капитала).

Государственный сектор экономики Китая на данный момент меньше частного. Система учета на государственных предприятиях отличается простотой в сравнении с системой учета на предприятиях с иностранным капиталом. Однако государственные предприятия производят 29 % промышленной продукции. Законодательством Китая они определяются следующим образом: это учреждения аппарата правительства, предприятия, финансируемые из федерального бюджета, а также предприятия, в управлении деятельностью которых задействовано государство¹³.

Предприятия государственного сектора предоставляют в качестве годовой отчетности следующие документы¹⁴:

- бухгалтерский баланс;
- отчет об основной деятельности;
- отчет о движении денежных средств.

Содержание промежуточной финансовой отчетности может быть упрощено по сравнению с годовой отчетностью, но должно гарантировать, что оно содержит основную

¹¹ Закон о бухгалтерском учете КНР (принят на шестой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 21.01.1985, поправки внесены на 12-й сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 31.10.1999).

¹² Accounting System of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment. The Ministry of Finance. 24 June, 1992

¹³ Мао Хунтао. Основные принципы бухгалтерского учета. Пекин: Изд-во государственного университета Цинхуа, 2012.

¹⁴ Accounting System of NPOs People's Republic of China. Ministry of Finance, P. R. China. September 2004

финансовую информацию с полным пониманием и отражением финансового положения на конец периода, произведенных операций и движения денежных потоков.

Когда государственное предприятие принимает инвестиционное участие и обладает 50 % акций другого предприятия либо имеет значительный административный контроль над ним, либо находится в составе холдинга с долей участия не ниже 50 %, финансовые отчеты должны составляться консолидировано.

Основную долю предприятий в Китае составляют частные предприятия и предприятия с иностранным капиталом. Их-то, по существу, и называют коммерческими.

Предприятия с зарубежным капиталом, согласно «Закону о бухгалтерском учете КНР на предприятиях с иностранным капиталом» от 24.06.1992, представляют собой «организации, созданные на территории КНР китайскими и иностранными инвесторами совместно или исключительно иностранными инвесторами»¹⁵.

Регулирование бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий является первостепенной задачей для Министерства финансов КНР, так как они составляют основу развития китайской экономики на современном этапе. Остановимся подробнее на положениях, уточняющих особенности ведения бухгалтерского учета на данных предприятиях.

Финансовый отдел в каждой провинции и городах центрального подчинения при Государственном Совете КНР совершенствует учет операций, которые относятся к коммерческим организациям в своем регионе или находящихся под его управлением, и могут сформулировать дополнительные положения местного учета, копии которых должны быть поданы в Министерство финансов КНР в соответствии с системными принципами учета и практическими обстоятельствами. Коммерческие организации обязательны установить свою бухгалтерскую систему, которая обусловлена на общей системе бухгалтерского учета и соответствующих законодательствах в соответствии с их собственными учетными задачами. Пособия и разъяснения по созданным бухгалтерским системам должны подаваться в бюро финансов, местные налоговые органы и другие соответствующие надзорные органы. Однако, у Государственных организаций нет такой возможности .

Как коммерческие организации, так и государственные, ведут бухгалтерский учет при бухгалтерском методе “двойная запись” уже с древности.

¹⁵ Accounting System of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment. The Ministry of Finance. 24 June, 1992

Коммерческие предприятия в Китае в отличие от государственных предприятий могут вести свои счета в китайских юанях или иностранной валюте (как правило, иностранная валюта должна быть одной из тех, чей обменный курс контролируется Государственной администрацией валютного контроля КНР. То же определение применимо везде, где делается ссылка на иностранную валюту)¹⁶. Этот режим валютной отчетности не может быть изменен по желанию организации, если он уже вступил в силу. Если изменения необходимы, одобрение должно быть получено от бюро финансов или других соответствующих надзорных органов при Государственном совете КНР. Изменения должны быть внесены в начале нового отчетного года. Предприятия, чьи основные статьи доходов и расходов приводятся в иностранной валюте (валютах), а также предприятия, занимающиеся мультивалютным финансированием или финансированием лизинга, также могут вести свои счета в других иностранных валютах в соответствии с их фактическими потребностями.

При составлении бухгалтерской отчетности данную учетную валюту необходимо конвертировать в юани¹⁷. Очевидно, что китайские предприятия имеют большую свободу выбора валюты учета, если обоснуют удобство расчетов применительно к виду деятельности конкретного предприятия.

Все бухгалтерские книги в Китае должны вестись на основе первичных документов, ваучеров, которые были проверены на предмет правильности и достоверности. Все записи в бухгалтерские книги должны быть сделаны своевременно, они должны быть полными, точными и четко разъяснять частные значения. Поправки к любой из бухгалтерских книг должны быть сделаны строго следуя правилам работы учетного персонала. Они должны содержать дату корректировки и подписи лиц, составивших документ, в соответствии с положениями национального учета. Если документ, содержащий ошибочные положения и цифры, не предусматривает корректировки (некоторые сертификаты, свидетельства, ваучеры), он подлежит уничтожению¹⁸.

Бухгалтерский учет в КНР должен вестись на китайском языке. В районах национальной автономии возможно ведение учета на национальном языке, который

¹⁶ Accounting System of NPOs People's Republic of China. Ministry of Finance, P. R. China. September 2004.

¹⁷ Закон о бухгалтерском учете КНР (принят на шестой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 21.01.1985, поправки внесены на 12-й сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 31.10.1999).

¹⁸ Закон о бухгалтерском учете КНР (принят на шестой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 21.01.1985, поправки внесены на 12-й сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 31.10.1999).

используется в данной местности. Предприятия с иностранными инвестициями (иностранном капиталом) могут использовать иностранный язык.

Если китайские предприятия вне зависимости от организационно-правовой формы используют для учета компьютеры, программное обеспечение должно обладать соответствующими функциями для обеспечения безопасности и конфиденциальности.

Данные, хранящиеся на магнитных или других носителях, должны поддерживать функцию резервного копирования файлов, и копии данных должны печататься на бумажной основе регулярно. В КНР состав финансовой отчетности для коммерческих предприятий шире, чем для государственных, и включает:

1. бухгалтерский баланс (资产负债表);
2. отчет о прибылях и убытках (损益表);
3. отчет об изменениях капитала (股东权益变动表);
4. отчет о движении денежных средств или о финансовом положении организации (现金流量表或财务状况变动表);
5. приложения к бухгалтерскому балансу (附表) и пояснительную записку (附注).

На основании раскрытых выше положений можно заключить следующее: Китайские предприятия имеют больше автономии и свободы в выборе собственных методов ведения бухгалтерского учета, валюты и языка учета, если обоснуют эту необходимость.

Формы отчетности, предоставляемой государственными и коммерческими предприятиями, различаются по составу. Это, на мой взгляд, обусловлено различиями в экономическом развитии государств и выборочным переходом на Международные стандарты финансовой отчетности (МФСО) в Китае.

2.2. Особенности признания, оценки и учета внеоборотных активов по МФСО и китайским стандартам

Внеоборотные активы являются одними из важнейших составных частей имущества организации. Сформированные на первоначальном этапе деятельности предприятия внеоборотные активы требуют постоянного управления ими. Это управление осуществляется в различных формах и разными функциональными подразделениями предприятия.

В Китае внеоборотные активы определяют по следующим характеристикам :

- сущность внеоборотных активов понимается как активы, удерживаемые с намерением быть использованными для целей административного управления или предоставления услуг, производства товаров или передачи по договору лизинга;

- ожидаемый период использования – более одного года;
- стоимость – больше 1 юаня.¹⁹

Китайское законодательство детализирует данное положение: внеоборотные активы должны быть приняты в сумме фактически понесенных расходов на их приобретение, которые включают в себя закупку, упаковку, доставку, соответствующие налоги и любые расходы, связанные с приведением актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Содержанию внеоборотных активов представлены на рис. 2.

Внеоборотные активы (В Китае)

- 长期投资 —— долгосрочные финансовые вложения.
- 投资性房地产 —— недвижимость инвестиционного характера.
- 固定资产 —— основные средства.
- 在建工程 —— незавершенное строительство.
- 工程物资 —— незавершенное производство.
- 固定资产清理 —— выбытие основных средств.
- 生产性生物资产 —— животные на выращивании.
- 无形资产 —— нематериальные активы:
 - 油气资产 -полезные ископаемые;
 - 开发支出 -вложения в разработки
 - 商誉 -деловая репутация.
- 递延所得税资产 —— отложен налоговые активы.
- 其他非流动资产 —— прочие внеоборотные активы.

Внеоборотные активы (МСФО)

- Недвижимость , машины и оборудование (IAS16)
- Инвестиционная недвижимость (IAS 40)
- Нематериальные активы (IAS 38)
- Финансовые активы (IAS 32,39, IFRS 7)
- Инвестиции, учитываемые долевым методом (IAS 28,31)
- Биологические активы (IAS 41)
- Совокупность активов, квалифицированных в качестве предназначенных для продажи и активов, включенных в группы выбытия и квалифицированных как предназначенных для продажи (IAS 12)
- Активы по отложенному налогу по отложенному налогу по (IAS 12).

¹⁹ Accounting System of NPOs People's Republic of China. Ministry of Finance, P.R. China, September 2004. URL: [http:// www.pdfio.com/k-1002858.html/](http://www.pdfio.com/k-1002858.html/)

Рис. 2. Основные статьи внеоборотных активов

Долгосрочные финансовые вложения (长期投资) – внедренные инвестиции более 12 месяцев для производственных или управленческих, в частности,

- объем вложений достаточно велик;
- последствия внедрения имеют долгосрочный характер;
- сопутствующие инвестиционные риски большие.

Согласно МСФО (IAS) 16, основные средства — это материальные объекты, которые: предназначены для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для сдачи в аренду третьим лицам, или для административных целей предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.

Себестоимость объекта основных средств признается активом, если: существует достаточная вероятность получения экономических выгод, и себестоимость актива может быть надежно оценена.

Недвижимость инвестиционного характера (投资性房地产) – недвижимость, предназначенная для сдачи в аренду или для возможности прироста стоимости капитала, а также недвижимость, обладающая обоими этими свойствами. Для объектов недвижимости инвестиционного характера должна существовать возможность их измерения и продажи по отдельности. Объектами данной статьи учета могут быть права на использование арендованных земель, права землепользования и арендуемые здания после переоценки стоимости. Не являются данным видом актива недвижимость, используемая для собственных нужд, то есть на производство товаров и услуг и управленческих целей, а также недвижимость, используемая для хранения запасов. По китайским стандартам и МСФО, при первоначальном признании инвестиционная недвижимость оценивается по фактической стоимости, включая затраты по сделке²⁰.

Можно видеть, что для ряда основных средств китайские стандарты бухгалтерского учета и международные стандарты бухгалтерского учета в основном одинаковы, но китайские стандарты бухгалтерского учета не исключают фиксированные активы, предназначенные для продажи. По МСФО основные средства оцениваются по первоначальной стоимости, то есть по сумме уплаченных денежных средств или их эквивалентов и по справедливой стоимости иного встречного представления, переданного

²⁰ Ernst & Young. Применение МСФО 2011 в 3-х частях. — М.: Альпина Паблишер, 2011. — С. 4000.

для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения²¹. Это совпадает с стандартам КНР.

В китайском балансе также присутствует отдельная статья «Инвентаризация основных средств» (固定资产清理), по которой следует учитывать результаты проводимых инвентаризаций, т.е. стоимость основных средств, сформированную после их ликвидации, порчи, потерь, в т.ч. из-за различных стихийных бедствий.

Необходимо обратить внимание на то, что оценка статьи «Животные на выращивании» (生产性生物资产) существует разница по стандартам КНР и по МФСО.

По IAS 41: В сельскохозяйственной деятельности компания может подтвердить наличие контроля юридическим правом собственности на скот и клеймением или иной маркировкой скота при его приобретении или рождении. Биологический актив как сельскохозяйственная продукция оценивается при первоначальном отражении в учёте и на каждую отчетную дату по его справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, за исключением случаев, когда она не поддается надежной оценке, а в противном случае оценивается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Сбытовые расходы (комиссионные брокеров и дилеров, сборы контролирующих органов и товарных бирж, налоги и пошлины, связанные с передачей права собственности) не включают транспортные и прочие затраты, необходимые для доставки активов на рынок. В случае отсутствия активного рынка компании следует применять следующие методы для определения расчетной справедливой стоимости:

- цена последней рыночной сделки при условии отсутствия значительных изменений в экономических условиях между датой такой сделки и отчетной датой;
- рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учётом различий;
- отраслевые показатели;
- дискутируемая стоимость ожидаемых от актива чистых денежных потоков, приведенная по действующей рыночной ставке до налогообложения или после налогообложения в зависимости от применяемой методики расчета справедливой стоимости²².

А по стандартам бухгалтерского учета для предприятий № 5 - Биологические активы в

²¹ Журнал МФСО МФСО (IAS) 16 "Основные средства" <http://finotchet.ru/articles/138/>

²² Журнал МФСО МФСО (IAS) 41 "Сельское хозяйство" // Издательский дом «Методология». <http://finotchet.ru/articles/158/>

Статье 6 четко оговаривают, что биологические активы должны оцениваться первоначальной стоимости в соответствии с их стоимостью, а статья 7 к статье 15 соответственно описывает, как первоначальные затраты различных биологических активов расчет. Оценка биологических активов в КНР учитывает режим учета исторической оценки, а режим оценки справедливой стоимости принимается только при особых обстоятельствах.

В китайском языке нематериальные активы называются 无形资产 (дословно – бесформенные активы/не имеющие вещественной формы). К ним относятся:

1. собственно нематериальные активы:

- патенты;
- непатентные технологии;
- торговые марки;
- авторские права (на научные, литературные и иные произведения);
- объекты франчайзинга;
- права на пользование земельными участками;
- коммерческие тайны;

2. 开发支出 – вложения в разработки;

3. 自然无形资产 – природные нематериальные активы (природный газ и другие природные ресурсы);

4. 商誉 – деловая репутация.

К нематериальным активам в МСФО относят: запатентованная технология, компьютерное программное обеспечение, базы данных и торговые секреты товарные знаки, торговые платья, газетные мачты, видеообъявления в Интернете и аудиовизуальные материалы (например, кинофильмы, телевизионные программы) списки клиентов услуги по ипотечному обслуживанию лицензирование прав, лицензионные соглашения и соглашения о простоях импортные квоты франчайзинговые соглашения клиент и поставщик отношения (включая списки клиентов) маркетинговые права и т. д.²³.

Разницы между затратами на исследование и разработку также существуют в китайских стандартах и МСФО. Согласно китайским бухгалтерским стандартам текущая прибыль и убытки на момент возникновения: если компании используют национальные специальные фонды для научно-исследовательских и разработочных деятельности, затраты на исследования

²³ Deloitte IAS 38 — Intangible Assets. — 2016. — С. 135-136. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

и разработки должны быть компенсированы за счет специальных субсидий. А по МСФО разделяют научно-исследовательские и разработные деятельности на исследовательский и разработный этапы. Расходы на исследования включаются в текущую прибыль или убыток по мере возникновения, когда они понесены, и не должны быть признаны в качестве активов в более позднее время. Затраты на разработку могут быть подтверждены только в качестве активов при соблюдении определенных условий, а в противном случае они отражаются как текущие расходы. Расходы на разработку, которые первоначально были признаны в качестве расходов и не должны быть признаны в качестве активов в последующие периоды.

Согласно сравнительным характеристикам заметили, что отклонение стандартов китайских и МСФО заключается в учете затрат на разработку.

Более того, в последующем измерении внеоборотных активов имеет немного различий. После учета нематериальных активов, балансовая стоимость равна остаток амортизированной стоимости за вычетом соответствующего резерва под обесценение по китайскому соответствующему стандарту. А по МСФО после учета нематериальных активов, можно переоценить, то есть справедливая стоимость активов вычитает остаток амортизированной стоимости и соответствующий резерв под обесценение.

Оценка НМА одинаковы по двум стандартам: НМА оценивается по себестоимости в результате получения.

Помимо аналогичных нематериальных активов, по китайской системе к данной строке также необходимо относить статью «Непатентные технологии» и определять стоимость статьи «Коммерческой тайны». Коммерческая тайна (商业秘密) определяется в Китае на основе рыночной стоимости коммерческой тайны, в соответствии с затратами на научно-исследовательских работы, исходя из выгод от продажи коммерческой тайны и принимая в расчет возможные преимущества, которые могут быть у предприятия при ее сохранении, а также другие факторы.

В Китае учет разработки нематериальных активов ведется следующим образом. Приобретаемые активы (их части) отражаются на дебете счета 1801 无形资产 (нематериальные активы) и по кредиту счета 1002 银行存款 (банковские депозиты). Дополнительные счета не задействуются, нематериальный актив покупается (разрабатывается), а значит и расценивается как равный по статусу материальному.

Здесь необходимо выделить следующие виды активов и соответствующие им статьи китайского баланса:

- нефть и природный газ (油气资产) – разработка в Китае учитывается по статье «Незавершенное строительство»;
- вложения в разработки (开发支出) – при сравнении показателей необходимо также учитывать незавершенные разработки. Но эти статьи не включаются ни в IAS 16 и IAS 38.

Оставшиеся статьи данного раздела – «Отложенные налоговые активы» и «Прочие внеоборотные активы» тождественны и в корректировке не нуждаются.

2.3. Особенности признания, оценки и учета оборотных активов по МФСО и китайским стандартам

В отличие от внеоборотных средств активы этого раздела очень динамичны. Многие из них, как правило, потребляются в течение года и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Основные категории оборотных активов представлены на рис. 3.

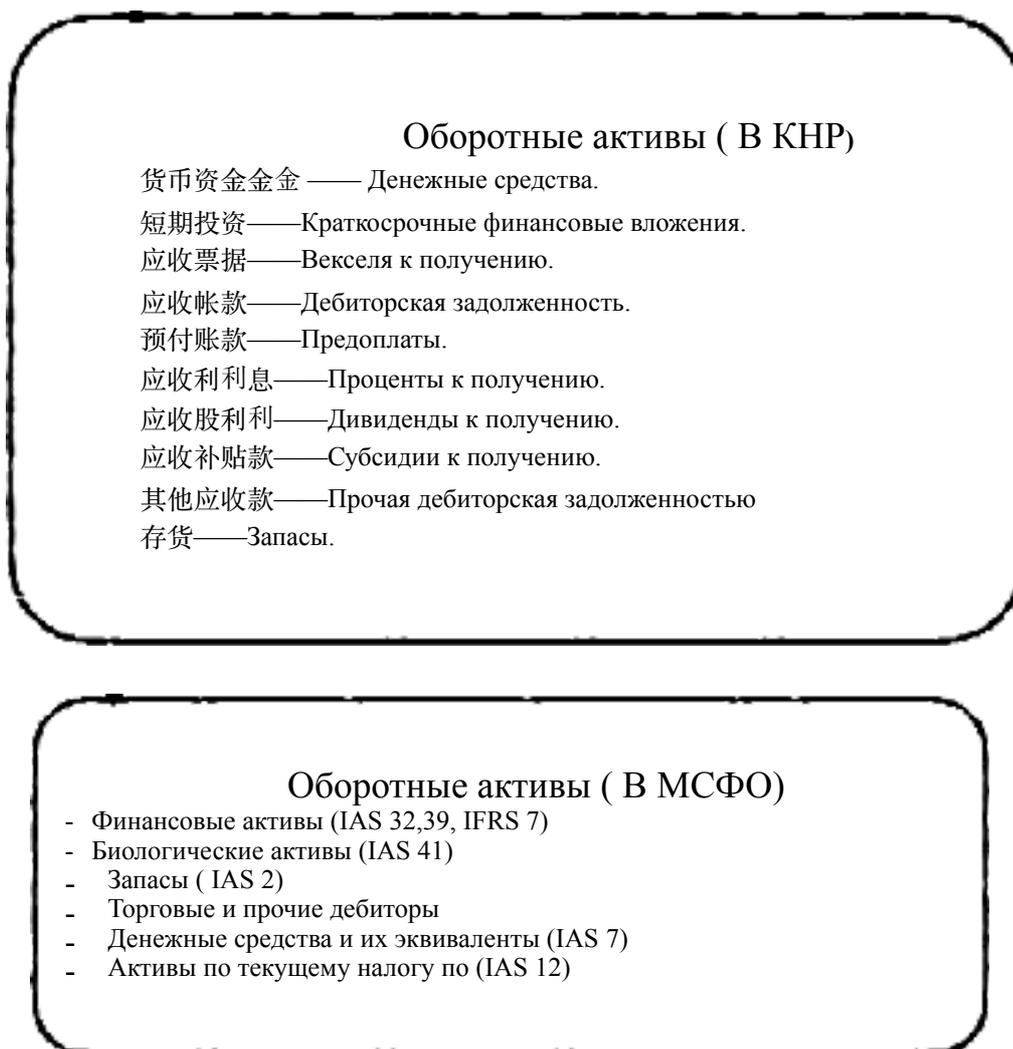


Рис. 3. Основные статьи оборотных активов.

В Китае под оборотными активами законодательно закреплены те активы, которые

могут быть реализованы или израсходованы в течение одного года (включительно), включая денежные средства, банковские депозиты, краткосрочные инвестиции, счета дебиторской задолженности, авансовые платежи, запасы, расходы будущих периодов и другие активы.

В китайском учете к запасам относятся материалы в пути, сырье, материалы в работе, произведенные продукты, имеющиеся в наличии товары, отправленные товары и др.

В МСФО, запасы — это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности
- находящиеся в процессе производства для такой продажи
- в форме сырья и материалов для использования в процессе производства или оказания услуг²⁴.

В Международных стандартах бухгалтерского учета (МСФО) используются методы ЛИФО в качестве допустимого (обычного) метода учета. В Китае метод ЛИФО аналогичен другим обычным методам бухгалтерского учета. Основано на этой разнице, если чистая прибыль или убыток по китайскому стандарту бухгалтерского учета с использованием метода ЛИФО корректируется с чистой прибылью или убытком с использованием метода ФИФО или средневзвешенного метода, уровень цен будет повышать то, что рассчитывается по МСФО. Поскольку себестоимость продаж, признанная в соответствии с стандартами учета в Китае, выше себестоимости продаж, признанной в соответствии с МСФО, прибыль отчета должна быть увеличена. А когда уровень цен остается неизменным, себестоимость продаж, признанная в соответствии с двумя стандартами бухгалтерского учета, одинакова, поэтому нет необходимости вносить корректировки, а в случае падения цен стоимость продаж, признанная в соответствии с китайскими стандартами бухгалтерского учета, ниже себестоимости продаж, признанной в соответствии с МСФО, и прибыль отчета должна быть уменьшена в это время.

Учет поступления и производства продукции, снижение ее рыночной стоимости. Однако производство в китайском варианте ведется без использования счета, а запуск материалов в производственный процесс производится посредством открытия счета 1251 «Запущенные в обработку материалы». Кроме того, продукция предприятия, вне зависимости от способа формирования (покупка или собственное производство), отражается на счете 1243 «Товарная наличность».

В двух подразделах актива баланса отражается задолженность юридических и

²⁴ МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. — М.: Альпина Паблишер, 2014. — С. 14. — 2832 с. — ISBN 978-5-9614-4604-3.

физических лиц данному хозяйствующему субъекту. Она условно делится на два вида: нормальная и неоправданная. Нормальная дебиторская задолженность возникает не из-за недочетов в хозяйственной деятельности организации, а вследствие применяемых форм расчетов за товары и услуги. Неоправданная дебиторская задолженность возникает вследствие не- недостатков в работе организации (например, при выявлении недостач, растрат и хищений товарно-материальных ценностей и денежных средств). Наличие крупной дебиторской задолженности следует рассматривать как фактор, отрицательно влияющий на финансовое положение организации, а рост ее удельного веса в итоге баланса свидетельствует о его ухудшении.

Дебиторская задолженность (应收帐款) в китайском учете определяется как задолженность, возникшая в результате продажи товаров, материалов, оказания услуг и других операций, а также в качестве средств, которые организация должна получить в качестве финансирования различных мероприятий.

В Китае по стандартам бухгалтерского учета на предприятиях, принятым министерством финансов КНР 15.02.2006, к краткосрочным финансовым вложениям (短期投资) относятся вложения, которые могут быть свободно реализованы или будут находиться во владении в течение одного года (включительно), такие как акции, облигации и т.д.

Учет краткосрочных финансовых вложений основывается на принципах:

- краткосрочные финансовые вложения в обеих системах принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости;
- единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением;
- аналитический учет финансовых вложений должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям- заемщикам и т.п.).

Китайская система подобно системе МСФО имеет отдельный счет «Краткосрочные финансовые вложения», на котором ведется учет по видам вложений с открытием субсчетов.

Кроме того, китайская система имеет отдельные счета для отражения дивидендов и

процентов по финансовым вложениям. Этот факт можно объяснить более широким распространением в Китае экономического института финансовых вложений, следовательно, отлаженной практикой бухгалтерского учета финансовых вложений и получения прибыли по ним.

К числу денежных средств и их эквиваленты принадлежат остатки денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах в банках, в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах (кроме векселей), а также денежные документы и переводы в пути.

В Китае под денежными средствами понимают средства организации, которые появились в результате сделок с физическими лицами, по операциям с материалами, товарами и услугами, или чье появление было вызвано другими хозяйственными операциями и видами экономической деятельности.

Понимание денежных средств как вида актива в китайском варианте отличается в сторону большего упора на практику – механизмов появления средств у организации, что отличает систему в сторону большей динамичности хозяйственной деятельности предприятий Китая.

Выводы

В целом, действующие стандарты бухгалтерского учета в Китае соответствуют международным стандартам. Конкретные различия между стандартами Китая и МСФО, регулирующими признание, оценку и представление в отчетности активов, в основном отражаются в основных средствах (сравнение МСФО (IAS) 4 «Основные средства в Китае» и МСФО (IAS) 16 «Учет основных средств в МСФО») прежде всего по составу объектов. Система стандартов бухгалтерского учета Китая, устанавливает более осторожное и ограниченное применение категории справедливая стоимость, в более узкой сфере, чем справедливая стоимость международных стандартов бухгалтерского учета. Например, в руководящих принципах для биологических активов Китай принимает первоначальной стоимости, в то время как международные стандарты учета выступают за использование оценки справедливой стоимости. Аналогично, стандартами бухгалтерского учета в Китае для оценки инвестиций в инвестиционную недвижимость предпочтительной модели является модель затрат. В IAS предпочтительной моделью является модель справедливой стоимости. Можно отметить и различия в применении стандарта, регулирующего обесценении активов. Подводя итог, можно утверждать, что в большинстве случаев международные стандарты более гибкие и требуют большего суждения от специалистов по бухгалтерскому учету.

Глава 3. Проблемы учета активов и отражения в отчетности малых предприятий согласно международным и китайским стандартам

3.1. Общая характеристика упрощенных систем учета для малых предприятий согласно МСФО и стандартов Китая

В настоящее время малый и средний бизнес в различных странах привлекает к себе огромное внимание, что и послужило причиной разработки, принятия и перевода на многие языки международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для предприятий малого и среднего бизнеса (МСБ).

Общие экономических показателей развития малого и среднего предпринимательства в мире характеризуются следующими данными:

- доля малого и среднего бизнеса в ВВП находится на уровне более 50% во многих развитых зарубежных странах
- доля сектора МСП в общей занятости населения в развитых странах колеблется от 35 до 80%.

Еще более значителен уровень развития малого и среднего бизнеса в Китае. Особое внимание правительство Китая уделяет развитию малого и среднего бизнеса в стране, и результатом такой политики государства стал сектор МСП, являющийся неотъемлемой частью китайской экономики. Сейчас малые и средние предприятия Китая составляют 99% всех функционирующих организаций, их вклад в ВВП страны превышает 60%, они дают половину всех налоговых поступлений в бюджет, создают более 75% инновационных технологий и обеспечивают порядка 85% рабочих мест в городах²⁵.

Законодательно установленные в КНР критерии микро-, малого и среднего бизнеса и их пороговые значения дифференцированы в зависимости от сферы деятельности предприятий. Например, для предприятий, функционирующих в сфере сельского, лесного хозяйства, животноводства или рыболовства, установлены пороговые значения годовой выручки:

- микропредприятий - менее 0,5 млн юаней;
- малых предприятий - менее 5 млн юаней;
- средних предприятий - менее 200 млн юаней.

²⁵ Chen Yugui, Vice President and Secretary General Chinese Institute of Certified Public Accountants. Speech at 32 Annual Conference of Russell Bedford International. October 22, 2015. Shanghai. URL: <http://www.cicpa.org.cn>.

Для предприятий, занятых в сфере программного обеспечения и услуг информационных технологий - годовая выручка и численность работников:

- микропредприятий - выручка менее 0.5 млн юаней, число занятых менее 10 чел.;
- малых предприятий - выручка менее 10 млн юаней, число занятых менее 100 чел.;
- средних предприятий - выручка менее 100 млн юаней, число занятых менее 300 чел.

Кроме годовой выручки и численности работников, для отдельных сфер деятельности установлены ограничения по стоимости активов.

Система бухгалтерского учета Китая относится к континентальной учетной модели, и ей присущи следующие черты:

- жесткое законодательное регулирование бухгалтерского учета;
- наличие единого национального плана счетов;
- унифицированные отчетные формы;
- ориентация бухгалтерского учета прежде всего на потребности налогообложения и государства.

Однако в связи со вступлением в силу в 2007 г. новой системы стандартов бухгалтерского учета, соответствующей по своей сущности нормам международных стандартов финансовой отчетности, китайские теоретики бухгалтерского учета обоснованно отмечают некоторый сдвиг в сторону британско-американской учетной модели²⁶.

Предприятия микро- и малого бизнеса, не являющиеся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, финансовыми организациями, а также материнской или дочерними компаниями группы, имеют возможность вести бухгалтерский учет по упрощенным правилам в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета для малых предприятий от 18.11.2011, выпущенным Министерством финансов КНР вместо ранее действующего Положения по бухгалтерскому учету для малых предприятий от 27.04.2004. Таким образом, практика современного Китая демонстрирует дифференцированный подход к регламентации бухгалтерского учета малых предприятий и предприятий, не относящихся к данной категории экономических субъектов.

Основными положениями китайского стандарта бухгалтерского учета для малых предприятий являются:

²⁶ Петров А.М., Лымарь М.П. Подходы к классификации национальных систем бухгалтерского учета с позиции теоретиков КНР // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 43. С. 57 - 64.

- оценка активов всегда осуществляется по первоначальной стоимости, то есть требование проведения переоценки и формирование резервов под снижение стоимости и обесценение отсутствуют;
- долгосрочные инвестиции учитываются методом затрат;
- первоначальное признание обязательств происходит в сумме фактически поступивших ценностей;
- признание выручки в большинстве случаев осуществляется в момент поставки товара или поступления денежных средств, что значительно упрощает профессиональное суждение о моменте перехода рисков и выгод²⁷.

Кроме того, документ устанавливает упрощенный состав бухгалтерской финансовой отчетности малых предприятий (сопоставлен с составом бухгалтерской финансовой отчетности, формируемой в рамках общей системы бухгалтерского учета, в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Состав годовой бухгалтерской финансовой отчетности в Китае

Форма отчетности	Состав годовой бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с общей системой бухгалтерского учета	Состав годовой бухгалтерской финансовой отчетности малых предприятий
Бухгалтерский баланс	+	+
Отчет о финансовых результатах	+	+
Отчет о движении денежных средств	+	+
Приложения к финансовой отчетности	+	-
Примечания к финансовой отчетности	+	-
Финансовое положение организации	+	-
Ведомость по уплате налогов	-	+

28

Как видно из анализа данных табл. 3.1, микро- и малые предприятия Китая освобождены от обязанности формировать приложения (отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств, примечания к бухгалтерской финансовой отчетности, а также формы отчетности, не имеющей аналога в российской практике, "Финансовое

²⁷ Conversation to New PRC GAAP: Facing the Challenges. KPMG, 3rd Edition, June 2012. URL: <https://www.kpmg.com/cn>.

²⁸ Петров А.М., Лымарь М.П. Состав бухгалтерской отчетности в России и Китае // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 31. С. 28 - 37.

положение организации"). Однако за ними закреплена обязанность представлять ведомость по уплате налога, что, вероятно, обусловлено особым вниманием китайского руководства к деятельности малых предприятий и заинтересованностью в их финансовой устойчивости.

Учитывая, что сектор малого бизнеса вносит огромный вклад в создание рабочих мест, технологических инноваций и экономического производства по всему миру, в результате чего Советом по МСФО был разработан МСФО для МСБ с целью упрощения полной версии. Целью Совета по МСФО по внедрению МСФО для МСБ заявлена парадигма повышения полезности в процессе принятия решений. В мире широко распространено мнение, что информация бухгалтерского учета приводит к успешному управлению бизнесом независимо от его размера. Это подтверждается большим количеством принятых упрощенных стандартов бухгалтерского учета, применяющихся в разных государствах.

Также среди причин принятия МСФО для МСБ можно отметить следующие:

- 1) единообразие способствует повышению уровня прозрачности финансовых отчетов;
- 2) существует поддержка международных агентств, которые требуют представления надежных финансовых отчетов;
- 3) запросы на стандарты для малого и среднего бизнеса существуют давно и относятся к странам с разным уровнем развития.

Стандартом МСФО для МСБ установлен единственный критериальный признак – непубличность компании. В Стандарте МСФО для МСБ малые и средние предприятия – непубличные коммерческие компании, составляющие финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей. Согласно разъяснениям в Стандарте компания считается публичной, если ее долговые или долевые инструменты обращаются на национальных и зарубежных фондовых биржах, внебиржевых рынках, включая региональные и местные рынки. Публичными признаются также и финансовые компании, основной сферой деятельности которых является содержание или управление на доверительной основе активами широкого круга сторонних лиц.

По сравнению с полной версией МСФО МСФО МСП имеют некоторые упрощения (таблица 3.2).

Таблица 3.2

Основные упрощения МСФО для МСБ в отношении оценки, признания активов, обязательств, доходов и расходов, требований к представлению и раскрытию информации

(относительно полной версии МСФО)²⁹

Объект учета и отчетности	Методические подходы к учету
1. Финансовые инструменты 1. Финансовые инструменты, которые не котируются на открытом рынке. 2. Финансовые инструменты, которые котируются на открытом рынке	Классификация двух групп: 1) оцениваются по исторической или амортизированной стоимости; 2) оцениваются по справедливой стоимости с отнесением разниц на финансовый результат. Учет по справедливой стоимости
2. Инвестиции в ассоциированные и совместно контролируемые компании 1. Акции ассоциированной или совместно контролируемой компании не котируются на рынке. 2. Акции ассоциированной или совместно контролируемой компании котируются на рынке и данные о котировках официально публикуются	Три возможных метода учета: 1) по первоначальной стоимости приобретения *; 2) по методу долевого участия; 3) по справедливой стоимости. Учет по справедливой стоимости с отнесением изменений на прибыль или убыток того года, в котором данное изменение произошло
3. Вложения в дочерние компании 1. Вложения не для продажи в течение 12 месяцев. 2. Компания, в свою очередь, является дочерней и материнская компания составляет консолидированную отчетность. 3. Инвестиции в дочерние компании, приобретенные для краткосрочной продажи. 3.1. Если справедливая стоимость может быть надежно определена. 3.2. Если справедливая стоимость не может быть надежно определена	1. Обязанность формировать консолидированную финансовую отчетность, включающую все дочерние компании и предприятия специального назначения. 2. Освобождается от обязанности формировать консолидированную отчетность. 3. Учитываются по справедливой стоимости с отнесением разниц на финансовый результат. 4. Учитываются по первоначальной стоимости за вычетом обесценения
4. Основные средства, нематериальные активы	1. Метод учета по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. 2. Пересмотр срока полезного использования, ликвидационной стоимости и метода начисления амортизации только при условии существенного изменения условий эксплуатации объекта
5. Амортизация и обесценение деловой репутации и прочих нематериальных активов, не имеющих срока полезного использования	1. Разрешено амортизировать, при невозможности определить срок полезного использования его считают равным десяти годам. 2. Возможность тестировать на выявление признаков обесценения
6. Инвестиционная недвижимость	1. Если возможно определить справедливую стоимость, то учет по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках. 2. Если определение справедливой стоимости затруднено, то учет в составе основных средств по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и суммы обесценения
7. Затраты по займам	1. Признание затрат расходами независимо от целевого характера заимствования
8. Затраты на разработки	1. Затраты списываются на расходы того периода, в котором имели место
9. Государственные гранты	1. Признаются доходом независимо от целей и условий получения

²⁹ <*> Является предпочтительным.

10. Биологические активы	1. Учет по себестоимости за вычетом амортизации и возможных убытков от обесценения
11. Пенсионные планы 11.1. Изменение обстоятельств по отношению к уже заработанным пенсиям (стоимость прошлых лет)	1. Отражаются одновременно в отчете о прибылях и убытках или в отчете об изменении совокупного дохода
12. Метод расчета пенсионных обязательств	1. Возможность не привлекать актуария к расчетам и применять метод прогнозируемой единицы
13. Выплаты, основанные на акциях	1. В отсутствие активного рынка расходы по ценным бумагам определяются исходя из предложений менеджмента

Как стандарты бухгалтерского учета КНР, так и стандарты формирования финансовой отчетности по МСФО оказывают влияние на совокупный доход и финансовое положение малого предприятия.

В результате семилетней работы (2009 - 2016 гг.) Совета по МСФО в части продвижения стандарта для малых и средних предприятий можно с уверенностью говорить о том, что данная работа не была напрасной и многие страны уже идут по пути его практического применения.

На конец 2016 г. многие страны уже приняли стандарт в национальную учетную практику. Перечень этих стран, выделенных по географическим регионам, приведен в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Страны, которые приняли или планируют принять МСФО для МСБ³⁰

Регион	Принявшие страны (требуют или разрешают)	Планируют принять
Америка	Аргентина, Ангилья, Антигуа и Барбуда, Багамские Острова, Барбадос, Белиз, Бермуды, Бразилия, Каймановы острова, Чили, Колумбия, Коста-Рика, Доминика, Доминиканская Республика, Эквадор, Сальвадор, Гренада, Гватемала, Гайана, Гондурас, Ямайка, Монтсеррат, Никарагуа, Панама, Перу, Сент-Люсия, Сент-Китс и Невис, Сент-Винсент и Гренадины, Суринам, Тринидад и Тобаго, Уругвай, Венесуэла	Парагвай, Боливия
Африка	Ботсвана, Гамбия, Гана, Кения, Малави, Маврикий, Намибия, Нигерия, Руанда, Сьерра-Леоне, Южная Африка, Танзания, Уганда, Замбия, Зимбабве, Лесото, Либерия, Мадагаскар	Египет
Азия и Океания	Армения, Азербайджан, Бангладеш, Бутан, Камбоджа, Фиджи, Гонконг, Малайзия, Мальдивы, Мьянма, Пакистан, Филиппины, Сингапур, Шри-Ланка	Монголия, Таиланд
Ближний Восток и Средняя Азия	Бахрейн, Грузия, Ирак, Израиль, Иордания, Палестина, Катар, Саудовская Аравия, Объединенные Арабские Эмираты, Йемен	Оман

³⁰ Источник: данные IFRS. URL: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>; <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>.

Европа	Босния и Герцеговина, Ирландия, Косово, Македония, Сербия, Швейцария, Украина, Великобритания	Албания, Норвегия, Голландия, Лихтенштейн, Исландия, Венгрия, Дания
Всего	83	13

Как видим из данной таблицы крупные экономики Азии (в том числе Китай) не приняли МСФО для МСБ на данный момент. Вместе с тем данный стандарт официально переведен на китайский язык и при экспорте в страны, принявшие данный стандарт, должен учитывать его требования.

В то же время к МСФО для МСБ накопилось огромное количество претензий, без решения которых нельзя рассчитывать на его признание во многих странах мира, что нанесет самой идее такого стандарта очень серьезный урон.

1. Страны во всех регионах мира отмечают сложность применения стандарта, выражающуюся как в повышении административного бремени при сравнении с используемыми, так и в виде запрета на вариативность выбора метода учета. Применение оценки только по справедливой стоимости в малом и среднем бизнесе допустимо при развитом рынке и сравнительно легком способе получения информации. При отсутствии доступа к информации по любой причине резко возрастают затраты и возникает вопрос о его полезности.

2. Существенной проблемой является и отсутствие знаний в силу неразвитости бухгалтерской профессии, сомнительность использования профессионалов в области учета и составления отчетности в любом бизнесе. Многие малые предприятия предпочитают обращаться к услугам специалистов лишь по необходимости, ведя учет самостоятельно.

3. Отсутствие связи между финансовой отчетностью и налоговым законодательством в большинстве стран приводит к ситуации формирования отчетов по трем направлениям - МСФО, налоговая, управленческая, что невозможно ввиду значительности затрат.

4. Полностью проигнорированы культурные, нормативные и экономические условия различных стран мира. Развивающиеся страны не были в достаточной степени представлены в дискуссиях, которые велись при разработке МСФО для МСБ, хотя имели (пусть и ограниченные) возможности высказывать свои пожелания и предложения. Это привело к созданию стандарта, базирующегося на правилах развитых стран, хотя эти страны мало представлены как принявшие его.

5. Без указания, где отчетность по МСФО для МСБ будет использоваться, одно только законодательное внедрение может стать неуместным и привести к бесполезности данных отчетов.

6. Применение стандарта предприятиями, находящимися на его различных полюсах, носит диаметрально противоположный характер. Нагрузка на микро предприятия в относительных величинах самая значительная, а выгоды от составления отчетности не конкретизированы, в то время как средний бизнес может не затратить значительных усилий и получить существенные выгоды от сформированной отчетности. Это ставит вопрос об уточнении круга лиц, подпадающих под действие МСФО для МСБ.

7. Стандарт слабо раскрывает вопрос, зачем его необходимо применять бизнесу, если он социально или культурно ориентирован, не сосредоточен на глобальной или хотя бы трансграничной торговле, не нуждается в заимствованиях на международном рынке.

8. Практических испытаний МСФО для МСБ в развивающихся странах по всему миру было явно недостаточно.

3.2. Сравнительный анализ порядка признания и оценки активов в упрощенных система учета в соответствии с МСФО и стандартами Китая

Как уже отмечалось в настоящее время МСФО для МСБ не применяется в Китае, вместе с тем в ряде стран Азии, например в Сингапуре, принят данный стандарт. Поэтому представляет интерес сравнение порядка признания и оценки активов, предусмотренный Стандартом Китая и МСФО для малого бизнеса.

Результаты сравнения представлены ниже (табл. 3.4)

Таблица 3.4

Стандарт КНР		МСФО	
Упрощенный способ	Стандарт	Способ	Раздел стандарта
Признание расходов на приобретение (создание) объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления	Раздел IV Нематериальные активы Пункт 38 10/2011	Созданные внутри компании нематериальные активы (за исключением этапа разработок научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ) всегда относятся в затраты периода, а не капитализируются	18. Нематериальные активы за исключением гудвилла
Субъект малого предпринимательства может не проводить переоценку нематериальных активов для целей бухгалтерского учета	Раздел IV Нематериальные активы Пункт 39 10/2011	Любая переоценка нематериальных активов запрещена	18. Нематериальные активы за исключением гудвилла

Стандарт КНР		МСФО	
Субъект малого предпринимательства может не отражать обесценение нематериальных активов в бухгалтерском учете	Раздел IV Нематериальные активы Пункт 41 10/2011	Пересмотр срока полезного использования, остаточной стоимости, способа начисления амортизации осуществляется в случае существенного изменения в стоимости актива или способа его использования. Проведение теста на обесценение при возникновении признаков	18. Нематериальные активы за исключением гудвилла 27. Обесценение активов
Списание расходов по научноисследовательским, опытноконструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности в полной сумме по мере осуществления таких расходов	Раздел IV Нематериальные активы Пункт 39 10/2011	Списание расходов по мере их возникновения	18. Нематериальные активы за исключением гудвилла
Последующая оценка всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется	Пункт 8 Пункт 18 10/2011	Учет по себестоимости и по справедливой стоимости. Недисконтированная стоимость денег может использоваться для долгосрочных финансовых инструментов	11. Основные финансовые инструменты
Субъект малого предпринимательства может не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен	Пункт 6 10/2011	Должны проверять все финансовые инструменты на предмет обесценения	11. Основные финансовые инструменты
Отражение первоначальной стоимости основных средств по цене поставщика (продавца) и затрат на монтаж (при наличии таких затрат и если они не учтены в цене)	Раздел 3 Основные средства и производственные биологические активы Пункт 28 10/2011	Стоимость включает все затраты, связанные с приобретением, изготовлением основного средства и доведения до состояния, пригодного к использованию	17. Основные средства

Стандарт КНР		МСФО	
Отражение первоначальной стоимости основных средств в сумме, уплаченной по договорам строительного подряда и иным договорам.	Раздел 3 Основные средства и производственные биологические активы Пункт 28 10/2011		
Начисление годовой сумм амортизации основных средств единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, обледенные самой организацией	Раздел 3 Основные средства и производственные биологические активы Пункт 30 10/2011	Выбор метода амортизации, который наилучшим образом отражает использование актива для получения экономических выгод	17. Основные средства
Начисление амортизации производственного и хозяйственного инвентаря единовременно в размере первоначальной стоимости таких объектов при их принятии к бухгалтерскому учету	Раздел 3 Основные средства и производственные биологические активы Пункт 33 10/2011		
Объект малого предпринимательства может не проводить переоценку основных средств для целей бухгалтерского учета	Раздел 3 Основные средства и производственные биологические активы Пункт 28 10/2011	Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью	17. Основные средства
Принятие приобретенных материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету по цене поставщика для средних и малых	Пункт 12 10/2011	Затраты по приобретению запасов включают затраты на покупку, затраты на переработку и затраты для приведения актива в текущее местоположение и состояние	13. Запасы.

Стандарт КНР		МСФО	
Признание стоимости сырья, материалов, товаров, других затрат на производство и подготовку к продаже продукции и товаров в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления) при условии, что характер деятельности организации не предполагает наличие существенных остатков материально-производственных запасов	Пункт 11 10/2011		
Признание расходов на приобретение материально-производственных запасов, предназначенных для управленческих нужд, в составе, расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления)	Пункт 14 10/2011		
Субъект малого предпринимательства может не создавать резервы под снижение стоимости материальных ценностей	Пункт 13 10/2011	В случае снижения стоимости корректируется до чистой стоимости реализации	13. Запасы 27. Обесценение активов
Признание коммерческих и управленческих расходов в себестоимости поданной продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности	Пункт 14 10/2011	Накладные расходы распределяются пропорционально рациональной базе	13. Запасы

Можно отметить, что основные различия связаны с оценкой активов, правила переоценки и наличием процедур признания обесценения.

3.3. Проблемы учета активов в малом предприятии Научно-техническая компания ООО«Цзия Чуан» (Пинтань)

Предприятие «Цзия Чуан» (Пинтань) было создано 2017 году. Таким образом оно функционирует еще меньше года.

Предприятие является научно-техническим в сфере информационных технологий. Основными видами деятельности компании являются компьютерное программирование:

- в виде операционных систем; системных, прикладных, развлекательных или учебных программ;

- приложения для мобильных телефонов;

- в виде интернет-сайтов или онлайн-сервисов;

- криптографических средств защиты информации.

В дальнейшем предполагается создания интернет-магазина. Заказчиками являются как юридические, так и физические лица.

Бухгалтерский учет ведет главный бухгалтер с исполнением функций главного финансиста и бухгалтер.

Численность сотрудников составляет 46 человек. Годовая выручка еще неизвестна, поэтому согласно законодательству Китая данное предприятие является малым предприятием и может вести бухгалтерский учет по упрощенной схеме.

Структура активов компании представлена ниже.

Наименование по балансу	Состав	Сумма (в 31.03.2018) (в юанях)
Денежные средства	Расчетный счет. Валютный счет	6012190.00
Дебиторская задолженность	Заказчики – юридические лица	2352000.00
Основные средства	Компьютерное оборудование, сервера, прочее оборудование	5411100.00
Прочие оборотные активы	Банковские финансовые продукты, Кооперативное платеж	2404390.00
Нематериальные активы.	Приобретенные программные средства	954900.00
Долгосрочные расходы будущих периодов	Лицензия на право деятельности	215000.00

Запасы на балансе– материалы, инвентарь отсутствует, так как при упрощенному способу ведения учета, они могут полностью списываются на затраты по основной

деятельности сразу же при приобретении. Именно такой порядок был принят на данном предприятии. Фактические остатки товарно-материальных ценностей не значительны.

При выборе способа принятия к учету, выбирался один из следующих вариантов:

1. Все затраты, связанные с приобретением основного средства. Признаются расходами по основной деятельности. Амортизация не начисляется.

2. Принимается к учету объект основных средств по цене поставщика, а остальные затраты (доставка, консультационные расходы и информационные услуги, посредники, импортные пошлины и др.) считаются расходами по основной деятельности.

Амортизируется только цена приобретения.

3. Принимается к учету объект основных средств в сумме всех затрат на покупку и подготовку к использованию. Амортизируются все затраты, связанные с приобретением основного средства. Соответствует требованиям МСФО.

На данном предприятии был выбран второй способ упрощения, так как по первому способу покупка дорогого оборудования приведет к потере прибыли за данный период. В дальнейшем при увеличении выручки компании, возможен и первый способ отношении отдельных видов основных средств.

При выборе способа принятия к учету нематериальных активов рассматривались следующие варианты:

1. Все затраты на приобретение НМА и создания НМА для собственного использования списываются на расходы отчетного периода. Амортизация не начисляется.

2. Расходы на приобретение научно-технических разработок капитализируются и принимаются к учету как объект НМА. Расходы на научно-технические разработки собственного производства списываются на расходы по основной деятельности.

Соответствуют МСФО для МСБ.

Был выбран второй способ, так как у компании большие расходы на научно-технические разработки в начальной стадии ее деятельности.

Таким образом в компании выбирались способы оценки активов с учетом того, что на данном этапе компания при списании затраты на внеоборотные активы в полной сумме при приобретении будет убыточной.

Проводился анализ с главным бухгалтером возможности применения МСФО для МСБ с связи с возможной работой с сингапурскими агентами, но был сделан вывод, что такую сложную систему учета компания вести не может.

Выводы

В настоящее время переход малого бизнеса на международные стандарты учета и отчетности сталкивается со сложными проблемами. Среди общих проблем можно выделить следующие:

1) многие бухгалтеры и аудиторы недостаточно подготовлены в области международных стандартов. Зачастую складывается ситуация, когда при достаточной теоретической подготовке слабой оказывается практическая база подготовки ввиду недостаточности опыта;

2) недостаток ресурсов и объектов инфраструктуры для реализации внедрения правил учета и составления отчетности на принципах МСФО в развивающихся и переходных экономиках;

3) отсутствие международного механизма, который бы обеспечивал эффективное применение МСФО в отдельных юрисдикциях (странах);

4) несоответствия в нормативно-правовой базе и недостаточная правовая поддержка процедур внедрения МСФО на национальном уровне.

Так в Китае пока не приняты МСФО для МСБ.

Среди частных проблем, с которыми и сталкиваются при использовании МСФО для МСБ, следует выделить следующую: недостаточная теоретическая проработанность вопроса: "Какая финансовая отчетность нужна непубличным компаниям?" Многие не уверены, что отчетность, полезная крупным компаниям, настолько же полезна для малых и средних предприятий.

Таким образом использование МСФО для МСБ необходимо в том случае, если ее требуют сотрудничающие с ними крупные компании или иностранные компании. Отметим, что китайское руководство уделяет особое внимание деятельности малых предприятий и заинтересовано в их финансовой устойчивости. Как было отмечено на Всекитайском форуме по инвестированию малых и средних предприятий - 2014, малые предприятия являются "клетками организма китайской экономики" и в их развитии КНР видит дальнейшее построение прочного фундамента экономики, поэтому внимание к их финансовому состоянию является скрупулезным.

Заключение

Современная трактовка активов как имущества (ресурсов), находящихся в собственности (под контролем) компании, которые приносят экономическую выгоду, возникла не сразу, а постепенно по мере развития экономики и теории бухгалтерского учета..

Можно выделить две основные концепции теории баланса, а значит и трактовки активов: статическая и динамическая.

В статической теории баланса, разработанной Иоганом Фридрихом Шером, перед балансом ставится цель - показать, в состоянии ли компания платить долги (оценка ее платежеспособности). Отсюда возникает проблема определения реальной стоимости активов (имущества) предприятия на дату составления баланса. Поэтому эти активы подлежат переоценке.

В динамической теории баланса, разработанной Эйгеном Шпаленбахом, баланс служит для определения прибыли. Согласно динамической теории активы, являясь совершенными ранее предприятием расходами, не могут подлежать переоценке. Производя переоценку, необходимо изменять и уже зафиксированную ранее сумму произведенных расходов. Это не целесообразно, т.к. данные активы предназначены не для продажи на рынке, а для использования в организации. В динамическом балансе активы - это расходы, относящиеся к будущим периодам.

Современные трактовки активов в трудах В.В. Ковалева, Вит.В Ковалева, МЛ. Пятова и Я.В. Соколова близки к трактовке МСФО, рассматривающей активы как ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Китайская теоретическая мысль развивалась в рамках континентальной западно-европейской модели. Однако в связи со вступлением в силу в 2007 г. новой системы стандартов бухгалтерского учета, соответствующей по своей сущности нормам международных стандартов финансовой отчетности, китайские теоретики бухгалтерского учета обоснованно отмечают некоторый сдвиг в сторону британо-американской учетной модели.

В целом, действующие стандарты бухгалтерского учета в Китае соответствуют международным стандартам. Конкретные различия между стандартами Китая и МСФО, регулирующими признание, оценку и представление в отчетности активов, в основном

отражаются в основных средствах (сравнение МСФО (IAS) 4 «Основные средства в Китае» и МСФО (IAS) 16 «Учет основных средств в МСФО») прежде всего по составу объектов. Система стандартов бухгалтерского учета Китая, устанавливает более осторожное и ограниченное применение категории справедливая стоимость, в более узкой сфере, чем справедливая стоимость международных стандартов бухгалтерского учета. Например, в руководящих принципах для биологических активов Китай принимает первоначальной стоимости, в то время как международные стандарты учета выступают за использование оценки справедливой стоимости. Аналогично, стандартами бухгалтерского учета в Китае для оценки инвестиций в инвестиционную недвижимость предпочтительной модели является модель затрат. В IAS предпочтительной моделью является модель справедливой стоимости. Можно отметить и различия в применении стандарта, регулирующего обесценении активов. Подводя итог, можно утверждать, что в большинстве случаев международные стандарты более гибкие и требуют большего суждения от специалистов по бухгалтерскому учету.

Международные стандарты отчетности для малого и среднего бизнеса не нашли еще широкого распространения в мире. В настоящее время переход малого бизнеса на международные стандарты учета и отчетности сталкивается со сложными проблемами. Среди общих проблем можно выделить следующие:

1) многие бухгалтеры и аудиторы недостаточно подготовлены в области международных стандартов. Зачастую складывается ситуация, когда при достаточной теоретической подготовке слабой оказывается практическая база подготовки ввиду недостаточности опыта;

2) недостаток ресурсов и объектов инфраструктуры для реализации внедрения правил учета и составления отчетности на принципах МСФО в развивающихся и переходных экономиках;

3) отсутствие международного механизма, который бы обеспечивал эффективное применение МСФО в отдельных юрисдикциях (странах);

4) несоответствия в нормативно-правовой базе и недостаточная правовая поддержка процедур внедрения МСФО на национальном уровне.

Так в Китае пока не приняты МСФО для МСБ, но действует упрощенная система ведения учета и составления отчетности.

Среди частных проблем, с которыми и сталкиваются при использовании МСФО для МСБ, следует выделить следующую: оценку полезности и целесообразности отчетности

для малых компаний, составленной по правилам, используемым для крупных предприятий.

Таким образом использование МСФО для МСБ необходимо в том случае, если ее требуют сотрудничающие с ними крупные компании или иностранные компании.

Китайское руководство уделяет особое внимание деятельности малых предприятий и заинтересовано в их финансовой устойчивости. Как было отмечено на Всекитайском форуме по инвестированию малых и средних предприятий - 2014, малые предприятия являются "клетками организма китайской экономики" и в их развитии КНР видит дальнейшее построение прочного фундамента экономики, поэтому внимание к их финансовому состоянию является скрупулезным.

Список использованной литературы

Нормативно- правовые акты

1. Закон о бухгалтерском учете КНР (принят на шестой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 21.01.1985, поправки внесены на 12-й сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей девятого созыва 31.10.1999).
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997).
3. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 16 «Основные средства»
4. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 2 «Запасы»
5. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 40 «Инвестиционная недвижимость»
6. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 5 «Долгосрочные продажи активов, И прервала деятельность »
7. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 17 «Аренда»
8. Постановление Верховного народного суда по ряду вопросов, касающихся применения и интерпретации законов в гражданских делах по недобросовестной конкуренции от 14 апреля 2010 г., статья 17. 最高人民法院关于审理不正当竞争民事案件应用法律若干问题的解释, 2010年年4月月14日日 第17条规定.
9. Стандарт бухгалтерского учета для предприятий No 22 Признание и оценка финансовых инструментов. Министерство финансов КНР, принят 21 сентября 2015 г. 企业会计准则第22号—金融工具确认和计量. 中华人民共和国财政部.
10. Accounting System of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment. The Ministry of Finance. 24 June, 1992.

КНИГИ

11. Аржевитина, Н.С. А808 История бухгалтерского учета: учебное пособие / Н.С. Аржевитина, Е.А. Старкова; под ред. Е.В. Шевелевой. – Челябинск: Изд-во ЮУр-ГУ, 2006.
12. Астахова, В. П. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для вузов / В. П. Астахова. - М.: ИКЦ Март/ Ростов ИЦ Март., 200.

13. В.В.Ковалев, Вит. В.Ковалев: Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. —3-е изд., перераб. И доп. — Москва: Проспект, 2016.-992 с. ISBN 978-5-392-20894-4
14. Малькова, Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была?: научное издание / Т.Н. Малькова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.: ил.
15. М.Л.Пятов, И.А.Смирнова: Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. —М.:ООО «1-сПублишинг»,2008. —199.с.:ил. ISBN 978-5-9677-0959-3
- 16.МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. — М.: Альпина Паблишер, 2014. — С. 14. — 2832 с. — ISBN 978-5-9614-4604-3.
- 17.Пятов М. Л. Активы организации: трактовка МСФО/М. Л. Пятов, И.А.Смирнова//БУХ. 1С. -М., 2007,М N 11.
- 18.Пятов М. Л. Теории баланса и их значение для практики/М. Л. Пятов // БУХ. 1С. -М., 2006,М N5. - стр. 23
- 19.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. М.: 1С-Публишинг, 2011. – 638 с.
- 20.Соколов Я. В., Соколов В. Я. С 59 История бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 272 с.:ил. ISBN 5-279-02497
- 21.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.
- 22.Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С.И. Цедербаума. М.: Экономическая жизнь, 1925.
- 23.Чжоу Баоюань. Бухгалтерский управленческий учет. Тяньцзинь: Издательство Нанькайского университета, 2010. С. 71. 周宝元.管理会计学.天津:南开大学出版社, 2010.
- 24.Чан Сюнь. Международный учет [М]. Сямэнь: издательство Сямэньского Университета, 2001.常勋. 国际会计[М].厦门: 厦门大学出版社, 2001.
- 25.Фэн Шупинг. Китайская реформа бухгалтерского учета и международная координация [М]. Пекин: Китайское финансово-экономическое издательство, 2002b. 冯淑萍. 中国会计改革与国际协调[М]. 北京: 中国财政经济出版社, 2002b.
- 26.Ге ЦияШу, Лин Чжицзюнь. Современная западная теория бухгалтерского учета[М] Сямэнь: издательство Сямэньского Университета, 2001.葛家澍、林志军. 现代西方会计理论[М]. 厦门: 厦门大学出版社, 2001.

27. Го Юнцин. Интернационализация бухгалтерского учета [М]. Шанхай: Лисинь Бухгалтерия Пресс, 2003. 郭永清. 会计国际化[М]. 上海: 立信会计出版社, 2003.
28. Ван Сунгян. Международная учетная граница [М]. Шанхай: Издательство Шанхайского университета, 2007. 王松年. 国际会计前沿[М]. 上海: 上海财经大学出版社, 2007.
29. Ву Шуйчэн. Фундаментальные теоретические исследования по финансовому учету [М]. Ляонин: Народное издательство Ляонин, 2006. 吴水澎. 财务会计基本理论研究[М]. 辽宁: 辽宁人民出版社, 2006.
30. Чэнь Мейхуа. Фундаментальные исследования по оценке справедливой стоимости [М]. Пекин: Китайское финансово-экономическое издательство, 2006. 陈美华. 公允价值计量基础研究[М]. 北京: 中国财政经济出版社, 2006.
31. Сунь ЛиИйн. Исследование текущей стоимости в бухгалтерском измерении [М]. Чэнду: Издательство Юго-западного университета, 2001. 孙丽影. 会计计量中的现值研究[М]. 成都: 西南财经大学出版社, 2001.
32. Лю Фэн. Изменения в стандартах бухгалтерского учета [М]. Пекин: Китайское финансово-экономическое издательство, 2000. 刘峰. 会计准则变迁[М]. 北京: 中国财政经济出版社, 2000.
33. Ву Гэ, Чжан Синьминь. Интернационализация китайского учета [М]. Пекин: Китайское финансово-экономическое издательство, 2007. 吴革、张新民. 中国会计的国际化[М]. 北京: 中国财政经济出版社, 2007.
34. Сюй Цзялин. Общая теория развития теории бухгалтерского учета [М]. Пекин: Экономико- научное издательство, 2011. 许家林. 会计理论发展通论[М]. 北京: 经济科学出版社, 2011.

Статьи и журналах

35. Петров А.М., Лымарь М.П. Состав бухгалтерской отчетности в России и Китае // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 31. С. 28 - 37.
36. Ендовицкий Д.А., Рахматулина Р.Р. Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии: Монография. М.: КноРус, 2006. 264 с.
37. Мацидовски М. Учет в Германии //МСФО: Практика применения. 2006. N 3. С. 38 - 44.

38. Козменкова С.В., Крупинова Е.С. Упрощенные правила бухгалтерского учета и отчетности для малых и средних предприятий в зарубежной практике. "Международный бухгалтерский учет", 2015, N 40
39. Крюкова Т.Ю. Теоретические основы формирования бухгалтерского учета и отчетности в зарубежной практике // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2011. N 3. С. 293 - 299.
40. Сапожникова Н.Г., Куликова М.М. Особенности ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса / Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: Материалы II Международной заочной научно-практической конференции. Воронеж: Воронежский государственный университет, 2015. С. 75 - 77.
41. Симаева Н.П., Трофимов Я.В. Сектор малого и среднего бизнеса России и Китая: финансово-экономические и правовые аспекты // Вестник Волгоградского государственного университета. Сер. 9: Исследования молодых ученых. 2008. N 7. С. 78 - 84.
42. СОПОСТАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ БАЛАНСОВ РОССИИ И КИТАЯ (Марина Павловна ЛЫМАРЬ) ("Международный бухгалтерский учет", 12 (2016) 29– 40, ISSN 2311-9381 (Online) ISSN 2073-5081 (Print)
43. Сравнительная характеристика основных положений законов, регулирующих бухгалтерский учет в Китае и России (А. М. ПЕТРОВ, М. П. ЛЫМАРЬ) ("Международный бухгалтерский учет", 40(286)-2013.
44. Сунь Линь, Осипов М.А., Абдалова Е.Б. Развитие регулирования учета в странах с переходной экономикой и исследование экономических последствий интернационализации положений по бухгалтерскому учету на примере Китая // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. 2012. N 3. С. 7 - 15.
45. Умаров Х.С. Основные модели учета и отчетности в мире // Аудитор. 2013. N 6. С. 30 - 35. Аскери О. Китайская модель перехода на МСФО на примере Сингапура // МСФО: практика применения. 2006. N 4. С. 47 - 50. Вершинина А.П. Малый бизнес: критерии отнесения и классификация // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2014. N 2. С. 76 - 85.
46. Rahman.A. R., M.H.B. Perafa and S. Ganeshnam. Measurement of Formal Harmonization in Accounting: An Exploratory Study [J]. Accounting and Business Research, 1996, 26(4): 325-339.

47. Фэн Шупинг. О интернационализации бухгалтерского учета в современной среде в Китае. Исследования в бухгалтерском учете 2003, 02: 3-9 冯淑萍. 关于我国当前环境下的会计国际化问题. 《会计研究》 2003, 02: 3-9
48. Фу Лей. Обзор и отражение реформы бухгалтерского учета предприятий в Китае. Исследования в бухгалтерском учете. 2007, 12: 48-53. 付磊. 我国企业会计改革的回顾与思考. 《会计研究》 2007, 12:48-53.
49. Го Даоян. О единой системе бухгалтерского учета. Исследования в бухгалтерском учете 2005, 01: 11-24. 郭道扬. 论统一会计制度. 《会计研究》 2005, 01:11-24
50. Хуан Шичжун. Проциклический эффект учета справедливой стоимости и его контрмеры. Исследования в бухгалтерском учете, 2009, 11: 55-57. 黄世忠. 公允价值会计的顺周期效应及其应对策略. 《会计研究》 2009, 11:55-57.
51. Ли Сяоцян. Сравнение стоимостной релевантности в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета и китайскими стандартами бухгалтерского учета. Исследования в бухгалтерском учете, 2004, 01: 15-23. 李晓强. 国际会计准则和中国会计准则下的价值相关性比较. 《会计研究》 2004, 01:15-23.
52. Лю Юйтин. Китайские характеристики системы бухгалтерского учета предприятий и координация с международной практикой. Исследования в бухгалтерском учете, 2001, 03: 3-8. 刘玉廷. 企业会计制度的中国特色及与国际惯例的协调. 《会计研究》 2001, 03:3-8.
53. Лю Юйтин. О непрерывности и полной конвергенции китайских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности. Исследования в бухгалтерском учете, 2009, 09: 3-6. 刘玉廷. 关于中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同问题. 《会计研究》 2009, 09:3-6.
54. Пань Иань, Вэнь Линъюнь. Информационное содержание стандартов бухгалтерского учета: Сравнение с китайскими стандартами бухгалтерского учета. Исследования в бухгалтерском учете, 2003, 07: 15-23. 潘琰、陈凌云. 会计准则的信息含量: 中国会计准则与之比较. 《会计研究》 2003, 07:15-23.
55. Ван Лейлей, Шан Юань. О интернационализации стандартов бухгалтерского учета и его просвещении в Китае. Бухгалтерский учет, 2002, 06: 17-19. 王磊磊、尚媛. 试论会计准则国际化及其对我国的启示. 齐鲁论坛 2002, 06:17-19.

56. Ван Сяоцзюнь. Исследование применения учета по справедливой стоимости в зарубежных странах. Информационная информация по вопросам управления в Китае, 2008, 02: 32-33. 王晓军. 国外公允价值会计应用状况研究. 中国管理信息化 2008, 02:32-33.
57. Ву Бэньчжоу. Анализ причин конвергенции международных стандартов бухгалтерского учета. Коммерческий возраст 2006, 09: 24-26. 吴本洲. 国际会计准则趋同原因剖析. 商业时代 2006, 09:24-26.
58. Се Шифен, Дай Цзыли, Ляо Якин. Последние разработки исследований FASB и IASB по стандартам учета «справедливой стоимости». Современные финансы 2010, 05: 107-115. 谢诗芬、戴子礼、廖雅琴. FASB和IASB有关《公允价值计量》会计准则研究的最新动态评述. 当代财经 2010, 05:107-115.

Интернет- ресурсы и электронные базы данных

59. Данные IFRS. URL: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>; <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>.
60. Общие принципы работы Комитета по бухгалтерским стандартам Министерства финансов КНР (утверждены на второй сессии Комитета по бухгалтерским стандартам Министерства финансов КНР 13.05.2003. Источник: официальный сайт Министерства финансов КНР). URL: http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengwengao/caizhengbuwengao2003/caizhengbuwengao200310/200805/t20080519_21004.html (дата обращения: 20.05.2013).
61. Федеральная служба государственной статистики Российской Федерации. Официальная статистика. Предпринимательство. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/ (дата обращения: 02.09.2013).
62. Chen Yugui, Vice President and Secretary General Chinese Institute of Certified Public Accountants. Speech at 32 Annual Conference of Russell Bedford International. October 22, 2015. Shanghai. URL: <http://www.cicpa.org.cn>.
63. Conversation to New PRC GAAP: Facing the Challenges. KPMG, 3rd Edition, June 2012. URL: Журнал МСФО МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство" // Издательский «Методология». <http://finotchet.ru/articles/158/>
64. Kordecki G.S., Bullen M.L. Evolutionary developments in accounting standard setting for private entities and SMEs // Journal of International Business and Cultural Studies. 2014. N 8. URL: <http://www.aabri.com/manuscripts/131665.pdf>.
65. URL: <https://www.taxguide.net.cn>

66.URL: <https://www.jiachance.com>

67.URL: <https://finance.sina.com.cn>

68.URL: <https://www.iasplus.com/dttpubs/iasprchinese.pdf>, 2002.

69.URL: <https://www.ssrn.com>

70.URL: <https://www.iasb.org.uk>

71.URL: <https://www.ifrs.org>

Приложение 1 - План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций по стандартам КНР (Актив)

Номер счета	Наименование счета	
1	资产	assets
11~ 12	流动资产	current assets
111	现金及约当现金	cash and cash equivalents
1111	库存现金	cash on hand
1112	零用金/周转金	petty cash/revolving funds
1113	银行存款	cash in banks
1116	在途现金	cash in transit
1117	约当现金	cash equivalents
1118	其它现金及约当现金	other cash and cash equivalents
112	短期投资	short-term investment
1121	短期投资-股票	short-term investments-stock
1122	短期投资-短期票 券	short-term investments-short-term notes and bills
1123	短期投资-政府债 券	short-term investments-government bonds
1124	短期投资-受益凭 证	short-term investments-beneficiary certificates
1125	短期投资-公司债	short-term investments-corporate bonds
1128	短期投资-其它	short-term investments-other
1129	备抵短期投资跌价 损失	allowance for reduction of short-term investment to market
113	应收票据	notes receivable
1131	应收票据	notes receivable
1132	应收票据贴现	discounted notes receivable
1137	应收票据-关系人	notes receivable-related parties
1138	其它应收票据	other notes receivable

1139	备抵呆帐-应收票据	allowance for uncollec-tible accounts-notes receivable
114	应收帐款	accounts receivable
1141	应收帐款	accounts receivable
1142	应收分期帐款	installment accounts receivable
1147	应收帐款-关系人	accounts receivable-related parties
1149	备抵呆帐-应收帐款	allowance for uncollec-tible accounts-accounts receivable
118	其它应收款	other receivables
1181	应收出售远汇款	forward exchange contract receivable
1182	应收远汇款-外币	forward exchange contract receivable-foreign currencies
1183	买卖远汇折价	discount on forward ex-change contract
1184	应收收益	earned revenue receivable
1185	应收退税款	income tax refund receivable
1187	其它应收款-关系人	other receivables-related parties
1188	其它应收款-其它	other receivables-other
1189	备抵呆帐-其它应收款	allowance for uncollec-tible accounts-other receivables
121~122	存货	inventories
1211	商品存货	merchandise inventory
1212	寄销商品	consigned goods
1213	在途商品	goods in transit
1219	备抵存货跌价损失	allowance for reduction of inventory to market
1221	制成品	finished goods
1222	寄销制成品	consigned finished goods
1223	副产品	by-products
1224	在制品	work in process
1225	委外加工	work in process-outsourced
1226	原料	raw materials

1227	物料	supplies
1228	在途原物料	materials and supplies in transit
1229	备抵存货跌价损失	allowance for reduction of inventory to market
125	预付费用	prepaid expenses
1251	预付薪资	prepaid payroll
1252	预付租金	prepaid rents
1253	预付保险费	prepaid insurance
1254	用品盘存	office supplies
1255	预付所得税	prepaid income tax
1258	其它预付费用	other prepaid expenses
126	预付款项	prepayments
1261	预付货款	prepayment for purchases
1268	其它预付款项	other prepayments
128~129	其它流动资产	other current assets
1281	进项税额	VAT paid (or input tax)
1282	留抵税额	excess VAT paid (or overpaid VAT)
1283	暂付款	temporary payments
1284	代付款	payment on behalf of others
1285	员工借支	advances to employees
1286	存出保证金	refundable deposits
1287	受限制存款	certificate of deposit-restricted
1291	递延所得税资产	deferred income tax assets
1292	递延兑换损失	deferred foreign exchange losses
1293	业主往来(股东往来)	owners'(stockholders') current account
1294	同业往来	current account with others
1298	其它流动资产-其它	other current assets-other
13	基金及长期投资	funds and long-term investments

131	基金	funds
1311	偿债基金	redemption fund (or sinking fund)
1312	改良及扩充基金	fund for improvement and expansion
1313	意外损失准备基金	contingency fund
1314	退休基金	pension fund
1318	其它基金	other funds
132	长期投资	long-term investments
1321	长期股权投资	long-term equity investments
1322	长期债券投资	long-term bond investments
1323	长期不动产投资	long-term real estate investments
1324	人寿保险现金解约价值	cash surrender value of life insurance
1328	其它长期投资	other long-term investments
1329	备抵长期投资跌价损失	allowance for excess of cost over market value of long-term investments
14~ 15	固定资产	property , plant, and equipment
141	土地	land
1411	土地	land
1418	土地-重估增值	land-revaluation increments
142	土地改良物	land improvements
1421	土地改良物	land improvements
1428	土地改良物-重估增值	land improvements-revaluation increments
1429	累积折旧-土地改良物	accumulated depreciation-land improvements
143	房屋及建物	buildings
1431	房屋及建物	buildings
1438	房屋及建物-重估增值	buildings-revaluation increments
1439	累积折旧-房屋及建物	accumulated depreciation-buildings

144~146	机(器)具及设备	machinery and equipment
1441	机(器)具	machinery
1448	机(器)具-重估增值	machinery-revaluation increments
1449	累积折旧-机(器)具	accumulated depreciation-machinery
151	租赁资产	leased assets
1511	租赁资产	leased assets
1519	累积折旧-租赁资产	accumulated depreciation-leased assets
152	租赁权益改良	leasehold improvements
1521	租赁权益改良	leasehold improvements
1529	累积折旧-租赁权益改良	accumulated depreciation-leasehold improvements
156	未完工程及预付购置设备款	construction in progress and prepayments for equipment
1561	未完工程	construction in progress
1562	预付购置设备款	prepayment for equipment
158	杂项固定资产	miscellaneous property, plant, and equipment
1581	杂项固定资产	miscellaneous property, plant, and equipment
1588	杂项固定资产-重估增值	miscellaneous property, plant, and equipment-revaluation increments
1589	累积折旧-杂项固定资产	accumulated depreciation-miscellaneous property, plant, and equipment
16	递耗资产	depletable assets
161	递耗资产	depletable assets
1611	天然资源	natural resources
1618	重估增值-天然资源	natural resources-revaluation increments
1619	累积折耗-天然资源	accumulated depletion-natural resources
17	无形资产	intangible assets
171	商标权	trademarks
1711	商标权	trademarks

172	专利权	patents
1721	专利权	patents
173	特许权	franchise
1731	特许权	franchise
174	著作权	copyright
1741	著作权	copyright
175	计算机软件	computer software
1751	计算机软件	computer software cost
176	商誉	goodwill
1761	商誉	goodwill
177	开办费	organization costs
1771	开办费	organization costs
178	其它无形资产	other intangibles
1781	递延退休金成本	deferred pension costs
1782	租赁权益改良	leasehold improvements
1788	其它无形资产-其它	other intangible assets-other
18	其它资产	other assets
181	递延资产	deferred assets
1811	债券发行成本	deferred bond issuance costs
1812	长期预付租金	long-term prepaid rent
1813	长期预付保险费	long-term prepaid insurance
1814	递延所得税资产	deferred income tax assets
1815	预付退休金	prepaid pension cost
1818	其它递延资产	other deferred assets
182	闲置资产	idle assets
1821	闲置资产	idle assets
184	长期应收票据及款项与催收帐款	long-term notes , accounts and overdue receivables
1841	长期应收票据	long-term notes receivable

1842	长期应收帐款	long-term accounts receivable
1843	催收帐款	overdue receivables
1847	长期应收票据及款项与催收帐款-关系人	long-term notes, accounts and overdue receivables-related parties
1848	其它长期应收款项	other long-term receivables
1849	备抵呆帐-长期应收票据及款项与催收帐款	allowance for uncollectible accounts-long-term notes, accounts and overdue receivables
185	出租资产	assets leased to others
1851	出租资产	assets leased to others
1858	出租资产-重估增值	assets leased to others-incremental value from revaluation
1859	累积折旧-出租资产	accumulated depreciation-assets leased to others
186	存出保证金	refundable deposit
1861	存出保证金	refundable deposits
188	杂项资产	miscellaneous assets
1881	受限制存款	certificate of deposit-restricted
1888	杂项资产-其它	miscellaneous assets-other

**Приложение 2 - Стандарты бухгалтерского учета КНР и МСФО
(о активах)**

企业会计准则 (CAS)	IFRS/IAS	
CAS1 存货	IAS2 Inventories	ЗАПАСЫ
CAS2 长期股权投资	IAS27 Separate Financial Statements	ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ
	IAS28 Investments in Associates and Joint Ventures	ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ
	IAS31 Interests In Joint Ventures	УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ
CAS3 投资性房地产	IAS40 Investment Property	ИНВЕСТИЦИОННОЕ ИМУЩЕСТВО
CAS4 固定资产	IAS16 Property, Plant and Equipment	ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА
CAS5 生物资产	IAS41 Agriculture	СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО
CAS6 无形资产	IAS38 Intangible Assets	НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ
CAS 7 非货币性资产交换	-	НЕМОНЕТАРНЫЙ ОБМЕН АКТИВОВ
CAS38 资产减值	IAS36 Impairment of Assets	ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ

**Приложение 3 -Месячный баланс у Научно-технической компании «Цзия
Чуан» (Пинтань)
за 28.02.2018-31.03.2018
(единица измерения: юань.)**

Актив	На конец отчетного периода
Оборотные активы	
Денежные средств	6012190.00
Дебиторская задолженность	2352000.00
Долгосрочные расходы будущих периодов	215000.00
Прочие оборотные активы	2404390.00
Итого оборотные активы	10983580.00
Внеоборотные активы	
Основные средства	5411100.00
нематериальные активы	954900.00
Итого внеоборотные активы	6366000.00
Итого активы	17349580.00

Пассив	На конец отчетного периода
Краткосрочные обязательства	
Кредиторская задолженность (краткосрочная)	474604.00
Авансы покупателей и заказчиков	3500.00
Доходы будущих периодов	500000.00
Задолженность по налогом	306455.60
Проценты к оплате	22600.00
Прочая кредиторская задолженность	16708.00
Итого краткосрочные обязательства	1323867.60
Долгосрочные обязательства	
Кредиторская задолженность(долгосрочная)	2550000.00
Долгосрочная кредиторская задолженность	135000.00
Итого долгосрочные обязательства	2685000.00
Капитал и резервы	

Пассив	На конец отчетного периода
Уставный капитал	6000000.00
Добавочный капитал	1128962.00
Разервный капитал	1206420.00
Нераспределенная прибыль	5005330.40
Итого капитал	13340712.40
Итого пассивы	17349580.00

Наименование	За отчетный период
Выручка	2000000.00
Затраты	(1360000.00)
Налоги	(27859.60)
Расходы от продаж	(184000.00)
Операционные расходы	(195310.00)
Чистая прибыль	232830.40