



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
И АУДИТОРОВ РОССИИ

Информаци-  
онные  
потребности  
пользователей

С. 8

Цель  
и предмет  
финансовой  
отчетности

С. 11

Элементы  
финансовой  
отчетности

С. 21

Документы  
по учету НДС  
в «1С:Бухгал-  
терия 8»:  
работаем  
по-новому

С. 38

# Вестник

№2|2012

## ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ



*Юбилейная  
весна*

Института  
профессиональных  
бухгалтеров  
и аудиторов России

Действительный член





# ИПБ России

Институт  
профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов  
России



Уважаемые коллеги!

28 апреля 1997 года была зарегистрирована первая редакция устава ИПБ России. Этот день Институт считает своим днем рождения.

Юбилей — это повод подвести итоги и наметить направления будущего развития. За эти годы мы прошли большой путь и проделали огромную работу для того, чтобы поднять на новый уровень бухгалтерскую профессию в России: создана разветвленная территориальная сеть, доказали свою эффективность системы аттестации и повышения квалификации, аттестовано более 230 000 профессиональных бухгалтеров, национальное и международное признание ИПБ России стало свершившимся фактом. Позвольте поздравить вас с днем рождения нашей профессиональной организации. Уверен, этот день значим для всех членов, друзей и партнеров ИПБ России.

**Островский Олег Моисеевич,**

*основатель,*

*с 1997 по 2010 год*

*генеральный директор,*

*с 2011 года —*

*президент ИПБ России.*

## 2 Наш юбилей



Этот номер приходится на официальный день рождения Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 28 апреля. Территориальные институты, члены Президентского совета ИПБ России и компании-партнеры прислали свои поздравления в адрес института.

## 5 «Ни один бухгалтер в России не сможет эффективно работать без знания и понимания МСФО»



Международные стандарты финансовой отчетности признаны для применения на территории Российской Федерации. О том, какие задачи в связи с этим стоят перед ИПБ России, рассказывает **Д.А. ПРОКОПОВИЧ**, председатель Комитета по МСФО ИПБ России. По его словам, миссия института в развитии российского бухгалтерского учета на основе МСФО, учитывая его статус и возможности, состоит в обучении специалистов, распространении лучшей практики, стимулировании приверженности передовым принципам и высоким стандартам профессии.

## 33 Древнерусская берестяная бухгалтерия – национальное наследие



Древнерусские берестяные документы IX – XIV веков содержат уникальный материал по истории древнерусского учета. Эти удивительные документы раскрывают операции, методологию их текущего учета, измерители и вычисления. Они свидетельствуют о самостоятельных учетных решениях и процедурах. Исторический пласт древнерусского учета представляет неотъемлемую часть мировой и российской бухгалтерской культуры. Об этом в статье **Т.Н. МАЛЬКОВОЙ**.



## В ИПБ России

- 2 Наш юбилей
- 5 «Ни один бухгалтер в России не сможет эффективно работать без знания и понимания МСФО» – интервью с **Д.А. Прокоповичем**

## Дистанционное повышение квалификации

- 8 Информационные потребности пользователей
- 10 Ответственность за финансовую отчетность
- 11 Цель и предмет финансовой отчетности
- 14 Основополагающие допущения при составлении финансовой отчетности
- 16 Качественные характеристики отчетной информации
- 21 Элементы финансовой отчетности
- 27 Признание элементов финансовой отчетности
- 29 Оценка элементов финансовой отчетности
- 31 Концепции капитала и поддержания капитала

## История бухгалтерского учета

- 33 Древнерусская берестяная бухгалтерия – национальное наследие **Т.Н. Малькова**

## Автоматизация учета

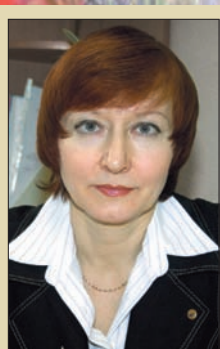
- 38 Документы по учету НДС в «1С:Бухгалтерии 8»: работаем по-новому **С.А. Харитонов**

# 15

## ИПБ РОССИИ

# Юбилейная весна

### Поздравляю институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России с 15-летним юбилеем!



Н.С. Горяинова

Создание института стало своевременным шагом, необходимым для развития и совершенствования системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности России.

За годы существования усилиями сотрудников института создана слаженная система независимой аттестации и повышения квалификации бухгалтеров нашей страны, что позволило укрепить престиж, статус и общественную значимость бухгалтерской профессии, повысить профессиональное мастерство и качество работы бухгалтеров, усилить профессиональную солидарность, а также приумножить кадровый потенциал России.

Институт активно проводит политику интеграции с международным бухгалтерским сообществом. Работа в Международной федерации бухгалтеров способствует реформированию бухгалтерского учета и успешному внедрению международных стандартов финансовой отчетности на территории России.

Показатели работы Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России неразрывно связаны

с показателями, отражающими развитие экономики страны. Личный вклад каждого бухгалтера в российскую экономику трудно переоценить, так как именно от бухгалтерской отчетности зависит принятие тех или иных управленческих решений.

В этот год, год юбилея Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, желаю всем действительным членам новых профессиональных свершений и трудовых успехов, а также крепкого здоровья и благополучия в семьях!

Сотрудникам Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – плодотворной работы, интересных и содержательных встреч, высоких достижений и успешной работы в поднятии престижа профессии бухгалтера!

**Н.С. Горяинова,**  
член Президентского совета  
ИПБ России,  
исполнительный директор  
Омского ТИПБ

### 15-летний рубеж – новое начало

Можно предположить, что для любого предприятия – это солидный возраст и хороший повод подвести итоги. Но на самом деле это достаточно небольшой возраст для организации, взявшей на себя тяжелую миссию по реформированию бухгалтерского учета и объединению членов профессии.

За 15 лет, отмеченных и взлетами и падениями, ИПБ России стал одним из важнейших центров страны:

- оказывающим большое влияние на развитие профессии, с одной стороны – очень значимой, а с другой – незаслуженно недооцененной;
- объединившим в своих рядах профессионалов, увлеченных общей

идеей стремления к совершенству в деле, которым они занимаются;

- способствующим изменению природы профессии бухгалтера и ее места в современном бизнесе;
- формирующим современную модель регулирования бухгалтерского учета, закладывая в ее основу разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества.

ИПБ России – живая и динамичная организация, не стоящая на месте, обеспечивающая жизнеспособность постоянным совершенствованием и прогрессом на всех направлениях деятельности: системы подготовки, аттестации, повышения

квалификации, расширение перечня услуг и круга возможностей для членов организации.

Перефразируя заявление известного лидера, можно сказать: «Есть такая организация!» – о нашем ИПБ России. За этим утверждением стоит 15 лет труда и отданной энергии сотен людей, многие из которых стояли у истока образования института и честно продолжают ответственное дело и сейчас.

В настоящее время мы стоим на пороге перемен. Пришло время меняться бухгалтерскому учету, повышается роль и значение международных стандартов финансовой отчетности в гармонизации системы бухгалтерского учета, а это требует и других подходов как внутри самой профессии, так и со стороны внешнего окружения.

Течение жизни подтверждает правильность выбора тех, кто поддержал

ИПБ России своим членством. Члены ИПБ России могут быть уверены в том, что выбранная ими общественная организация является флагманом в свое деле, имеет высокий профессиональный статус, основывается на демократических принципах и способна защищать интересы своих членов.

Алтайский ТИПБиА, прошедший путь такой же длины, поздравляет коллектив ИПБ России и всех нас с замечательной датой!

Желаем здоровья нашему бессменному руководителю Олегу Моисеевичу Островскому! Дальнейшей эффективной работы, интересных идей, новаций, прогресса и полезных дел во благо созданного высокопрофессионального общества!

*Коллектив  
Алтайского ТИПБиА*

### Уважаемые коллеги!

Вот и прошли 15 лет с момента создания Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. В этой связи хочется вспомнить одно из самых известных высказываний о бухгалтерском учете, принадлежащее испанскому ученому Бартоломео де Солозано: «Бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается; без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем, и люди не смогли бы понимать друг друга».

Это высказывание, сделанное в начале XVII века, сейчас стало актуальным как никогда. Сегодня любому грамотному человеку ясно, что без бухгалтерского учета не может существовать ни одна фирма, отрасль, государство. Бухгалтер стал центральной фигурой любой организации.

Рост общественной значимости профессии, вызовы времени сделали необходимым появление такого профессионального объединения, как Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. Это должно было случиться, ведь современный бухгалтер никак не похож на образ счетовода из советских фильмов.

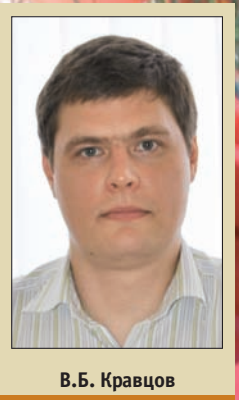
Сегодня, в быстро меняющихся экономических реалиях, бухгалтер вынужден постоянно развиваться, учиться, быть высококлассным экономистом, иметь собственное профессиональное мнение по всем совершаемым хозяйственным операциям. Это невозможно без поддержки профессионального объединения.

Людей нашей профессии в России несколько миллионов, и ИПБ России объединяет далеко не всех профессионалов своего дела, однако члены ИПБ России – это, несомненно, наиболее активная часть бухгалтерского сообщества.

Кроме того, следует учитывать, что ИПБ России работает на благо не только своих членов, но и всех представителей профессии. За 15 лет много сделано – можно долго перечислять достижения ИПБ России, например, такие как создание образовательных и профессиональных стандартов, принятие Кодекса этики, создание системы учебных центров, системы аттестации, проведение конкурса «Лучший бухгалтер», выход на международную арену и членство в IFAC и многое другое. Но самое главное это то, что благодаря ИПБ России мы осознали себя как профессионалы, добиваемся общественного признания значимости нашей профессии, делаем свой вклад в развитие своей страны.

Не стоит забывать, что ИПБ России – это прежде всего мы, его действительные члены. Желаю вам, и значит ИПБ России, новых профессиональных высот, признательности коллег и партнеров, здоровья и долголетия!

**В.Б. Кравцов,**  
*член Президентского совета ИПБ  
России, генеральный директор  
Ростовского-на-Дону ТИПБиА*



**В.Б. Кравцов**



*В Президентский Совет  
Института профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов России*

*Уважаемые дамы и господа!*

*От лица компании «Гарант» сердечно поздравляю Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России с 15-летием!*

*Выражаю искреннюю благодарность руководству и сотрудникам ИПБ России за многолетнее эффективное сотрудничество в сфере обеспечения высококвалифицированных специалистов - бухгалтеров и аудиторов - актуальной информацией по правовым вопросам в профессиональной сфере.*

*ИПБ России является, безусловно, самой влиятельной и уважаемой организацией, объединяющей профессионалов самой массовой экономической специальности. Мы гордимся плодотворным взаимодействием с ИПБ России на протяжении всей истории существования Института и в дальнейшем будем развивать совместные проекты с использованием новых творческих идей и замыслов.*

*От имени всего коллектива компании «Гарант» желаю всем сотрудникам ИПБ России счастья, удачи, благополучия в Вашей трудной, но такой необходимой миссии – формировании экономической элиты России.*

*Генеральный директор компании «Гарант»*

*Е.В. Шаманов*

## «Ни один бухгалтер в России не сможет эффективно работать без знания и понимания МСФО»

Международные стандарты финансовой отчетности признаны для применения на территории Российской Федерации. О том, какие задачи в связи с этим стоят перед ИПБ России, мы беседуем с **Д.А. Прокоповичем**, председателем Комитета по МСФО ИПБ России.



Д.А. Прокопович

– **Данил Александрович, какова роль ИПБ России в развитии российского бухгалтерского учета на основе МСФО?**

Качественное применение МСФО возможно только при условии хорошего понимания принципов и требований стандартов, и, как я обычно говорю в таких случаях, невозможно перейти на МСФО «с понедельника». Как и во многих странах, в России выполнение задачи перехода на МСФО полностью зависит от наличия подготовленных специалистов, которые такую отчетность готовят, аудиторы, анализируют. В связи с этим в России повысились квалификационные требования к аудиторам – изменилась программа аттестации, введен единый аттестат.

Имея в виду такую необходимость, ИПБ России посредством развитой региональной структуры территориальных институтов и учебных центров уже на протяжении нескольких лет решает задачу массового обучения бухгалтеров МСФО посредством специальных программ аттестации и повышения квалификации. На сегодняшний день и в будущем эта деятельность только активизируется. ИПБ России разрабатывает и внедряет дополнительные программы повышения квалификации по МСФО, а также новый аттестат – «Эксперт по МСФО».

По вопросам применения МСФО институт проводит ежегодные конференции в Москве, а также регулярные семинары в других регионах страны. Так, в 2012 году запланированы семинары в Астрахани, Санкт-Петербурге, Барнауле, Уфе, Самаре и других городах.

ИПБ России активно участвует в различных начинаниях, предпринимаемых Министерством финансов в этом направлении, сотрудничает с другими партнерскими организациями, и в первую очередь – фондом НСФО.

Миссия института в развитии российского бухгалтерского учета на основе МСФО, учитывая его статус и возможности, как мы видим, состоит в обучении специалистов, распространении лучшей практики, стимулировании приверженности передовым принципам и высоким стандартам профессии.

Согласно новому закону о бухгалтерском учете<sup>1</sup>, ИПБ России является субъектом регулирования бухгалтерского учета и планирует использовать данную возможность для разработки и участия в общественном обсуждении рекомендаций по бухгалтерскому учету.

– **Какая задача является первоочередной, и как ИПБ России ее решает?**

Сегодня главная для нас задача – организовать масштабное обучение российских бухгалтеров работе с международными стандартами финансовой отчетности.

Существующая программа аттестата профессионального бухгалтера по МСФО дает возможность изучить основы: принципы, методы, требования всех стандартов. Ее рекомендуется пройти всем без исключения специалистам, начинающим свое знакомство с МСФО, для формирования правильной базы для понимания и дальнейшей работы. Эта программа предполагает изучение МСФО в объеме 80 лекционных часов.

<sup>1</sup>Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Согласно Плану Минфина России на 2012 – 2015 годы, сфера применения МСФО может быть расширена.

Разрабатываемая программа нового аттестата – «Эксперт по МСФО» – имеет более прикладной характер и предназначена для закрепления полученных теоретических знаний и отработки на примере практических заданий навыков применения МСФО: предписываемых методов расчета, оценки, учета и представления в отчетности. Объем этой программы – также 80 часов практических занятий. Для обучения используются специально разрабатываемые практические пособия. Экзамен проводится в форме тестирования на русском языке (с расчетными заданиями), в дальнейшем будет внедрена электронная модельная задача.

Помимо этого ИПБ России организует краткосрочное обучение и повышение квалификации по МСФО по отдельным вопросам и разделам учета, а также отраслевой специфике.

**– Согласно Закону о консолидированной отчетности<sup>2</sup>, представление отчетности по МСФО обязательно лишь для некоторых категорий организаций. Означает ли это, что бухгалтерам организаций, не подпадающих под действие этого закона, можно «вдохнуть спокойное» и не изучать МСФО?**

– Действительно, Закон о консолидированной отчетности распространяется на кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг. Для них представление отчетности по МСФО обязательно уже начиная с отчетности за 2012 год.

Есть еще одна категория организаций, на которую распространяется действие Закона о консолидированной отчетности. Это организации, обязанные в силу устава или других законов составлять консолидированную финансовую отчетность (сводную бухгалтерскую отчетность, сводную (консолидированную) отчетность и баланс). Данная категория организаций также обязана впервые представить отчетность по МСФО за 2012 год.

И наконец, последняя поименованная в Законе категория организаций, – это организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, но которые составляют консолидированную финансовую

отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам (главным образом имеется в виду ОПБУ США), а также организации, у которых только облигации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг. Они могут впервые представить отчетность по МСФО за 2015 год.

Однако сказанное не означает, что бухгалтерам организаций, не входящих в сферу применения Закона о консолидированной отчетности, не нужно изучать МСФО.

Согласно Плану Минфина России на 2012 – 2015 годы<sup>3</sup>, сфера применения МСФО может быть расширена. Предполагается, что действие Закона о консолидированной отчетности будет распространяться на профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерные инвестиционные фонды, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов, негосударственных пенсионных фондов, клиринговые организации, товарные биржи, биржевых посредников, биржевых брокеров, общественно значимые государственные унитарные предприятия и другие организации.

Кроме того, МСФО введены в систему российского законодательства о бухгалтерском учете. А значит, и это подтверждают представители Минфина России, стандарты будут активно применяться в рамках обязательного для всех российского учета. Многие российские ПБУ уже приведены в соответствие с МСФО. Новые стандарты также будут разработаны на основе МСФО. А в ряде случаев международные стандарты заменят собой российские положения по бухгалтерскому учету и отчетности.

Очевидно, Закон о консолидированной отчетности вряд ли когда-нибудь будет распространяться на все без исключения организации. Но можно с уверенностью утверждать, что ни один бухгалтер в России не сможет эффективно работать без знания и понимания МСФО.

**– Иными словами, если раньше бухгалтеры должны были знать российские ПБУ, то теперь они должны знать международные стандарты.**

<sup>2</sup>Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

<sup>3</sup>План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 – 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности утвержден приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440.



– Недостаточно просто изучить тексты стандартов. Специфика МСФО заключается в том, что неподготовленный бухгалтер не сможет с ними работать. Здесь не допустим формальный подход. Выполнение стандартов требует глубокого понимания их сути, профессионального анализа ситуации, принятия взвешенных и ответственных решений.

Для качественного освоения МСФО я рекомендую трехуровневую схему изучения. На первом этапе нужно получить фундаментальные знания по МСФО, на втором – пройти практический курс для отработки применения методик и правил учета по МСФО, третьим этапом должно стать обучение на рабочем месте в процессе непосредственного применения стандартов.

Залогом эффективного изучения МСФО является выбор подходящей программы обучения. Несмотря на то что большую часть информации придется осваивать самостоятельно, обучение позволяет структурировать этот процесс, обеспечивая четкий временной график, выверенную

программу и контрольные точки – экзамены. При прохождении программы возникает дополнительная мотивация на успех. Не лишним бывает и подтверждение обучения дипломами или сертификатами.

Замечу, что председатель Совета по МСФО Ханс Хугерфорст в рамках конференции «МСФО в России 2012» неоднократно подчеркивал важность изучения стандартов как ключевого фактора в процессе перехода любой страны на МСФО. А отвечая на мой вопрос о необходимости систематизации разнообразной практики применения МСФО, сформировавшейся в мире за время существования стандартов в силу как особенностей самих МСФО, так и различий в их понимании, он сказал, что Совет не стремится увеличивать количество регулирующих и поясняющих текстов. По его мнению, унификация понимания и применения МСФО в мире должна происходить в первую очередь за счет их изучения.

– Спасибо за интересную беседу.

*Беседовала Нина Иволгина*

Залогом эффективного изучения МСФО является выбор подходящей программы обучения.

# ЗАРПЛАТА

## и другие выплаты работникам

от журнала  
**Актуальная** Надменный журнал для профессионалов  
**Бухгалтерия**



# 2012

### Все, что нужно знать бухгалтеру:

- расчет зарплаты, пособий и других выплат сотрудникам;
- начисление «зарплатных» налогов;
- формирование базы по страховым взносам.

### Все, что нужно знать кадровику:

- грамотный кадровый учет;
- документооборот и внутренние трудовые положения организации.

Книга рекомендована Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России как пособие для повышения квалификации профессиональных бухгалтеров.

Подробности на сайте [www.garant.ru](http://www.garant.ru)

Все материалы книги соответствуют действующей позиции Минздравсоцразвития России, Роструда, Пенсионного фонда РФ и ФСС России.

По вопросам приобретения книги обращайтесь к представителю компании ГАРАНТ в вашем регионе



Уважаемые читатели!

Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере продолжим тему 1 «Процесс становления международных стандартов финансовой отчетности», а также рассмотрим темы 2 «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности», 3 «Элементы финансовой отчетности» и 4 «Концепции капитала и поддержания капитала».

Напомним, что изучая данные материалы, действительные члены ИПБ России могут проходить электронное тестирование и получать сертификаты по программе ежегодного повышения квалификации ИПБ России. Кроме того, получение сертификатов по всем частям данного курса в объеме 80 часов дает возможность получить дополнительный аттестат ИПБ России по специализации «Главный бухгалтер по международным стандартам финансовой отчетности». Более полную информацию вы можете получить на сайте ИПБ России в разделе «Дистанционное повышение квалификации».

**Д.А. Прокопович**, ACCA, CGA, CIPA, канд. экон. наук, аудитор, председатель комитета по МСФО ИПБ России, член Национального совета по стандартам финансовой отчетности Фонда НСФО, Генеральный директор Национальной аудиторской корпорации

## Информационные потребности пользователей

МСФО регулируют составление финансовой отчетности общего назначения, то есть такой, которая представляется широкому кругу лиц и должна одновременно удовлетворять их различные информационные потребности. При этом не имеются в виду специфические потребности таких лиц, которые имеют полномочия или фактические возможности получить от компании интересующую их информацию (например, контролирующие акционеры, банки-кредиторы, государственные органы и т.п.).

Отчетность по МСФО не нацелена на удовлетворение потребностей руководства самой компании, поскольку оно априори имеет полный доступ к информации о компании. Но вместе с тем активно приветствуется, чтобы итоговые данные отчетности по МСФО были вписаны в систему принятия решения в компании для того, чтобы показатели, по которым оценивают деятельность компании внешние пользователи, также служили ориентиром при принятии текущих управленческих решений.

Для того чтобы представлять в отчетности информацию, которая была бы полезна пользователям при принятии ими экономических решений, необходимо четко представлять таких пользователей, характер принимаемых ими решений и их информационные потребности, оценивать информативность и качество отчетности именно

с позиции каждого из пользователей, которому она может быть предоставлена.

**Акционеров** (в том числе миноритарных), как главных пользователей отчетности, в рыночной ситуации интересуют информация о текущей и перспективной доходности собственных вложений в капитал компании и присущие риски негативных изменений. При этом рассматривается доходность, связанная как с приростом курсовой стоимости акций, так и с выплатами дивидендов. На основе доступной информации акционеры сравнивают текущие и прогнозные показатели по разным компаниям, зачастую структурируя свой портфель инвестиций на основе оценки их доходности, риска, стратегических параметров и др.

Решения, которые принимают акционеры, – купить, держать или продать акции компании в каждый конкретный момент. Показатели отчетности, которые в первую очередь будут интересны



Д.А. Прокопович

акционерам, – прибыль и различные коэффициенты рентабельности (в том числе рентабельность активов, собственного капитала), прибыль в расчете на одну акцию, дивидендный доход в расчете на одну акцию, структура активов, собственного и заемного капитала, долгосрочная платежеспособность, любые изменения в собственном капитале, структура денежных потоков, соотношение чистой прибыли и чистого денежного потока.

**Кредиторы**, существующих и потенциальных, к которым можно отнести банки, частных и институциональных держателей облигаций и векселей, других заимодателей, главным образом интересуют кредитоспособность компании, ее финансовые перспективы, способность своевременно выплачивать основную сумму долга и обещанные проценты. На основе финансовой отчетности они определяют такие показатели, как разнообразные коэффициенты ликвидности и платежеспособности, финансовый леверидж (соотношение собственного и заемного капитала), оценивают достаточность операционной прибыли и операционного денежного потока для выплаты процентов, состав и структуру имеющихся активов и обязательств компании, наличие дополнительных обеспечений или ограничений их прав.

Примечательно, что в новом варианте «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности» существующие и потенциальные инвесторы, заимодатели и прочие кредиторы выделены в категорию основных пользователей, которым адресуется финансовая отчетность компании, поскольку на основе такой отчетности они принимают решения о предоставлении ресурсов компании. Такие решения включают покупку, продажу или сохранение долевых или долговых инструментов и предоставление или истребование займов и прочих форм кредитования. Их решения зависят от оценки суммы, времени и определенности будущих чистых притоков денежных средств в компанию. Им также необходима информация о том, насколько рационально и эффективно распределены полномочия руководства компании по использованию ее ресурсов (например, полномочия по защите ресурсов компании от неблагоприятного воздействия таких факторов, как изменения цен и технологий, по соблюдению применимого законодательства и условий договоров).

Кроме того, на основе такой информации акционеры, обладающие правом голоса, помимо решений о предоставлении компании ресурсов, могут принимать решения о смене руководства компании или политики управления. Тогда как акционеры, которых не устраивает руководство или политика компании, но не обладающие возможностью на них повлиять, «голосуют ногами», то есть покидают компанию, продают ее акции. Такое положение вещей является нормальным в современной экономике и описывается «теорией клиентуры», согласно которой в условиях достаточной информации и развитых финансовых институтов в конце концов у компании формируется состав акционеров, которых устраивают руководство, политика управления, доходность, риски, дивидендная политика и другие параметры. Важным элементом такого равновесия является доступность достоверной информации о компании, содержащейся в ее финансовой отчетности.

К другим пользователям финансовой отчетности компании можно отнести ее работников, поставщиков и клиентов, правительственные органы и широкую общественность.

**Работников** интересуют перспективы компании как работодателя. Во многих странах (культурах) работники очень тесно связывают свою судьбу с будущим компании. В иных случаях такая связь является вынужденной в силу социально-экономических и географических причин (например, острая для России ситуация с моногородами). Поэтому из финансовой отчетности они получают информацию о стабильности и прибыльности компании.

Кроме того, работники заботит способность компании выполнить ее обязательства по выплате обещанных вознаграждений (заработной платы, премий, выплат по пенсионным планам и др.). Например, если работникам предоставляется право на определенные пенсионные выплаты за каждый год, проработанный в компании, они скорее предпочтут компанию, обладающую более устойчивым финансовым положением и понятными долгосрочными перспективами, даже если причитающиеся суммы самих пенсионных выплат будут меньше. Также члены высшего руководства компании, которым предоставляется вознаграждение в форме опционов на покупку акций компании

Работников интересуют перспективы компании как работодателя. Во многих странах (культурах) работники очень тесно связывают свою судьбу с будущим компании.

по фиксированной цене через определенный период времени (по истечении нескольких лет) или чье отложенное вознаграждение привязано к курсу акций компании, будут следить за финансовыми показателями компании с тех же позиций, что и ее акционеры.

**Поставщиков** компании интересует ее способность своевременно погасить обязательства за полученные товары или услуги. Если поставщик предоставляет существенную отсрочку платежа, он фактически выступает кредитором-заимодавцем с советующими информационными потребностями (как указано выше). В некоторых случаях, если для поставщика компания является основным покупателем, или в случаях глубокой интеграции логистической цепочки поставщиков также будет волновать долгосрочная стабильность компании.

**Покупателей** также зачастую интересует долгосрочная стабильность компании в основном в ситуациях, когда они являются (или собираются стать) зависимыми от поставок товаров, оказания услуг компанией или в высокой степени интегрированными в единую логистическую цепочку (например, в системе организации поставок «точно в срок»).

**Правительственные органы** хоть и не являются прямыми адресатами финансовой отчетности компаний, но могут пользоваться этим источником информации о реальном экономическом положении компании, отраслей и регионов с целью выработки более качественных

и обоснованных решений по экономическому регулированию (например, фискальной, таможенной политике) и более точного расчета макроэкономических показателей (таких как валовой национальный продукт и других).

**Общественность** также в некоторых случаях интересуется информацией, содержащейся в финансовой отчетности компании, для того чтобы оценить текущее и будущее влияние деятельности компании на общество по таким параметрам, как занятость и благосостояние местных жителей, поступления налогов в местный бюджет, поддержка местных поставщиков и другим.

Таким образом, финансовая отчетность общего назначения готовится с учетом информационных потребностей всех ее потенциальных пользователей. И нужно принимать во внимание, что на ее основе пользователи будут выработать важные экономические решения.

Вместе с тем признание того, что финансовая отчетность компании является отчетностью общего назначения, означает, что она не направлена на удовлетворение всех специфических информационных потребностей каждого пользователя (при необходимости они должны также рассматривать уместную информацию из других источников). Но представленная в ней информация должна быть цельной, непротиворечивой, полной и сбалансированной с тем, чтобы любой пользователь мог принять адекватные решения. ☺

Финансовая отчетность общего назначения готовится с учетом информационных потребностей всех ее потенциальных пользователей.

## Ответственность за финансовую отчетность


Ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности компании несет ее руководство. Это означает, что оно отвечает за принятие основных допущений и оценок, выработку и применение соответствующей учетной политики, выполнение всех требований МСФО, правильную трактовку операций и других событий, использование при составлении отчетности самых актуальных планов и внутренних данных, раскрытие всей необходимой информации, требуемой стандартами, а также дополнительной информации, сверх требуемой стандартами, если это необходимо для лучшего понимания пользователями финансового положения и результатов деятельности компании, и в конечном итоге за отражение в отчетности реальной экономики компании, которое полностью соответствует видению руководства.

Учитывая различную правовую и корпоративную практику в разных странах и компаниях, в МСФО не конкретизируется, кто именно относится к руководству компании. Но, принимая во внимание смысл финансовой отчетности, в том числе и как отчетности за вверенные в управление экономические ресурсы, под руководством компании в данном случае имеется в виду либо единоличный исполнительный орган (директор), либо глава коллегиального исполнительного органа (председатель правления).

На практике от имени руководства финансовая отчетность подписывается несколькими должностными лицами компании (в том числе финансовым директором, главным бухгалтером или главным контролером – в зависимости от специфики структуры управле-

ния и распределения ответственности в конкретной компании).

Таким образом, посредством финансовой отчетности реализуется важная концепция капиталистических отношений, описываемая «теорией агентирования», – концепция подотчетности руководства перед акционерами за качество управления вверенными ему ресурсами.

Как правило, финансовая отчетность по МСФО подлежит аудиту, по результатам которого аудитор выражает мнение о ее достоверности и соответствии стандартам во всех существенных аспектах, за что и несет свою ответственность (хотя, поскольку аудит имеет изначально выборочный характер, остается разумно малая вероятность того, что даже существенные ошибки и несоответствия могут остаться незамеченными). 

Посредством финансовой отчетности реализуется важная концепция капиталистических отношений, описываемая «теорией агентирования».

## Цель и предмет финансовой отчетности

Согласно редакции обновленных «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности», целью финансовой отчетности общего назначения является представление финансовой информации об отчитывающейся компании, которая полезна для существующих и потенциальных инвесторов, заимодателей и прочих кредиторов при принятии решений о предоставлении ресурсов компании. В старой редакции имелись в виду все потенциальные пользователи финансовой отчетности, которым необходима информация о компании для принятия экономических решений.

В любом случае, финансовая информация о компании, которая должна быть представлена в ее отчетности, – это информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Именно эта информация помогает пользователям оценивать будущее компании – ее способность создавать будущие денежные потоки, их величину, определенность (риск) и распределение во времени, что и позволяет принимать решения (которые, как было сказано выше, все являются решениями относительно будущего): о покупке, продаже или сохранении долевых или долговых

инструментов, предоставлении или истребовании займов и прочих форм кредитования.

Так, решения существующих и потенциальных инвесторов о покупке, продаже или сохранении долевых или долговых инструментов зависят от доходности, которую они ожидают получить от инвестиций в такие инструменты, в виде дивидендов, выплат основной суммы, процентов или увеличения курсовой стоимости. Также решения существующих или потенциальных заимодателей и прочих кредиторов о предоставлении или истребовании займов и прочих форм

Учитывая, что, как правило, операционные и инвестиционные циклы деятельности компании осуществляются не дискретно, а непрерывно, экономические ресурсы не всегда могут быть напрямую отождествлены с конкретными будущими денежными потоками.

кредитования зависят от ожидаемых выплат основной суммы и процентов других доходов.

Финансовое положение компании на конкретную отчетную дату отражает ее потенциал по генерированию будущих притоков денежных средств и характеризуется имеющимися экономическими ресурсами и обязательствами, их величиной и структурой.

Имеющиеся экономические ресурсы компании, будучи задействованными в инвестиционном или операционном цикле деятельности, в конечном итоге приводят к поступлениям денежных средств. Разные виды экономических ресурсов по-разному создают денежные потоки – конфигурация сумм, сроков, и рисков зависит от их реальной природы, цели и способа использования в компании. Например:

- инвестиции в акции котирующихся компаний могут быть конвертированы в денежные средства достаточно легко при их продаже на рынке; при этом они являются ликвидным ресурсом, имеют потенциал и подвержены риску изменения величины поступлений денежных средств от их продажи в зависимости от характеристик самих акций и рынков, на которых они торгуются;
- имеющаяся дебиторская задолженность будет преобразована в денежные средства при ее инкассировании, при этом срок поступления будет зависеть от условия договора с должником, а конечная величина и определенность ее поступления – от характеристик должника и других параметров сделки;
- запасы товаров будут преобразованы в денежные средства после их продажи и инкассации соответствующей дебиторской задолженности (при продажах с постоплатой); кроме прочих факторов, конечная сумма поступлений от их продажи будет зависеть от цены, которая сложится к моменту их реализации, которая в свою очередь будет зависеть как от характеристик самих товаров, так и от состояния рынков и отраслей;
- запасы сырья, подлежащего использованию и переработке в процессе производства продукции, будут преобразованы в денежные средства после изготовления из них готовой продукции и ее реализации;

- производственное оборудование будет создавать денежные потоки в комбинации с другими ресурсами в процессе производства продукции и оказания услуг; конфигурация получения денежных потоков (суммы, сроки, риски) будет зависеть от многих факторов, начиная от характера оборудования, условий эксплуатации и заканчивая стратегическими параметрами отрасли;
- приобретенное торговое наименование (или бренд) также может создавать денежные потоки в комбинации с другими ресурсами в процессе производства продукции и оказания услуг; величина, определенность и продолжительность получения дополнительных денежных потоков в связи с использованием бренда будет зависеть от его маркетинговых характеристик и множества других рыночных факторов.

Учитывая, что, как правило, операционные и инвестиционные циклы деятельности компании осуществляются не дискретно, а непрерывно, экономические ресурсы не всегда могут быть напрямую отождествлены с конкретными будущими денежными потоками. В любом случае, для оценки способности компании создавать будущие потоки денежных средств пользователям финансовой отчетности необходимо знать, чем представлены ресурсы, доступные для использования отчитывающейся компанией, их величину, природу, предназначение и способы использования, ассоциируемые с ними риски, ожидаемые сроки полного оборота в денежные средства (их ликвидность).

Существующие на отчетную дату обязательства компании (или права требования к ней со стороны третьих лиц), исполнение которых в будущем потребует выбытия из компании экономических ресурсов, упрощенно говоря, приводят к будущим оттокам денежных средств. И здесь пользователям финансовой отчетности важно знать полную величину имеющихся обязательств и сроки их исполнения.

Информация о приоритетности и условиях оплаты по существующим требованиям к компании может помочь пользователям предсказать, как будущие потоки денежных средств будут распределяться по требованиям к отчитывающейся компании, оценить ликвидность и платежеспособность отчитывающейся

компании, ее потребности в дополнительном финансировании и то, насколько успешным может быть вероятное получение такого финансирования.

Также большое значение для понимания финансового положения компании имеет структура ее экономических ресурсов и обязательств, например такие соотношения, как:

- финансовая структура (доля заемных средств в ресурсах, доступных компании, – финансовый леверидж);
- ликвидность (степень покрытия ликвидными ресурсами краткосрочных обязательств);
- платежеспособность (достаточность экономических ресурсов для покрытия всех обязательств по мере наступления сроков их исполнения).

Кроме того, сам состав экономических ресурсов и обязательств также характеризует финансовое положение компании, позволяя понять, насколько компания может гибко управлять и распоряжаться имеющимися ресурсами, адаптироваться к рыночным, технологическим и другим изменениям.

**Результаты деятельности и изменения в финансовом положении** компании представляют собой произошедшее за отчетный период изменение ее потенциала по генерированию будущих притоков денежных средств, обусловленное изменениями в размерах и структуре имеющихся экономических ресурсов и обязательств.

Изменения в финансовом положении компании могут быть следствием:

- финансовых результатов деятельности компании за отчетный период – в виде поступлений чистых денежных потоков, содержащих добавочную стоимость, и изменения ожидаемой конфигурации будущих денежных потоков (суммы, сроки, риски), произошедших в результате деятельности компании (например, инкассированные доходы от реализации произведенной продукции или увеличение прав требования в результате продаж в кредит);
- изменений конфигурации будущих денежных потоков в результате изменения оценок текущих и ожидаемых рыночных условий, а не деятельности компании (например, результат переоценки используемой компанией недвижимости);
- изменений имеющихся у компании ресурсов, а следовательно,

и конфигурации будущих денежных потоков в результате вложений или изъятий собственников, а не деятельности компании (например, дополнительная эмиссия акций или выплата дивидендов).

Информация о результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании выполняет как прогностическую, так и подтверждающую функцию. С одной стороны, она свидетельствует о способности компании в прошлом преобразовывать экономические ресурсы и помогает сверить прошлые ожидания пользователей. С другой стороны, она является основой для прогнозирования способности компании генерировать будущие денежные потоки (их величины и структуры) как на базе уже имеющихся ресурсов, так и при привлечении дополнительных.

Например, эффективность (прибыльность) использования существующих ресурсов может свидетельствовать об эффективности их использования в будущем, а также об эффективности использования дополнительных ресурсов; а изменчивость (волатильность) результатов является показателем риска существующих и потенциальных инвестиций в компанию.

Результаты деятельности и изменения в финансовом положении отчитывающейся компании отражают, насколько она увеличила свои доступные экономические ресурсы и, таким образом, свою способность генерировать денежные потоки. При этом для полного понимания пользователями причин и последствий таких изменений необходимо отдельно представлять информацию о том, насколько эти изменения обусловлены такими факторами, как изменения в рыночных ценах или процентных ставках; или произошли в результате получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов.

Информация о денежных потоках отчитывающейся компании за период также помогает пользователям оценивать способность компании генерировать чистые притоки денежных средств. Она показывает, каким образом отчитывающаяся компания получает и расходует денежные средства, включая информацию о ее заимствованиях и выплатах долгов, выплатах дивидендов или другом распределении денежных средств инвесторам.

Информация о результатах деятельности и изменения в финансовом положении компании выполняет как прогностическую, так и подтверждающую функцию.

Также она указывает на другие факторы, которые могут повлиять на ликвидность и платежеспособность компании. Информация о денежных потоках помогает пользователям понимать операционную деятельность отчитывающейся компании, составлять мнение о ее финансовой и инвестиционной деятельности, оценивать ее ликвидность или платежеспособность и интерпретировать другую информацию о финансовых результатах деятельности.

Информация о финансовом положении главным образом представляется в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе). Информация

о результатах деятельности компании приводится в основном в отчете о прибылях и убытках и комплексной прибыли. Информация об изменениях финансового положения показывается с помощью отчета об изменениях в капитале. А информация о денежных потоках представляется в отчете о движении денежных средств.

Составные части финансовой отчетности взаимосвязаны, поскольку отражают разные аспекты одних и тех же событий. Но каждая из них по отдельности не дает полной картины деятельности компании, так как фокусируется на конкретном предмете отчетной информации.

Информация о финансовом положении главным образом представляется в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе).

## Основополагающие допущения при составлении финансовой отчетности

Вся разрабатываемая методология составления финансовой отчетности по МСФО, реализованная корпусом стандартов и интерпретаций, базируется на двух так называемых основополагающих допущениях – исходных предпосылках, в рамках которых уместны все предписываемые методы представления отчетной информации.

Метод начисления отражает воздействие операций, других событий и обстоятельств на экономические ресурсы отчитывающейся компании и требования к ней в тех периодах, в которых такое воздействие произошло, даже если соответствующие денежные поступления и платежи происходят в других периодах.

**Первая предпосылка – это допущение о непрерывности деятельности компании,** то есть о том, что она действует и будет действовать в обозримом будущем, у нее отсутствует намерение или необходимость ликвидироваться или существенно сократить масштаб своей деятельности. Принятие такого допущения дает возможность применять методы представления и оценки имеющихся экономических ресурсов и обязательств компании исходя из того, что у компании будет достаточно времени, чтобы преобразовать имеющиеся экономические ресурсы в денежные средства и расплатиться по своим обязательствам в ходе нормальной деятельности.

Если допущение о непрерывности деятельности не выполняется и становится очевидным, что компания планирует или будет вынуждена в обозримом будущем ликвидироваться или существенно сократить масштаб своей деятельности, то для представления и оценки имеющихся

у нее экономических ресурсов и обязательств необходимо будет применять другие специальные методы (например, оценка по ликвидационной стоимости и составление ликвидационного баланса), которые уже находятся вне рамок методологии МСФО (хотя МСФО содержат некоторые правила оценки и представления прекращаемой деятельности в финансовой отчетности компании).

**Вторая предпосылка – это допущение** о том, что финансовая отчетность должна составляться с применением метода начисления. Метод начисления отражает воздействие операций, других событий и обстоятельств на экономические ресурсы отчитывающейся компании и требования к ней в тех периодах, в которых такое воздействие произошло, даже если соответствующие денежные поступления и платежи происходят в других периодах.

Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых



операциях, связанных с выплатами и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и об экономических ресурсах, представляющих собой денежные средства, которые будут получены в будущем. Таким образом, именно применение метода начисления позволяет отразить финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании.

В качестве частного случая метода начисления часто упоминается «принцип соответствия» доходов и расходов, согласно которому затраты экономических ресурсов должны быть включены в финансовый результат того периода, когда компания получает соответствующие связанные с ними выгоды. На этом основан известный метод амортизации (распределения затрат между периодами) или резервирования (отражения ожидаемых затрат, которые относятся к выгодам, полученным в отчетном периоде).

Метод начисления хорошо известен специалистам по учету и финансам и распространен на практике. В определенном смысле он представляет собой альтернативу кассовому методу регистрации фактов хозяйственной деятельности, согласно которому результаты операций отражаются в периоде, когда получены или выплачены соответствующие денежные средства (в рамках МСФО кассовый метод применяется при составлении отчета о движении денежных средств).

Метод начисления (как и принцип соответствия) реализуется более конкретно путем дальнейшего установления критериев признания элементов финансовой отчетности. Примерами применения метода начисления при составлении отчетности могут служить следующие ситуации:

- включение в финансовый результат ожидаемой величины поступления денежных средств в момент возникновения прав требования по реализации товаров (или услуг);
- включение в финансовый результат стоимости реализованных товаров (или услуг) в момент возникновения соответствующих прав требования по реализации;
- распределение (амортизация) затрат на приобретение внеоборотных активов на протяжении срока

их полезного использования в графике, который отражает степень потребления ресурса;

- включение в стоимость внеоборотных активов (капитализация) затрат, которые связаны с их приобретением, для дальнейшего распределения (через амортизацию) на периоды, когда будут получены соответствующие выгоды;
- распределение затрат по процентам между периодами по методу эффективной ставки соответственно срокам и суммам пользования заемными средствами;
- распределение затрат по операционной аренде по графику, отражающему степень потребления арендуемого ресурса;
- начисление резерва по сомнительным долгам в периоде, когда произведена соответствующая реализация товаров (или услуг), а также в периоде, когда в последующем были выявлены дополнительные кредитные риски (риски невозврата суммы задолженности);
- начисление резерва по гарантийным обязательствам в периоде, когда произведена соответствующая реализация товаров (или услуг);
- начисление отложенных налогов по операциям и другим событиям, в отношении которых возникают отложенные налоговые последствия, в том периоде, в котором произошли эти операции и события;
- начисление резерва по затратам на вывод из эксплуатации внеоборотных активов, капитализация и распределение (через амортизацию) на протяжении срока полезного использования этих внеоборотных активов;
- начисление резервов по затратам на реструктуризацию и включение в финансовый результат того периода, в котором было принято соответствующее обязывающее решение;
- отражение снижения стоимости экономических ресурсов в финансовом результате того периода, в котором выявлено такое снижение;
- распределение полученного вознаграждения между периодами, в которых производится реализация соответствующих товаров (или услуг).

**Метод начисления (как и принцип соответствия) реализуется более конкретно путем дальнейшего установления критериев признания элементов финансовой отчетности.**

## Качественные характеристики отчетной информации

Для достижения своей цели – быть полезной для пользователей – финансовая отчетность должна содержать информацию, обладающую особыми качественными характеристиками.

Уместная информация необходима пользователям для принятия экономических решений, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

Концептуальные основы определяют свойства информации, которые будут наиболее полезными существующим и потенциальным инвесторам, кредиторам и прочим кредиторам при принятии ими решений относительно отчитывающейся компании на основе информации о ее финансовой отчетности (финансовой информации).

В редакции обновленных «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности» (2010 года) по сравнению со старым текстом «Принципов подготовки и составления финансовой отчетности» (1989 года) поменялись иерархия, состав и обозначение качественных характеристик отчетной информации.

Вместе с тем, как было заявлено разработчиками при обсуждении изменений, в основном произошла перегруппировка качественных характеристик в соответствии с их современным пониманием при том, что такие важные старые понятия, как «правдивое представление», «приоритет содержания перед

формой», хоть и не упоминаются, но все равно имеются в виду как сами собой разумеющиеся. Поэтому в целях лучшего понимания требований разработчиков и сложившейся практики применения МСФО следует рассмотреть толкование этих свойств в обеих редакциях (см. таблицу).

Уместность – важная характеристика полезной информации. Уместная информация необходима пользователям для принятия экономических решений, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

Уместная финансовая информация – это информация, способная повлиять на принимаемые пользователями решения. Финансовая информация является способной повлиять на решения, если она имеет прогнозную и (или) подтверждающую ценность.

Финансовая информация имеет прогнозную ценность, если она может быть использована в качестве исходных данных для прогнозирования

### Качественные характеристики отчетной информации

Редакция 1989 года	Редакция 2010 года
<b>1. Полезность</b> 2. Уместность: характер существенность 3. Понятность 4. Надежность: правдивое представление нейтральность приоритет содержания перед формой осмотрительность полнота 5. Сопоставимость <u>Ограничения</u> 6. Своевременность баланс между выгодами и затратами	<b>1. Полезность</b> <u>Основные характеристики</u> 2. Уместность: прогнозная и подтверждающая ценность существенность 3. Достоверное представление полнота нейтральность отсутствие ошибок <u>Усиливающие характеристики</u> 4. Сопоставимость 5. Проверяемость 6. Своевременность 7. Понятность <u>Ограничения</u> 8. Ограничения по затратам

пользователями будущих результатов. Финансовая информация имеет подтверждающую ценность, если она дает возможность свериться с предыдущими оценками (подтверждает или изменяет их).

Прогнозная и подтверждающая ценности финансовой информации взаимосвязаны. Информация, имеющая прогнозную ценность, часто имеет и подтверждающую ценность. Например, информация о выручке за текущий период, которая может быть взята за основу для прогнозирования выручки в будущих годах, также может сравниваться с прогнозами выручки на отчетный период, сделанными в прошлых годах. Результаты таких сравнений могут помочь пользователям исправить процедуры, которые использовались для формирования предыдущих прогнозов.

На уместность информации влияет ее характер и существенность. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Например, для акционеров всегда важна информация об изменениях в уставном капитале компании, даже если номинальная или балансовая стоимость собственных акций невелика.

Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся компании. Другими словами, существенность – это аспект уместности, специфичный для конкретной компании, с учетом характера и (или) величины статей, к которым относится информация, в контексте финансовой отчетности отдельной компании.

Примечательно, что в МСФО не устанавливается конкретный количественный порог существенности, равно как и не определяется заранее, что может оказаться существенным в конкретной ситуации. Уровень существенности определяется на основе профессионального суждения бухгалтера (и руководства) отчитывающейся компании и анализа конкретной ситуации. Аудиторы также самостоятельно определяют приемлемый порог существенности для использования в ходе процедур проверки.

Понятность (или доступность для понимания) также влияет на полезность отчетной информации, являясь залогом принятия пользователями правильных

**Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся компании.**

решений. При этом все же предполагается, что финансовая отчетность ориентирована на пользователей, имеющих достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета, которые готовы ее анализировать с должным вниманием. К тому же иногда даже хорошо информированные и прилежные пользователи могут прибегать к помощи консультантов, чтобы понять информацию о сложных экономических явлениях.

Классификация, описание, четкое и лаконичное представление информации делают ее понятной. Однако некоторые явления сложны по своей сути и не могут быть простыми для понимания. Не допускается исключение из финансовой отчетности информации о таких явлениях ради достижения ее понятности, поскольку это может сделать отчетность неполной и поэтому потенциально вводящей в заблуждение.

Надежность информации финансовой отчетности предполагает, что пользователи могут на нее всецело полагаться при принятии экономических решений как на представляющую правдиво то, что она должна представлять. В новой редакции понятие «надежность» заменено понятием «достоверное представление».

Правдивое представление (в английском языке употребляется более емкий термин, одновременно включающий в себя несколько понятий: правдивость, целостность, прямоту) требует, чтобы информация в отчетности правдиво представляла операции и прочие события, которые она должна представлять, либо обоснованно ожидается, что она будет представлять.

Полнота отражения информации в отчетности подразумевает включение всей информации, необходимой пользователям для понимания отраженных явлений, в том числе всех дополнительных описаний и пояснений. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

Например, полное отражение группы активов будет содержать как минимум: описание характера активов группы, стоимостную оценку всех активов группы и описание того, что представляет собой стоимостная оценка (например, первоначальная стоимость, скорректированная стоимость или справедливая

стоимость). Для некоторых статей полное отражение также может требовать объяснений: существенных фактов о качестве или характере статей, факторов и обстоятельств, которые могут влиять на их качество или характер, и используемых методов для определения их стоимостной оценки.

Нейтральное отражение информации в отчетности означает отражение, лишенное предвзятости в выборе или представлении финансовой информации. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата.

Нейтральность отражения подразумевает отсутствие тенденциозности, приукрашивания, акцентирования, приуменьшения значения и других манипуляций с целью повышения вероятности того, что информация будет воспринята пользователями позитивно или негативно.

Однако нейтральность информации не означает отсутствия у нее предназначения или влияния на возможные действия. Напротив, уместная финансовая информация, по определению, должна влиять на решения пользователей (для чего она и предоставляется).

Приоритет содержания перед формой – ключевой принцип формирования отчетной информации, определяющий ее достоверность, требующий, чтобы операции и другие события представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой. Причем допускается, что сущность операций и других событий может не всегда соответствовать тому, что следует из их юридической или установленной формы, которая часто оказывается под влиянием каких-либо административных, юридических, налоговых и других ограничений.

В отчетности по МСФО принципиально важно, чтобы отражалась именно экономическая суть сделки, то, о чем на самом деле договорились стороны (а не то, как она оформлена, если оформлена вообще). Тогда отчетность будет достигать своей цели – отражать реальное экономическое и финансовое положение. Здесь также возникает и требование рассматривать последовательность (цепочку) нескольких заключаемых сделок, если по сути они представляют

**Нейтральное отражение информации в отчетности означает отражение, лишенное предвзятости в выборе или представлении финансовой информации.**

собой одну и по отдельности не имеют экономического смысла.

Примерами ситуаций, когда сделки должны отражаться по их экономическому содержанию, могут служить следующие ситуации:

- реализация компанией собственных ресурсов с одновременной обязанностью их выкупить через определенный промежуток времени по цене, превышающей текущую цену реализации. Операцию следует рассматривать как получение заемных средств под залог ресурсов, а разницу между ценой реализации и ценой обратного выкупа – как затраты по процентам;
- выпуск компанией привилегированных акций, по которым устанавливаются фиксированная дивидендная доходность и последующий обратный выкуп через определенный период времени. Операцию следует рассматривать, как выпуск долгового инструмента с соответствующим отражением в отчете о финансовом положении (балансе) и учете начисленных дивидендов в качестве затрат по процентам;
- получение компанией внеоборотного актива в пользование по договору аренды на весь срок полезного использования актива. Операцию следует классифицировать как финансовую аренду (несмотря на то что это может быть не указано в договоре): отражать актив наряду с собственными, учесть соответствующую полную сумму обязательств по аренде;
- предоставление компанией займа дочерней компании, который по негласной договоренности сторон не подлежит возврату. Операцию следует учитывать как дополнительный вклад в капитал дочерней компании, без снижения в ней неконтролирующей доли.

Хотя в редакции обновленных «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности» данный принцип не вписан в понятие достоверного предоставления, он подразумевается как очевидный и не требующий отдельного указания.

Осмотрительность (осторожность или консерватизм) – подход к формированию отчетной информации в условиях неопределенности, которая неизбежно присутствует при составлении

отчетности и требует выработки профессиональных суждений и бухгалтерских оценок. Так, приходится делать оценки относительно суммы подлежащего к получению вознаграждения за оказанные услуги, величин сомнительных долгов, резервов под гарантийное обслуживание продукции, сроков полезного использования и ликвидационной стоимости внеоборотных активов, возмещаемости балансовой стоимости активов, начислении отложенных налогов.

Принцип осмотрительности предполагает введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений и оценочных значений так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены. Данный принцип направлен на защиту финансовой отчетности от излишнего, необоснованного приукрашивания и в полном объеме реализован в действующем корпусе стандартов и интерпретаций. Например, согласно МСФО:

- балансовая стоимость дебиторской задолженности должна быть доведена до величины, реальной к получению;
- запасы должны отражаться в отчетности по наименьшей из величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации;
- по внеоборотным активам должно признаваться обесценение в случае снижения возмещаемой стоимости ниже балансовой;
- отложенные налоговые активы должны признаваться только в той степени, в которой компания ожидает получить будущую налогооблагаемую прибыль, против которой они могут быть использованы;
- ожидаемые убытки по договорам на строительство должны признаваться сразу, снижая балансовую стоимость прав требования по договору.

Но применение осмотрительности не означает возможности создавать скрытые или чрезмерные резервы, занижать активы или завышать обязательства. В этом смысле принцип осмотрительности может войти в конфликт с принципом нейтральности (кстати, именно по этой причине данный принцип не включен в редакцию обновленных «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности»).

**Принцип осмотрительности предполагает введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений и оценочных значений так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.**

Отсутствие ошибок означает, что явления отражены без ошибок или пропусков, а методы, используемые для составления отчетности информации, были выбраны и применены без ошибок. В этом контексте отсутствие ошибок не означает идеальную точность во всех отношениях. Например, оценка стоимости или цены, не поддающейся объективному определению, не может быть точной или неточной. Тем не менее представление такой оценки может быть достоверным, если величина четко и правильно указана как оценочная, объяснены характер и ограничения процесса оценки, не было допущено ошибок в выборе и применении соответствующих методов оценки.

Проверяемость (или верифицируемость) помогает обеспечить уверенность пользователей в том, что информация в отчетности достоверно представляет экономическое явление так, как она и должна представлять. Проверяемость означает, что различные осведомленные и независимые наблюдатели смогут достигнуть консенсуса (не обязательно полного согласия) о достоверности представляемой информации. Для того чтобы быть проверяемой, числовая информация может быть как единственным оценочным значением, так и диапазоном вероятных значений (с соответствующими вероятностями).

Проверка может быть прямой или косвенной. Прямая проверка означает проверку суммы или другой представленной информации посредством прямого наблюдения (например, проверка суммы остатка денежных средств путем подсчета). Косвенная проверка означает проверку исходных данных модели, формул и прочих методов, а также пересчет результатов с использованием этой же методики (например, проверка балансовой стоимости запасов путем проверки исходных данных о количестве и стоимости и пересчета исходящего остатка с использованием того же метода, например, ФИФО).

Некоторые пояснения или финансовую информацию, относящуюся к будущему, бывает невозможно проверить совсем или до наступления будущего периода. Чтобы помочь пользователям решить, хотят ли они использовать эту информацию, обычно необходимо раскрыть лежащие в ее основе допущения, методы подготовки этой информации

и другие подкрепляющие факторы и обстоятельства.

Сопоставимость информации об отчитывающейся компании означает возможность ее сравнивать с аналогичной информацией о других компаниях или с аналогичной информацией этой же компании за другие периоды. Так, пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность разных компаний с тем, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Сопоставимость с данными компании за прошлые периоды обеспечивается за счет последовательного применения аналогичных методов для отражения аналогичных статей, а также за счет представления в отчетности соответствующей сравнительной информации за предшествующие периоды.

Ввиду невозможности применения полностью единообразной методики отражения аналогичных операций в разных компаниях, сопоставимость с данными других компаний скорее достигается путем раскрытия информации о вариантах учетной политики, использованной при подготовке финансовой отчетности, любых изменениях в ней и результатах этих изменений. Но в целом считается, что соблюдение МСФО, достоверное представление экономических явлений и раскрытие необходимой информации помогает достижению сопоставимости между компаниями.

Вместе с тем сопоставимость не должна быть препятствием для усовершенствования применяемой учетной политики, когда имеется более подходящая и надежная альтернатива, обеспечивающая уместность и надежность отчетной информации.

Своевременность означает представление информации в распоряжение лиц, принимающих решения, вовремя, чтобы она могла повлиять на их решения. Обычно, чем старше информация, тем менее она полезна. Однако некоторая информация

**Затраты на представление отчетной информации представляют собой неотъемлемое ограничение достижения ее качественных характеристик.**

остается своевременной еще долгое время после отчетной даты, например, по причине того, что некоторым пользователям может быть необходимо выявить и оценить тенденции.

В случае несвоевременного (позднего) представления информация может потерять свою уместность. Поэтому при составлении финансовой отчетности необходимо найти разумный компромисс между точностью и своевременностью отчетной информации, исходя из понимания того, что наилучшим образом удовлетворяет потребности пользователей в связи с принятием ими экономических решений.

Затраты на представление отчетной информации представляют собой неотъемлемое ограничение достижения ее качественных характеристик. При этом выгоды от представления информации в отчетности должны оправдывать затраты на ее получение. Оценивая выгоды и затраты, следует принимать во внимание их различные виды и уровни возникновения.

Наибольшие усилия на сбор, обработку, проверку и представление финансовой информации затрачивают отчитывающиеся компании, но в конечном счете эти затраты ложатся на пользователей в виде снижения доходов. У пользователей финансовой информации также возникают затраты по анализу и интерпретированию представленной информации, а если необходимая информация не представлена, пользователи несут дополнительные затраты, чтобы получить ее из других источников или определить приблизительно.

С другой стороны представление достоверной и уместной финансовой информации помогает пользователям принимать решения с большей уверенностью. Это приводит к более эффективному функционированию рынков капитала и снижению стоимости капитала для всей экономики в целом. Отдельные инвесторы, заимодатели или прочие кредиторы также получают выгоды от принятия более обоснованных решений.

Оценка выгод и затрат в значительной степени является субъективной и может различаться из-за разных размеров компаний, разных способов привлечения капитала (публичное или частное), разных потребностей пользователей и других факторов.

# Элементы финансовой отчетности

Как указано в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности», финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в широкие категории в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти широкие категории называются элементами финансовой отчетности.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, – это фактически потенциал по генерированию денежных средств, который может быть реализован через операционную деятельность.

Элементами, характеризующими финансовое положение компании, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, характеризующими изменение в финансовом положении компании и финансовые результаты деятельности, являются доходы и расходы.

Представляя собой широкие категории финансовых результатов операций и других событий, элементы финансовой отчетности могут включать в себя статьи, достаточно разнородные по составу. Их классификация для целей представления в отчетности устанавливается соответствующими стандартами и интерпретациями. (Например, активы, обязательства, капитал могут представляться по подклассам с выделением дополнительных линейных и промежуточных статей в порядке ликвидности или в разбивке на долгосрочные и краткосрочные. Доходы и расходы также представляются с необходимой степенью детализации с отнесением в состав чистой или прочей комплексной прибыли и классификацией расходов по их характеру или функции.) Но обобщая их свойства, элементам финансовой отчетности можно дать их общие определения.

## Активы

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, от которых компания ожидает получение экономических выгод в будущем.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, – это фактически потенциал по генерированию денежных средств, который может быть реализован через операционную деятельность (например, основные

средства, материалы, товары), прямой конвертацией в денежные средства (например, дебиторская задолженность, выданные займы) или посредством сокращения будущих оттоков денежных средств (например, технология, снижающая отходы).

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в компанию разными путями. Например, актив может быть:

- использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве и реализации товаров и услуг;
- обменян на другие активы;
- использован для погашения обязательства;
- распределен среди собственников компании.

Контроль над активом – это фактическая возможность ограничить доступ третьих лиц к выгодам, заключенным в активе, на основе юридических прав и (или) фактического положения. В большинстве случаев способность компании контролировать актив возникает в результате получения юридических прав. Тем не менее статья может отвечать определению актива даже при отсутствии юридического контроля, при этом наличие права собственности не является первостепенным при определении контроля над активом.

Так, контроль над дебиторской задолженностью обычно связан с юридическими правами, контроль над оборудованием возникает из прав приобретателя по договору, контроль над полученной лицензией обусловлен юридически закрепленными правилами выдачи лицензии и т.д. Но также компания может контролировать актив, полученный по договору аренды, если,

Будущие возможности получения контроля над активами (которые не связаны с прошлыми событиями и будут обусловлены будущими событиями) активами не признаются.

исходя из его условий, не обладая правом собственности, она фактически получает возможность использования всего ресурса, заложенного в объекте аренды. Компания может также контролировать ноу-хау, полученное в результате исследовательской деятельности, если, сохраняя его в секрете, ограничивает доступ третьих лиц к возникающим из него выгодам.

Персонал компании во многих случаях является ценным ресурсом компании, участвующим в создании добавочной стоимости и влияющим на рыночную оценку компании. Однако с точки зрения финансовой отчетности работники компании (их знания и навыки) не могут быть признаны активами ввиду отсутствия фактического контроля компании над будущими поступлениями экономических выгод от их труда (в силу специфики человеческой природы и трудовых отношений).

Активы компании возникают из операций и других событий прошедших периодов. То есть факт контроля над активом обусловлен уже свершившимся событием и не зависит от каких-либо условий в будущем. Обычно контроль над активами возникает из таких прошлых событий, как приобретение, создание собственными силами, вклад собственников. Но также контроль над активами может быть получен от третьих лиц (в том числе безвозмездно) или возникнуть в силу фактических обстоятельств. Например, в случаях:

- предоставления компании лицензии или других значимых прав государством безвозмездно или за номинальное вознаграждение;
- открытия запасов полезных ископаемых;
- возникновения в результате деятельности компании наработанной клиентской базы (исходя из определения актива, но его признание регулируется отдельно).

Будущие возможности получения контроля над активами (которые не связаны с прошлыми событиями и будут обусловлены будущими событиями) активами не признаются. Так, операции или события, совершение которых ожидается в будущем, сами по себе не являются активами (например, намерение купить запас само по себе не подходит под определение актива).

Вместе с тем права компании, реализация которых ожидается в будущем, могут представлять собой активы, в случае если непосредственный факт

их реализации принесет в компанию экономические выгоды. Например, заключенный договор на приобретение оборудования, который в равной пропорции выполнен (не выполнен) сторонами (находящийся в стадии выполнения) не будет являться активом, поскольку само по себе приобретение оборудования в ходе реализации прав по нему потребует со стороны компании и не принесет дополнительных выгод. Но права на осуществление какой-либо сделки на выгодных условиях будут являться активом (например, контракт на приобретение сырья по фиксированной цене, ниже ожидаемой рыночной стоимости). Также права на поставку товаров (услуг) клиентам могут считаться активом, если их выполнение принесет в компанию дополнительные экономические выгоды и их наличие рассматривается как ценный ресурс (например, когда они получены в результате выигранного конкурса, вследствие прошлых поощрений клиентов или других затрат).

Возникновение актива в большинстве случаев, но не всегда, связано с понесенными соответствующими затратами: не все понесенные затраты приводят к возникновению актива, равно как и не все активы возникают в связи с понесенными затратами. Так, когда компания несет затраты, это может свидетельствовать о том, что преследовалась цель получения прибыли в будущем, но это не является достаточным доказательством того, что возник объект, отвечающий определению актива. Точно так же отсутствие соответствующих затрат не мешает объекту соответствовать определению актива, например, безвозмездно полученные ресурсы могут подходить под определение актива.

Многие активы (например, основные средства) имеют физическую форму. Однако физическая форма не является определяющей для существования актива. Так, патенты и авторские права являются активами, если компания их контролирует и ожидает от них получения экономических выгод в будущем.

Обобщенно говоря, активы в конечном итоге представляют собой будущие притоки денежных средств в компанию (обусловленные прошлыми событиями).

## Обязательства

Обязательства – это текущие обязанности компании, возникающие



в результате прошлых событий, урегулирование которых приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязательство представляет собой долг или обязанность действовать или выполнять что-либо определенным образом. Обязательства могут быть как юридическими (то есть существующими вследствие юридически обязательного положения договора или закона), так и вмененными или фактическими (возникающими из нормальной деловой практики, заявленной политики компании, обычая и желания поддерживать хорошие деловые отношения или действовать по справедливости). Примеры:

- обязательства, возникающие из договора: задолженность за полученные товары, обязательства по возврату кредита и процентов, обязательства по гарантийному ремонту и т.д.;
- обязательства, возникающие из закона: обязательства по выплате компенсации за пользование чужими денежными средствами, обязательства по выплате налогов, обязательства по выплате компенсаций при увольнении сотрудников, обязательства по возмещению экологического ущерба и т.д.;
- вмененные обязательства: обязательства по бесплатному ремонту проданной продукции после истечения гарантийного срока в силу объявленной программы обслуживания клиентов; обязательства по выплате годовой премии сотрудникам в силу сложившейся в компании практики; обязательства по дополнительным выплатам по ведению экологически чистой деятельности в связи с объявленной политикой компании или негласной договоренности с представителями местной общественности.

Урегулирование существующего обязательства связано с выбытием из компании ресурсов, содержащих будущие экономические выгоды.

Урегулирование существующего обязательства может осуществляться несколькими способами, например:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал.

Обязательство также может быть погашено другими способами, такими как отказ или утрата кредитором своих прав.

Существующие обязательства компании возникают из операций и других событий прошедших периодов. То есть факт возникновения обязательства обусловлен уже свершившимся событием (обязывающим событием) и не зависит от каких-либо условий в будущем.

Обычно обязательство возникает из таких прошлых событий, как предоставление компании ресурсов третьими лицами (получение товаров, услуг, заемных или авансированных средств). Но также обязательство может быть образовано и без полученного в обмен возмещения: в силу закона, договора или фактических обстоятельств. Например, в случаях:

- возникновения обязательств по выплате процентов за пользование заемными денежными средствами (помимо обязанности по возврату основной суммы долга);
- возникновения обязательств по выплате налогов согласно действующему законодательству;
- предъявления к компании судебного иска, подлежащего удовлетворению;
- возникновения обязанности по уплате штрафа, пени, неустойки по договору;
- предъявления к компании требования о возмещении суммы долга за третье лицо по выданному поручительству (финансовой гарантии);
- предъявления к компании требования об исполнении в полном объеме обязательства, по которому она вместе с третьими лицами несет солидарную ответственность;
- возникновения обязательства по выплате компенсации за увольнение сотрудников;
- возникновения обязательства по гарантийному ремонту реализованной продукции;
- возникновения обязательства по демонтажу производственного оборудования, который должен быть произведен в конце срока его эксплуатации;
- возникновения обязательства по устранению ущерба (в том числе экологического).

Во всех указанных выше случаях обязательство возникает в силу какого-либо необратимого обязывающего события (например, отгрузка товара, факт нанесения ущерба и др.), в результате которого у компании практически отсутствует возможность избежать оттока экономических ресурсов к другой стороне.

Необходимо различать существующие и будущие обязательства. Будущие

Обязательство представляет собой долг или обязанность действовать или выполнять что-либо определенным образом.

Некоторые существующие обязательства могут быть оценены только со значительной степенью приближения, что не является препятствием для их классификации в качестве обязательств.

ожидаемые обязанности, возникновение которых обуславливается будущими обязывающими событиями, существующими обязательствами не являются. Так, решение руководства компании приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведет к возникновению текущего обязательства.

Вместе с тем обязанности компании, связанные с наличием у третьих лиц прав в отношении компании, реализация которых ожидается в будущем, могут являться текущими обязательствами, в случае если сам факт их реализации приведет к оттоку из компании экономических выгод. Например, заключенный договор на поставку товаров, который в равной пропорции выполнен (не выполнен) сторонами (находящийся в стадии выполнения), не будет являться обязательством, поскольку само по себе предоставление товаров по нему в будущем будет уравновешено советующим возмещением со стороны покупателя и не принесет дополнительных затрат. Но обязательство компании относительно предоставленных третьей стороне прав на осуществление какой-либо сделки на невыгодных условиях будет являться существующим обязательством (например, контракт на поставку товаров по фиксированной цене ниже их ожидаемой себестоимости).

Некоторые существующие обязательства могут быть оценены только со значительной степенью приближения, что не является препятствием для их классификации в качестве обязательств. Такие обязательства обозначаются как оценочные обязательства (или резервы). Примерами таких резервов являются резервы на выплаты по существующим гарантийным обязательствам, резервы на покрытие пенсионных обязательств, резервы на вывод из эксплуатации внеоборотных активов и другие.

Обобщенно говоря, обязательства в конечном итоге представляют собой будущие оттоки денежных средств из компании (обусловленные прошлыми событиями).

### Капитал

Капитал – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Капитал, определяемый как эквивалент чистым активам компании, фактически представляет собой потенциал

компании по генерированию чистого потока денежных средств в будущем, причитающегося владельцам компании, который будет реализован по мере того, как компания полностью преобразует существующие активы в притоки денежных средств и урегулирует существующие обязательства необходимыми оттоками денежных средств.

Ввиду допущения о непрерывности деятельности и того, что операции компании, как правило, происходят не дискретно, такое состояние, когда компания полностью возместит имеющиеся активы денежными средствами и полностью погасит существующие обязательства, никогда не наступит. Поэтому капитал компании, как условная величина, будет меняться от одной отчетной даты к другой, как будут меняться структура, состав и величина ее активов и обязательств. Но взятый на каждую отчетную дату, капитал будет представлять собой отражение потенциала компании в текущем состоянии.

Величина капитала, отражаемая в финансовой отчетности, зависит от бухгалтерской трактовки и оценки активов и обязательств и, как правило, только случайным образом может быть равна рыночной оценке стоимости компании (ее рыночной капитализации), которая устанавливается как результат комбинации многих рыночных факторов и внешней оценки потенциала компании.

Хотя капитал определяется как остаточная величина, он может быть представлен в классификации по подклассам, например: акционерный капитал, эмиссионный доход, резервы переоценки, нераспределенная прибыль, резервы из прибыли (в консолидированной отчетности также может выделяться неконтролирующая доля – доля в капитале дочерних компаний, причитающаяся миноритарным акционерам).

Такая классификация может быть уместной для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности на этапе принятия решения, когда они определяют юридические или другие ограничения способности компании распределять или как-либо использовать капитал. Она также может отражать факт того, что стороны с долями участия в компании имеют разные права в отношении получения дивидендов или возмещения капитала.

В рамках собственного капитала компании могут создавать различные

резервы, предусмотренные применимым законодательством, уставом или соответствующими решениями владельцев (примерами могут быть: резервный капитал, резерв на выкуп собственных акций и другие). Наличие и размер таких резервов представляет собой информацию, которая может быть уместной для пользователей при принятии решений. Переводы между подклассами капитала не являются доходами (расходами) и не влияют на его величину.

Различные юридические формы организации компаний (организационно-правовые формы) могут устанавливать различные права сторон с долями участия в компании в отношении управления, получения дивидендов, распределения или возмещения капитала. В этой связи капиталом компании можно считать только долю активов после вычета ее обязательств (чистые активы), которая причитается сторонам – владельцам долевых инструментов в компании в терминах МСФО, четко отделяя его от обязательств компании (перед различными кредиторами).

## Доходы

Доходы – это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами владельцев компании.

Разные типы активов могут быть получены или увеличены доходом (например, денежные средства, дебиторская задолженность, товары и услуги, полученные в обмен на поставленные товары и услуги). Доход может возникнуть в результате урегулирования обязательств. Например, компания может поставить товары или услуги кредитору в счет погашения обязательства по выплате оставшейся части кредита.

Исходя из данного определения, доходами компании могут быть:

- получение денежных средств или увеличение прав требования денежных средств (дебиторской задолженности) в результате реализации товаров, услуг, предоставления операционной аренды или прав пользования интеллектуальной собственностью;
- получение процентов по предоставленным третьим лицам заемным средствам;

- получение штрафов, пеней, неустоек, компенсаций от третьих лиц;
- получение денежных средств или увеличение прав требования денежных средств в результате реализации основных средств и других внеоборотных активов;
- увеличение стоимости имеющихся активов (например, рыночных ценных бумаг, или внеоборотных активов) в результате увеличения их рыночной стоимости (в случаях, когда это применимо);
- увеличение прав требования (дебиторской задолженности, займов), номинированных в иностранной валюте, в результате изменения валютных курсов;
- уменьшение обязательств (кредиторской задолженности, займов), номинированных в иностранной валюте, в результате изменения валютных курсов;
- уменьшение обязательств в результате их аннулирования кредитором (прощения, неистребования, отказа);
- увеличение активов в результате уменьшения корректирующих их стоимость оценочных резервов (например, списание неиспользованных резервов по сомнительным долгам или восстановление ранее признанного убытка от снижения стоимости запасов);
- уменьшение стоимости обязательств в результате уменьшения их оценочной стоимости (в случаях, когда это применимо).

В финансовой отчетности доходы представляются таким способом, чтобы обеспечивать информацию, необходимую пользователям для принятия экономических решений.

Существует общепринятая практика различать доходы, которые возникают в процессе обычной деятельности компании, и те, которые с ней не связаны. Так, выделяют:

- выручку от основной деятельности, которая может включать доходы от реализации товаров, оказания услуг, доходы по аренде, лицензионному вознаграждению (роялти), процентам – в зависимости от специфики деятельности компании;
- прочие операционные доходы, к которым относятся все остальные, не включенные в первую категорию.

Такое разграничение имеет значение при оценке способности компании создавать денежные средства в будущем:

В финансовой отчетности доходы представляются таким способом, чтобы обеспечивать информацию, необходимую пользователям для принятия экономических решений.

Затраты возникают в том периоде, в котором они фактически понесены. Расходы же учитываются в том периоде, к которому они относятся (когда зарабатываются соответствующие доходы).

выручка от основной деятельности возникает регулярно, тогда как прочие операционные доходы – эпизодически. При подобном разграничении между статьями необходимо учитывать характер компании и ее операций.

Доходы также различают по степени, в которой они относятся к операциям и событиям отчетного периода. Так, возникшие, но не реализованные в отчетном периоде доходы (такие как результаты переоценки внеоборотных активов и ряд других) не отражаются в составе финансового результата (чистой прибыли) отчетного периода, а относятся непосредственно на счета капитала (в резерв переоценки) и отражаются в составе прочей комплексной прибыли.

## Расходы

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между участниками акционерного капитала.

Следует отличать понятия расходов и затрат. Затратами также можно считать уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока (истощения) активов или увеличения обязательств, но в связи с применением метода начисления затраты не всегда приводят к уменьшению капитала в периоде их возникновения:

- некоторые понесенные затраты будут считаться расходами того же отчетного периода. Например, заработная плата административного персонала;
- некоторые понесенные затраты будут включены в стоимость актива и отнесены в расходы тех будущих периодов, когда будут зарабатывать советующие доходы. Например, затраты на производство продукции формируют стоимость запасов готовой продукции и списываются в расходы в момент ее продажи. Также затраты на приобретение основных средств формируют их стоимость и посредством амортизации списываются в расходы или стоимость других активов в тех периодах, когда они используются;
- некоторые понесенные затраты будут отнесены на покрытие резервов, созданных за счет расходов прошлых периодов, с доходами которых они

должны соотноситься. Например, затраты по гарантийному ремонту продукции будут списаны за счет резерва, начисленного в предыдущих периодах, когда была реализация продукции.

То есть затраты возникают в том периоде, в котором они фактически понесены. Расходы же учитываются в том периоде, к которому они относятся (когда зарабатываются соответствующие доходы).

Исходя из данного определения, доходами компании могут быть:


- себестоимость продукции, товаров, услуги, реализованных в отчетном периоде;
  - затраты различного характера (амортизация внеоборотных активов, заработная плата, стоимость материалов и услуг), относящиеся к операционным расходам периода;
  - начисление процентов по полученным заемным средствам (в той степени, в которой они не включены в стоимость активов);
  - начисление штрафов, пеней, неустоек, компенсаций третьим лицам;
  - списание стоимости выбывающих основных средств и других внеоборотных активов;
  - уменьшение стоимости имеющихся активов (например, рыночных ценных бумаг или внеоборотных активов) в результате уменьшения их рыночной стоимости (в случаях, когда это применимо);
  - уменьшение прав требования (дебиторской задолженности, займов), номинированных в иностранной валюте, в результате изменения валютных курсов;
  - увеличение обязательств (кредиторской задолженности, займов), номинированных в иностранной валюте, в результате изменения валютных курсов;
  - уменьшение активов в результате увеличения корректирующих их стоимость оценочных резервов (например, начисление резервов по сомнительным долгам или признание убытка от снижения стоимости запасов);
  - увеличение стоимости обязательств в результате увеличения их оценочной стоимости (в случаях, когда это применимо).
- Как и доходы, различают расходы, которые возникают в процессе обычной деятельности компании, и те, которые с ней не связаны:
- расходы по основной деятельности, обычно включают себестоимость

продаж, заработную плату и амортизацию; они обычно принимают форму оттока или истощения активов, в том числе денежных средств, запасов, основных средств;

- к прочим операционным расходам относятся все остальные, не включенные в первую категорию.

Определение расходов включает убытки. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод и поэтому по своей природе не отличаются от других расходов. Убытки включают в себя, например, потери, возникшие в результате стихийных бедствий, простоев и брака. Убытки

часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода.

Как и доходы, расходы также различают по степени, в которой они относятся к операциям и событиям отчетного периода. Так, возникшие, но не реализованные в отчетном периоде расходы (такие как результаты переоценки внеоборотных активов и ряд других) не отражаются в составе финансового результата (чистой прибыли) отчетного периода, а относятся непосредственно на счета капитала (в резерв переоценки) и отражаются в составе прочей комплексной прибыли (убытков). 

## Признание элементов финансовой отчетности

Рассмотренные выше определения активов, обязательств, доходов и расходов раскрывают их основные характеристики, но не уточняют критерии их признания в финансовой отчетности. Поэтому у компании может возникнуть ситуация, когда у нее существует объект, который соответствует определению актива или обязательства, но не отражается в отчетности, поскольку не отвечает критериям признания.

**Признание состоит в словесном описании объекта и его отражении в виде денежной суммы и включении этой суммы в отчет о финансовом положении или в отчет о прибылях и убытках и комплексной прибыли.**

**Признание** – это процесс включения в отчетность (в отчет о финансовом положении или в отчет о прибылях и убытках и комплексной прибыли) объекта, который подходит под определение одного из элементов финансовой отчетности и отвечает критериям признания. Признание состоит в словесном описании объекта и его отражении в виде денежной суммы и включении этой суммы в отчет о финансовом положении или в отчет о прибылях и убытках и комплексной прибыли. Можно сказать, что термин «признание» в финансовой отчетности эквивалентен термину «принятие к учету» в бухгалтерском учете.

Объекты, отвечающие критериям признания, должны признаваться в отчете о финансовом положении или в отчете о прибылях и убытках и комплексной прибыли. Непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами.

Также следует иметь в виду термин «прекращение признания», который

означает исключение из отчета о финансовом положении объекта (активов, обязательств), который более не отвечает критериям признания. Эквивалентным термином в бухгалтерском учете будет « списание, отражение выбытия ».

Объект, подходящий под определение элемента финансовой отчетности, должен признаваться при выполнении двух критериев одновременно:

- существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией; и
- объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно определена.

Взаимосвязь элементов в отчетности означает, что объект, отвечающий определению и критериям признания для конкретного элемента, например, актива, автоматически требует признания другого элемента, например, дохода или обязательства.

**Понятие вероятности будущих экономических выгод**, как первый критерий признания, используется для

представления степени неопределенности получения или утраты компанией будущих экономических выгод, связанных с объектом, соответствующей изменчивости среды, в которой работает компания. Оценка степени неопределенности (вероятности) потоков будущих экономических выгод производится на основе доказательств, имеющихся при составлении финансовой отчетности.

Необходимо отметить, что в целях установления критериев признания элементов финансовой отчетности понятие вероятности означает не просто возможность (или невозможность) будущих потоков денежных средств, а именно высокую степень вероятности (более 50%) возникновения будущих потоков денежных средств (такой смысл заложен в используемом термине на английском языке). Например, для того чтобы признать дебиторскую задолженность, необходимо продемонстрировать высокую вероятность того, что она будет погашена должником. Если маловероятно, что дебиторская задолженность будет погашена, то она признаваться не должна (до тех пор, пока критерии признания не будут выполнены).

**Надежность оценки стоимости**, как второй критерий признания, соответствует необходимости отражения в отчетности достоверных данных о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. При этом принимается, что во многих случаях стоимость и оценка должна определяться расчетным путем. Использование обоснованных расчетных величин является важной частью составления финансовой отчетности и не подрывает ее надежности (достоверности). Но в случае, когда невозможно получить обоснованную расчетную величину, объект не должен признаваться в балансе или отчете о прибылях и убытках.

Например, ожидаемые поступления по поданному судебному иску могут подойти под определения как актива, так и дохода и отвечать критерию вероятности. Но если величина иска не может быть надежно определена, он не должен признаваться как актив или доход. Однако информация о его существовании должна быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности.

Объект, не удовлетворяющий критериям признания в определенный момент времени, может быть признан позже в результате последующих событий или новых условий.

Объект, соответствующий определению элемента финансовой отчетности, но не удовлетворяющий критериям признания, тем не менее может заслуживать раскрытия в примечаниях к отчетности, в случаях когда информация о нем считается уместной для оценки пользователями финансового положения, результатов деятельности и изменений в финансовом положении компании.

Более детальные требования к признанию, классификации и оценки элементов финансовой отчетности определяются стандартами, исходя из их характера, предназначения в компании и бизнес-модели получения/утраты будущих экономических выгод.

При решении вопроса, какому определению (актива, обязательства или капитала) соответствует рассматриваемая статья, в расчет принимается ее основополагающая сущность и экономическая реальность, а не просто юридическая форма. Например, в случае финансовой аренды сущность и финансовая реальность состоят в том, что арендатор получает экономическую выгоду от использования арендуемого актива на протяжении большей части его срока полезной службы в обмен на взятие на себя обязательства платить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива, и соответствующие финансовые вознаграждения. Таким образом, финансовая аренда формирует объекты, удовлетворяющие определению актива и обязательства и признаваемые как таковые в балансе арендодателя.

**Признание активов.** Актив признается в отчете о финансовом положении, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, и актив имеет стоимость, которая может быть надежно оценена. Если понесенные затраты не создают вероятность получения будущих экономических выгод после отчетного периода, то, согласно методу начисления, такие затраты относятся в расходы периода, и актив не признается. Для признания актива необходимо продемонстрировать, что понесенные затраты создают высокую вероятность (больше 50%) получения будущих экономических выгод после отчетного периода.

**Признание обязательств.** Обязательство признается в балансе, если существует вероятность того, что в результате его погашения возникнет отток ресурсов, содержащих экономические

Оценка степени неопределенности (вероятности) потоков будущих экономических выгод, производится на основе доказательств, имеющихся при составлении финансовой отчетности.

выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена. На практике обязательство по договору, который в равной пропорции выполнен (не выполнен) сторонами (находящийся в стадии выполнения), не будет признаваться в финансовой отчетности, но в последующем по мере выполнения критериев оно может быть признано.

**Признание доходов.** Доход признается в отчете о прибылях и убытках и комплексной прибыли, если возникает увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно оценены. То есть это означает, что признание дохода происходит опосредованно – одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (например, признание дебиторской задолженности связано с признанием выручки; а прекращение признания кредиторской задолженности в случае прощения долга связано с признанием прочих операционных доходов). На практике могут применяться дополнительные проверочные процедуры, направленные на то, чтобы признавались только доходы, которые надежно оценены и имеют достаточную степень определенности.

**Признание расходов.** Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках и комплексной прибыли, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно оценены. То есть это означает, что признание расходов происходит опосредованно – одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов

(например, признание задолженности по выплате заработной платы связано с признанием расходов по заработной плате; или признание амортизации оборудования связано с признанием расходов по амортизации).

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках и комплексной прибыли на основе «принципа соответствия» доходов и расходов, согласно которому понесенные затраты признаются в расходах того периода, когда компания получает соответствующие связанные с ними доходы (например, различные компоненты затрат, составляющих себестоимость проданных товаров, признаются в расходах того периода, как признается доход от продажи этих товаров):

- если в связи с понесенными затратами ожидается возникновение экономических выгод на протяжении нескольких периодов, то такие затраты признаются путем рационального распределения в расходах тех периодов, в которых используются или истекают экономические выгоды, связанные с этими затратами (например, амортизация основных средств в течение срока полезного использования);
- если понесенные затраты не создают будущие экономические выгоды или когда будущие экономические выгоды перестают соответствовать критериям признания в качестве актива, такие затраты должны быть признаны расходами периода;
- если компания признает обязательства без соответствующего признания активов, то затраты также признаются расходами периода. 📌

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках и комплексной прибыли, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно оценены.

## Оценка элементов финансовой отчетности

Чтобы признать элемент финансовой отчетности, его необходимо оценить, определить стоимость, по которой он должен быть признан (первоначально – при признании и на каждую последующую отчетную дату).

Оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и отражаться в финансовой отчетности. МСФО для разных видов активов и обязательств предписывают

Некоторые компании используют метод учета по восстановительной стоимости для исключения влияния изменения цен на неденежные активы (в случаях гиперинфляции).

использование наиболее уместных методов оценки с учетом их специфики, характера, назначения и применимой бизнес-модели получения (утраты) экономических выгод для более точного отражения текущей стоимости активов и обязательств и ее изменения. В «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» перечисляются основные методы оценки, которые могут быть использованы в разной степени и в разной комбинации.

**Фактическая стоимость приобретения.** Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения. Обязательства учитываются по сумме поступлений, полученных в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги, проценты), по суммам денежных средств, подлежащих оплате при нормальном ходе дел.

**Восстановительная стоимость.** Активы отражаются по сумме денежных средств, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

**Возможная цена продажи (погашения).** Активы отражаются по сумме денежных средств, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения; то есть по недисконтированной сумме денежных средств, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

**Дисконтированная стоимость.** Активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

**Справедливая стоимость.** Активы отражаются по стоимости, которая была бы получена при продаже актива при проведении операции на добровольной основе

между рыночными участниками на дату оценки. Обязательства отражаются по стоимости, которая была бы уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между рыночными участниками на дату оценки.

Под рыночными участниками в МСФО понимаются стороны, которые:

- независимы друг от друга (то есть не являются связанными сторонами в терминах МСФО);
- хорошо осведомлены об объекте сделки и рыночных условиях;
- могут и желают совершить данную сделку.

То есть справедливая стоимость определяется как цена выхода (то есть цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства) на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство. Справедливая стоимость представляет собой объективную рыночную оценку безотносительно специфики предприятия. При этом по некоторым активам и обязательствам могут существовать наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация; по другим активам и обязательствам наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация могут отсутствовать.

Наиболее широко принятой компаниями основой измерения является фактическая стоимость. Обычно она используется в комбинации с другими методами оценки. Например, запасы должны учитываться по наименьшей из себестоимости и возможной чистой цены продаж, рыночные ценные бумаги учитываются по их рыночной стоимости, а пенсионные обязательства по их дисконтированной стоимости. Некоторые компании используют метод учета по восстановительной стоимости для исключения влияния изменения цен на неденежные активы (в случаях гиперинфляции).

Метод дисконтирования часто должен применяться при оценке активов и обязательств, по которым можно определить график получения или оплаты денежных средств (с датами и суммами). В стандартах также распространено требование использования оценки по справедливой стоимости для различных статей активов и обязательств. Этот метод дает пользователям наиболее ценную информацию о текущей стоимости активов и обязательств, хотя в некоторых случаях его применение достаточно трудоёмко.





# Концепции капитала и поддержания капитала

При составлении финансовой отчетности компания выбирает концепцию капитала и концепцию поддержания капитала – то есть то, как она определяет капитал, и что будет считаться поддержанием и приращением капитала, – в соответствии с которыми будет происходить признание и оценка активов, обязательств, доходов и расходов.

Выбор концепции капитала указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли.

## Концепции капитала

«Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» предусматривают возможность выбора финансовой или физической концепций капитала в зависимости от представлений и потребностей пользователей финансовой отчетности. Выбор концепции капитала указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли.

**Финансовая концепция капитала** делает акцент на инвестированные деньги или инвестированную покупательную способность.

С этой точки зрения, капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании. И принадлежащий собственникам потенциал по генерированию чистого потока денежных средств (что составляет суть капитала) в этом случае определяется непосредственно как разница между будущими поступлениями денежных средств от имеющихся активов компании и будущими платежами денежных средств по существующим обязательствам

Например, ожидаемые притоки по активам – 200 млн руб., ожидаемые оттоки по обязательствам – 150 млн руб., тогда капитал оценивается в 50 млн руб.

Финансовая концепция капитала выбирается, когда пользователи финансовой отчетности главным образом нацелены на обеспечение и прирост номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала. Большинство компаний для составления своей финансовой отчетности приняли именно эту концепцию.

**Физическая концепция капитала** делает акцент на операционной способности



компании. С этой точки зрения капитал рассматривается как производственная мощность компании, основанная, например, на выпуске единиц продукции в день. Потенциал по генерированию чистого потока денежных средств в данном случае определяется как произведение плановой величины прибыли на единицу деятельности (выпуска продукции) и существующей производственной мощности компании в единицах деятельности.

Например, прибыль компании с каждой единицы проданной продукции – 5 руб., текущая производственная мощность – 1 млн единиц в год, ожидаемый срок работы – 10 лет, тогда капитал оценивается в 50 млн руб.

Физическая концепция капитала выбирается, когда пользователи финансовой отчетности главным образом нацелены на обеспечение и прирост операционной способности компании.

Концепция поддержания физического капитала требует принятия в качестве основы для оценки восстановительной стоимости.

## Концепции поддержания капитала и определения прибыли

Концепция поддержания капитала рассматривает то, как компания определяет капитал, который она собирается поддерживать. Она устанавливает связь между концепциями капитала и концепциями прибыли, определяя критерий, по которому измеряется прибыль.

Концепция поддержания капитала помогает различать, между прибылью компании на капитал и возвратом (поддержанием) ее капитала. Только притоки активов, превышающие суммы, необходимые для поддержания капитала, могут считаться прибылью и поэтому называться прибылью на капитал. Иначе говоря, компания сохранила свой капитал, если в конце периода она имеет такой же капитал, как и имела в начале периода. Любая сумма сверх требуемой для поддержания капитала в начале периода является прибылью.

Таким образом, прибыль – это остаточная величина, которая получается после вычета из доходов расходов и отчислений на поддержание капитала (где это необходимо). Если доходов недостаточно для покрытия расходов и отчислений на поддержание капитала, то образуется чистый убыток.

Выбор концепции капитала указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли. Возможные концепции капитала обуславливают существование следующих концепций поддержания капитала, принципиальная разница между которыми состоит в отражении результатов изменений цен на активы и обязательства компании.

**Поддержание финансового капитала.** Согласно этой концепции, прибыль считается полученной, только если денежная сумма чистых активов в конце периода превышает денежную сумму чистых активов в начале периода после вычета всех распределений и взносов владельцев в течение периода. Поддержание финансового капитала может быть измерено либо в номинальных денежных единицах, или единицах постоянной покупательной способности.

Концепция поддержания финансового капитала не требует использования какой-то конкретной основы оценки. Выбор основы оценки при использовании этой концепции зависит от типа финансового капитала, который собирается поддерживать компания:

- если капитал определяется в номинальных денежных единицах,

прибыль представляет собой увеличение номинального денежного капитала за период. Таким образом, увеличение цен на принадлежащие компании активы, которое условно называют прибылью от владения, концептуально является прибылью, но не признается как таковая до тех пор, пока активы не будут реализованы;

- если капитал определяется в единицах постоянной покупательной способности, прибыль представляет увеличение инвестированной покупательной способности за период. Таким образом, прибылью считается только та часть увеличения цены активов, которая превышает увеличение общего уровня цен, а остальная часть увеличения считается корректировкой на поддержание капитала.

**Поддержание физического капитала.** Согласно этой концепции, прибыль считается полученной, только если физическая производительность (или операционная способность) компании (или ресурсы или мощности, необходимые для достижения этой способности) в конце периода превышает физическую производительность в начале периода после вычета всех распределений или вкладов владельцев в течение периода.

Концепция поддержания физического капитала требует принятия в качестве основы для оценки восстановительной стоимости. Капитал определяется в единицах физической производительности, и прибыль представляет собой увеличение этого капитала за период. Все изменения цен, влияющие на активы и обязательства компании, рассматриваются как изменения в измерении физической производительности компании. Поэтому они рассматриваются как корректировки на поддержание капитала, а не как прибыль.

Таким образом, выбор основ оценки и концепции поддержания капитала определяет учетную модель, используемую при подготовке финансовой отчетности. Различные учетные модели дают пользователям разную степень уместности и надежности информации в финансовой отчетности. Здесь, как и в других вопросах составления отчетности, руководство компании должно на основе профессионального суждения выбрать приемлемую модель учета, которая обеспечивает баланс между уместностью и надежностью с учетом потребностей пользователей и положений стандартов.

**Т.Н. Малькова**, докт. экон. наук, профессор, член-корреспондент Петровской академии наук и искусств (отделение исторических наук), действительный член ИПБ России (Санкт-Петербург).

## Древнерусская берестяная бухгалтерия – национальное наследие

Древнерусские берестяные документы IX – XIV веков содержат уникальный материал по истории древнерусского учета. Эти удивительные документы раскрывают операции, методологию их текущего учета, измерители и вычисления. Они свидетельствуют о самостоятельных учетных решениях и процедурах. Исторический пласт древнерусского учета представляет неотъемлемую часть мировой и российской бухгалтерской культуры.



Т.Н. Малькова

Основной массив берестяных документов найден археологами в Великом Новгороде (причина сохранности – они лежали в грунте без доступа воздуха). Несравненно меньше древних документов обнаружено в других городах и совсем ничего в Киеве и Рязани.

Первые раскопки в Новгороде начались с 1929 году, системные – с 1932 года, но первая берестяная грамота была обнаружена 26 июля 1951 года. Она лежала в свернутом виде между плахами деревянной мостовой бывшей Холопней улицы. С того времени найдено свыше 1 000 документов, опубликовано свыше 900. Они свидетельствуют о стиле жизни, развитой экономике, грамотности должностных лиц, торговцев, населения, учетной практике.

### Учетные документы

Учет велся с применением документов. В общем значении документ имел названия «рукописание» и «присловье». Материальными носителями учетной информации были берестяные грамоты – аналог бухгалтерских ведомостей; бирки («жеребья»); доски и деревянные навощенные церы (от греческого *cerae*) – аналог бухгалтерских карточек.

Пергаментные документы были связаны с государственными, церковными, завещательными операциями, позже с налоговыми переписями. Пергамент стал применяться с конца XII века и стоил очень дорого (в XIV веке конь стоил 1 рубль, пергамент – 3 рубля).

Берестяные грамоты написаны в технике процарапывания стилем «граффити» (печатными буквами, так как скоропись на бересте процарапыванием невозможна). Стилеты для письма («писала») изготавливались из дерева и металла и хранились в деревянных пеналах или крепились кольцом к поясу-ремню. Сюжеты на них длительное время были языческими (рис. 1).

Бирки содержали имена, зарубки на ребрах и дублирующий зарубки текст. Одна из них (XII век) содержит 19 зарубок знаками и текстом: 11 прямых глубоких (гривны), 2 косые мелкие (овес), 2 короткие мелкие (рожь), 3 прямые глубокие (ячмень) и 1 прямая мелкая (туша мяса).

После заполнения бирка раскалывалась (термин «расщепить») продольно так, что получалось два одинаковых экземпляра – для кредитора и его должника. При погашении долга бирка сжигалась.

Доски в связи с большей надежностью материала использовались в учете расчетов свыше 1 рубля, бирки – менее 1 рубля или по выбору сторон.

Не исключено применение в текущем учете цер (наиболее сохранившаяся найденная цера имеет религиозное назначение), так как русские купцы видели их у византийских банкиров и ювелиров (которые были обязаны держать *эфемериду*-церу на прилавке).

Церы состояли из одной или нескольких деревянных «страниц», скрепленных вместе и покрытых воском. Исходные записи стирались плоской стороной писала, что известно по термину



«загладить» долг [662/684; XII]<sup>1</sup> и что является аргументом использования чер в учете.

Прямые указания на применение досок в учете имеются в Псковской судной грамоте XV века (предположительно в ней содержится более ранний источник – «Псковская правда», Новгородская судная грамота дошла в отрывке). В законе содержатся многочисленные ссылки на учетные доски в качестве доказательных документов. Они же приводятся в описании восстания 1207 года: «... что на дъщъках, а то князю оставиша».

В документах также имеются указания на применение учетных досок: «выволоци доскъ» [82; XII]. Эти данные есть прямое доказательство применения досок в текущем учете.

Учетные документы хранились в архивах: «присловья возьми а(ки) поймаю дани лонескийи» (документы возьми о том, как собрал прошлогодние налоги)» [286; XIV]. Документы подбирались в пачки по определенным признакам (группы товаров, поместья, налоги), снабжались при хранении ярлыками [143; XIII, 397; XIII, 458; XIII], которые плотно прижимались к пачке документов с обвязкой лыком, ремнем, бечевой и хранились под прессом во избежание скручивания.

Подписи в документах отсутствовали, но их роль выполняла стандартная формула: «ги, помози» (господи, помоги такому-то). Упоминаются имена писцов, владельцев, должностных лиц – в документах, на межевых камнях, оружии, церковных стенах, крестах, ремесленных изделиях. Фамилии появились только в XV веке.

Юридически значимые документы писались на пергаменте и досках, официально заверялись печатями должностных лиц (вечевыми, кончанскими, межевыми; металлическими и восковыми; вислыми, штампами, кольцами-печатями; с индивидуальными изображениями и надписями) и хранились в архивах. Новгородский архив функционировал в течение XI – XV веков. В конце XVIII века на этом месте был вырыт канал, в насыпи которого современные археологи находят печати, оставшиеся от несохранившихся документов, большинство которых относится к XII – XIII векам.

Внешняя формализованность документов начиналась с подготовки бересты – она отваривалась, выглаживалась, обрезалась по краям. Формализованность учетной информации проявляется в исключительной лаконичности и унифицированной

краткости текстов, отсутствии пробелов между словами и знаков переноса слов. Отмечено использование специального знака для обозначения повторяющегося учетного измерителя [161; XV].

Данные подтверждают знание чисел до миллиона. В трактате Кирика-новгородца (ученый и эконом монастыря) «Учение им же ведати человеку числа всех лет» (1136 год) десятки чисел обведены сплошной окружностью, сотни тысяч – пунктирной окружностью. В берестяных грамотах такое оформление чисел было обременительным, и вышеописанное использовалось в учебных и научных целях. В учетных документах максимальная значность чисел, очевидно, не превышала 40 000 [342; XIV].

В нумерации чисел использовалась буквенная система из 27 знаков: 24 буквы алфавита кириллицы и 3 специальных знака для чисел 6, 90, 900. Некоторые буквы для чисел не использовались. Числа в документах словесно округляли до целой величины [631, XII: «без полоу семе коуне» – семь без половины кун], что соответствовало индоевропейской традиции.

Латинские цифры на Руси не применялись в связи с разделением церквей на католическую и православную (1054 год). Арабские цифры также запрещались церковью, но с XVII века стали применяться повсеместно.

Характерным является оформление цифр титлами: линия сверху (горизонтальная и дугообразная линии), знаки [:] или [·] по обеим сторонам от цифры. Титлы разделяли цифровую и текстовую информацию [526; XI].

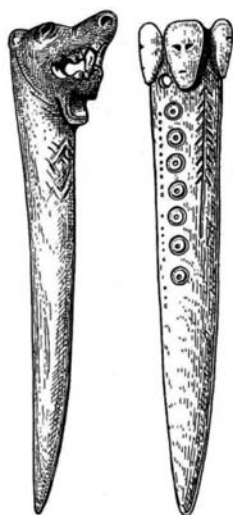
В документах с перечнем долгов к получению должники разделены вертикальными и горизонтальными линиями на отдельные зоны (аналог графоклеток), причем документы частично аннулированы крестообразными линиями, что было свидетельством погашения долга [215; XIII], [218; XIII], [223; XIII].

Оформление информации знаками и линиями служило средством аналитического учета и защиты исходной цифровой информации от несанкционированных исправлений. В этих же целях цифры приводились не только числом, но и текстом, что не позволяло вписать дополнительный текст и цифры. В итоге заполнялось все информационное поле документа.

Исправления в документах производились скоблением (следы исправлений заметны) и корректурным способом (зачеркивание). Термин «загладить»

**Формализованность учетной информации проявляется в исключительной лаконичности и унифицированной краткости текстов, отсутствии пробелов между словами и знаков переноса слов.**

<sup>1</sup> Основой исторического анализа явились издания берестяных грамот на бересте (1953-2004 годы) с изображениями и переводами, с проверкой по сайту <http://gramoty.ru>. Ссылки на изученные документы содержат номер опубликованного документа арабскими цифрами и время его написания латинскими цифрами – век. Раскопки, издания и перевод осуществлял кафедра археологии МГУ.



[662/684; XII] обозначал погашение долга и аннулирование записи в навощенной щеле. Аннулирование берестяных документов достигалось и тем, что их разрывали или разрезали.

### Объекты учета

Экономика Великого Новгорода состояла из налогов, торговли, расчетов и их учета.

### Налоги

Налоги взимались с крестьян на основе письменных договоров с владельцами поместий, горожан и автохтонного населения Новгородской республики. Перечень сборов сообщался агентам на сбору налогов в документе [348; XIII].

Сельская община несла совокупную ответственность по налогам и штрафам и контролировалась по неуплаченной задолженности: «не прощать 3 гривны долга, а если задолжник не уплатит долг, то обратиться к старосте» [676; XII]. Сохранились документы с просьбами снизить подати, прямой угрозой ухода, предупреждениями, доносами, описанием сельских тягот [361; XIV].

Длительная традиция двоеверия (христианство и язычество) имела следствием уплату особого налога за прежнюю веру. Налоги платились ежегодно не позже 29 июня (Петров день по старому стилю).

Наиболее ценными налогами были меха, которыми торговали на международных рынках и которые ценились от Испании до Китая. мех был и товаром, и деньгами («куны» – существуют две версии этимологии: от латинского *coin* – «монета», от русского – «куница»).

Мех в качестве денег описан Аль-Гарнати (XII век) следующим образом: 18 беличьих шкурок сшивались в пачку, к которой прикреплялась свинцовая печать с изображением князя, и эта печать удостоверяла 1 дирхем: «на них продают и покупают». Берестяные документы также подтверждают эту практику: «куны шити ношю (ночью)» [490; XIV].

Доля сборщиков в собранных налогах законодательно регулировалась. Меховые налоги упаковывались в мешки и пломбировались специальными

устройствами (деревянные цилиндры с отверстиями для шнура и запирающей его пробкой с краткой учетной записью и именованным знаком агента).

Доля от налогового сбора указывалась на пломбе-цилиндре. Надписи вырезаны или процарапаны. Найдено 50 пломб, датированных X – XII веками.

### Расчеты

Первые торговые дома в Новгороде появились в VIII веке, а в IX веке Новгород стал центром внешней и внутренней торговли на северо-западе Древней Руси. Иностранцы представительства в Новгороде известны с XII века.

Торговые правила и расчеты регулировались законодательно. Но риски торговли были чрезвычайно высокими, связанными с трудностями транспортировки, нападениями кочевников, кражами товаров.

В связи с рисками грабежей торговцы помещали ценные товары на хранение в каменные храмы. В стенах новгородских церквей сохранились ниши, в которых некогда хранились ценности. Храмы строились в 2-3 этажа, первый этаж отводился для складских помещений.

Товары упаковывались в емкости и снабжались берестяными и деревянными ярлыками с именами их владельцев. Один из них имеет четыре прорези по углам, имя лица, количество товара [458; XII]. Ярлыки могли содержать данные о состоянии товара [758; XIII] («проложь» – залежалый товар).

Деньги учитывались по агентам с указанием видов и оценки, что было необходимо в связи с их разнообразием и натуральным характером денег [19; XII], [722; XIII]. Хищения денежных средств были [721/683/647; XII].

### Долги

Банков не было. Свободные денежные средства использовались в обороте для покупки товаров и для кредитования.

Заем («истина») оформлялся договором («смолва») под проценты («намы»), с залогом [141; XIII], с указанием поручителей [389; XIII]. Проценты устанавливались без прогрессирующего роста, в зависимости от срока займа. Их ставка определялась законодательно на уровне 5-20%,

Рис. 1. Древнерусские писала с языческими сюжетами, X-XI вв. (Рыбаков Б.А. *Язычество Древней Руси*. – М.: Наука, 1987, с. 357).

но фактически была выше. Церковь не запрещала займы, но советовала принимать во внимание платежеспособность должника («брать рост по силе»).

Проценты можно было уплатить в течение первого года, причем как в денежной, так и в натуральной форме [665; XII]. Оговаривалась возможность использования кредитором залога для собственных операций. Однако длительное время «должник» означал и дебитора, и кредитора, что косвенно подтверждает использование приходо-расходного учета расчетов без категорий дебета и кредита.

Сведения о злоупотреблениях выявляют их сложные схемы – возложение ответственности на поручителя, побег должника, неуплата долга (даже под угрозой пытки). Ответственность поручителя выражалась в уплате им долга или конфискации у него имущества в уплату долга. Родственник мог выполнять функции поручителя и без документа о поручительстве [235; XII].

По законодательству должники классифицировались на бесхитростных (пострадавшие от пожара и грабежа) и злостных (не уплатившие бесхитростные и не уплатившие без причины). Взыскание по долгам при неплатежеспособности должника производилось на основе заявления («извет») в судебном порядке с обвинителями («клеветники» – обидный смысл слово приобрело уже в XI веке [247; XI – «побить клеветника»), свидетелями и осуществлялось судебными исполнителями.

Этой процедуре предшествовало предъявление долга поручителю, который погашал заем, если должник не уплачивал долг или сбежал. При неявке ответчика в суд исполнение принималось по судебному решению. Крайним решением суда был поединок на мечях «до победителя». Поединок применялся также, если в суд представлялся лишь документ кредитора.

Рабство по неуплаченной ссуде означало потерю личной свободы должником, но также и освобождение от уплаты займа, что инициировало самопродажу в рабство («зажив»). Долг по займу отрабатывался должником, его семьей и его должниками.

Долги были объектом контроля даже в экстраординарных обстоятельствах. По народному восстанию в 1207 году на основе решения вече была произведена конфискация имущества должностного лица с разделом на все население Великого Новгорода. Документы

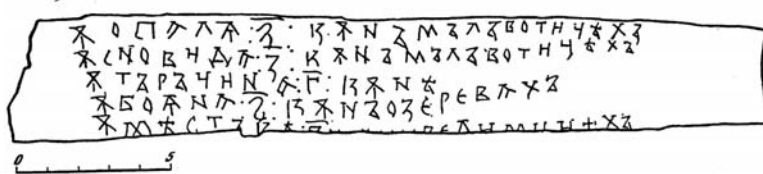


Рис. 2. Новгородская берестяная грамота № 516. Опись задолженности по агентам, XII в.

(доски) с описями долгов к взысканию были переданы новому должностному лицу.

На фоне столь сложных отношений по поводу налогов, долгов и расчетов становятся понятными причины частых пожаров и уничтожение в них долговых документов, что было в интересах как должников, так и их поручителей. В местах пожаров найдено свыше 700 свинцовых печатей, которыми официально заверяли документы о займах, хранящиеся в архиве.

## Методология учета

Учетная древнерусская терминология длительное время сохраняла индоевропейский слой, что подтверждается словарем берестяных грамот. Шлейф общих терминов и обозначений «рассыпан» по всем индоевропейским языкам (в разной степени). Поразительно, что именно в русском языке, включая современный, наиболее настойчиво сохраняется древнейший пласт. Часть терминов применяется даже в настоящее время, а часть исчезла сравнительно недавно.

Текущий учет («ведение») осуществлялся по методологии инвентарного и приходо-расходного учета в расчетных центрах администрации, торговых объединений, церковных и монастырских хозяйств. Исходной основой был инвентарный учет (перечень учетных объектов в описи), который затем усложнился за счет учетных категорий прихода, расхода и остатка (с сохранением в них перечня учетных объектов), что соответствует общей эволюции бухгалтерского учета.

В общем виде учетная процедура включала первичный и текущий учет. Основанием для текущего учета (который велся на досках) были первичные документы (пломбы-цилиндры, бирки, описи на бересте). По данным текущего учета на каждого агента в расчетном центре составлялся выборочный счет («знатьба»), на который ссылается агент [295; XIII]. Счет содержал обобщенные учетные данные.

## Пояснения:

- 1) Перевод: «у Опаля 7 кун в Молвотичах. У Сновида 7 кун в Молвотичах. У Торчина 3 кунь. У Бояна 6 кунь в Озеравах. У Местка 2 кунь в Вельмицах...»
- 2) Документ четко выраженную опись учетных объектов.
- 3) Цифры оформлены верхними титлами (признаки учетной формализованности документа).
- 4) Время написания – XII в.
- 5) Размеры документа – длина 24,8 см, ширина 4,3 см.

Эти счета сверялись с первичным учетом (самим агентом и (или) расчетным центром), что прямо подтверждают документы агентов (налоговых и торговых) с перечнем долгов, которые составлялись за период любой длительности и содержат признаки сверки остатков и оборотов. Они выполнены в формате описи с позиционным размещением имен агентов, сумм, процентов по займам, пунктов [1; XV], [2; XV], [278; XIV]; [325; XIV], [336; XI-XII], [509; XII], [516; XII (рис. 2)], [526; XI], [710; XII].

Агенты также составляли свои отчеты для представления в расчетный центр. Возможно, они тоже имели аналогичное название – «знатьбы», как это допустимо предполагать из текста упомянутой грамоты [295; XIII].

Сверка информации расчетного центра и агентов предполагает текущий учет в расчетном центре с выведением остатков счетов по каждому агенту. Остаток в расчетах можно определить лишь на основе записей прихода и расхода денежных и товарных операций. Описи учетных объектов также применялись в текущем учете как элемент инвентарного учета.

Применение практики безналичных расчетов подтверждается распоряжениями о списании средств именно по документу: «а грамоту с тебя спишем» [257; XIV]; обращением натуральных сборов в проценты по займу: «поворотил в намь» [665; XII]; ссылкой на задолженность в расчетах: «за мною п(о)лосмь гри(внь)» [621; XIII].

Учетные измерители по документам были натуральными и денежными. Натуральные зависели от характера учетного объекта и были стандартными. Эталоны («мерила праведные» – локти и гири) хранились в церквях торговых объединений. Моральная ответственность за стандарт была на епископе, уголовная – на виновнике («казнить до смерти», с конфискацией имущества – 2/3 церкви, 1/3 городу).

Денежные измерители в Древней Руси имеют особую историю своего развития от меховых до монетных в течение II–XV веков. Данные свидетельствуют не только о существовании нескольких денежных систем, но и о сохранении пласта изначальной кунной системы в металлической, включая наименования денежных единиц.

Статистический учет в Великом Новгороде берет начало с монгольской переписи 1259 года (Киев и южная Русь – 1245 год, средняя Русь – 1257 год). Вторая

перепись была проведена в 1273 году. Русь не теряла государственной самостоятельности при монголах, но платила дань («во всем десятое» – имущество, ремесленники, молодежь). Освобождалось от налогов только духовенство. Имущественное положение устанавливалось монгольскими чиновниками («баскаки») с привлечением русских («численники»). Перепись («число») была проведена по всем русским землям, из них упорно сопротивлялся только Великий Новгород, и был «мятеж велик».


## Вычислительные инструменты

Исходной основой вычислительного инструмента был пальцевый счет. В древнерусской нумерации первые 10 цифр именовались «перстами». Затем возникли дощаный счет, счет костями, русские щеты, дщицы счетные (позже – щеты).

Примеры расчетов в статьях-задачах, приводимые в «Русской правде», предполагают использование в XIII веке вычислительного инструмента с горизонтально дислоцированными рядами и инструмента для письма («писало») в промежуточных расчетах с целью разделения на ряды в процессе счета. Счетными элементами были косточки от слив и вишен, их держали в россыпи в мешочках, затем стали нанизывать на шнуры и прутья.

В раскопках Готского двора в Новгороде найдено два бронзовых счетных жетона, но практика их использования в учете являлась западноевропейской, и на Руси отсутствовала. Нюрнбергские жетоны завозились русскими купцами для обмена их на меховые шкурки у северных народов.

Как видим, содержание древнерусских учетных документов и методология учета есть неопровержимое доказательство применения бухгалтерского учета в Древней Руси – в области учета налогов, имущества, расчетов, в контексте развития экономики и ее правовой среды.

Древнерусское берестяное наследие имеет достоверность подлинников. Оно свидетельствует о колоссальном труде и вдохновении, вложенных в развитие экономики и учета Древней Руси, и представляет национальный вариант исторического развития бухгалтерского учета. Этим бесценным наследием наших древних коллег мы должны дорожить и хранить память о нем. 

Счетными элементами были косточки от слив и вишен, их держали в россыпи в мешочках, затем стали нанизывать на шнуры и прутья.

С.А. Харитонов, профессор, докт. экон. наук

## Документы по учету НДС в «1С:Бухгалтерии 8»: работаем по-новому<sup>1</sup>

Постановлением Правительства РФ от 26.12.2012 № 1137 утверждены новые формы и правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость. В предлагаемой статье рассказывается об изменениях, внесенных в «1С:Бухгалтерию 8» в соответствии с указанным постановлением. Приводятся примеры регистрации в программе документов по учету НДС при реализации товаров (работ, услуг), при получении авансов и пр., начиная от счетов-фактур (в том числе корректировочных) и до книг покупок (продаж). Специалистами проекта 1С:ИТС в табличной форме представлены схемы операций по работе с документами в прежней и новой системе учета НДС.

### Начало действия Постановления № 1137

Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 1137) было подготовлено еще в декабре 2011 года, и ожидалось, что оно будет опубликовано и вступит в силу с 1 января 2012 года.

Однако этого не произошло, и на сегодняшний день ситуация с датой вступления в силу указанного документа выглядит следующим образом: Постановление № 1137 опубликовано в третьем номере «Собрания законодательства РФ» от 16.01.2012, который фактически вышел из печати 30 января 2012 года. Вопрос о том, какая дата будет являться официальным опубликованием, если номер из печати вышел позже, чем заявлено, законодательством не урегулирован. Поэтому сказать однозначно, какую дату – 24 января или 7 февраля – считать датой вступления в силу данного постановления, нельзя. Кроме того, по-прежнему возможно мнение, что Постановление № 1137 должно вступать в силу с применением правил статьи 5 НК РФ, т.е. не ранее 1-го числа очередного налогового периода – 1 апреля 2012 года.

Минфин России в письме от 31.01.2012 № 03-07-15/11 указал на возможность до 1 апреля 2012 года применять новую

форму счетов-фактур, утвержденную Постановлением № 1137, наряду с прежней формой, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

### Важные изменения в программе (релизы 2.0.31, 2.0.32)

Для поддержки Постановления № 1137 фирмой «1С» были выпущены релизы 2.0.31, 2.0.32 программы «1С:Бухгалтерия 8», в которых:

- реализована новая система учета по НДС (в рамках усовершенствования схемы работы с НДС);
- изменения, внесенные в соответствии с Постановлением № 1137, запускаются, если пользователь устанавливает константу *Вести учет НДС в соответствии с постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (меню Предприятие -> Настройка параметров учета)*. При этом в поле *Применяется с* нужно установить дату, начиная с которой организация решила вести учет в соответствии с Постановлением № 1137.

В более ранних релизах конфигурации (до релиза 2.0.30) в схеме учета НДС было необходимо вводить регламентные документы *Формирование записей книги*

<sup>1</sup> Статья впервые опубликована в журнале «БУХ.1С», № 4 (апрель), 2012.



покупок и *Формирование записей книги продаж*. Данные регламентные документы создавались, как правило, последним днем месяца (квартала) и были необходимы для выполнения проводок и формирования книг покупок и продаж.

Новая система по работе с НДС упрощена – в большинстве случаев формирование регламентных документов не требуется, и счета-фактуры отражаются в книгах по мере их создания и проведения.

Таким образом, все возможности существовавшего ранее упрощенного учета НДС теперь доступны организациям с любым характером операций по НДС, а для тех, кто и раньше вел «упрощенный учет НДС» появилось преимущество – упрощенный учет теперь не имеет существовавших ранее ограничений.

Рассмотрим подробнее, как в «1С:Бухгалтерии 8» изменился порядок работы с документами, применяемыми при расчетах по НДС, в связи с утверждением Постановления № 1137 и реализацией в программе новой системы учета НДС.

### Ведение счетов-фактур выданных

Для выписки счетов-фактур по операциям реализации товаров (работ, услуг) и в иных установленных главой 21 НК

РФ случаях (при получении авансов, при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд, при исполнении обязанностей налогового агента и т. д.) в «1С:Бухгалтерии 8» предназначен документ *Счет-фактура выданный*.

В табл. 1 представлена сравнительная характеристика операций по работе со счетами-фактурами выданными в «1С:Бухгалтерии 8» в прежней и новой системе учета НДС.

Для того чтобы счет-фактура соответствовал установленной форме и был правильно заполнен, важно соблюдать технологию применения этого документа.

Для составления «обычного» счета-фактуры по операции реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в форме документа *Счет-фактура выданный* указывается вид счета-фактуры *На реализацию*. При этом документ рекомендуется вводить на основании документа, которым в программе отражена собственно операция реализации (*Реализация товаров и услуг, Акт об оказании производственных услуг, Передача ОС* и др.). В этом случае необходимую информацию для заполнения показателей счета-фактуры программа возьмет из документа-основания. Также с видом *На реализацию* документ вводится при составлении счета-фактуры

Таблица 1. Сравнительная характеристика операций по работе со счетами-фактурами выданными в «1С:Бухгалтерии 8» в прежней и в новой системе работы с НДС

Документ	Операция	Как было (при обычном учете)	Как стало
Счет-фактура выданный (на отгрузку)	Создание документа	Создавался на основании документа <i>Реализация товаров и услуг</i> или других документов реализации	Осталось по-прежнему
	Проводка по начислению НДС (Дебет 90.03 Кредит 68.02)	Проводка выполнялась документом <i>Реализация товаров и услуг</i>	Осталось по-прежнему
	Книга продаж	В конце месяца счет-фактура регистрировался в книге продаж регламентным документом <i>Формирование записей книги продаж</i>	Регистрация не требуется – отображается в книге продаж сразу после проведения
Счет-фактура выданный (на полученный аванс)	Создание документа	Создавался на основании документов поступления денежных средств	Осталось по-прежнему
	Проводка по начислению НДС с аванса (Дебет 76. АВ Кредит 68.02)	Формировалась документом <i>Счет-фактура выданный</i> с видом <i>На аванс</i>	Осталось по-прежнему
	Книга продаж	В месяце получения аванса «авансовый» счет-фактура регистрировался в книге продаж регламентным документом <i>Формирование записей книги продаж</i>	Регистрация не требуется – отображается в книге продаж сразу после проведения



Документ	Операция	Как было (при обычном учете)	Как стало
	Книга покупок	В месяце отгрузки товаров и зачете аванса покупателя «авансовый» счет-фактура регистрировался в книге покупок регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок (на закладке Вычет НДС с полученных авансов)</i>	Осталось по-прежнему
	Проводка по вычету «авансового» НДС (Дебет 68.02 Кредит 76.АВ)	Проводка выполнялась регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок</i>	Осталось по-прежнему
Корректировочный счет-фактура выданный (на увеличение стоимости)	Создание документа	Создавался как отдельный документ <i>Корректировочный счет-фактура выданный</i>	Создается как документ <i>Счет-фактура выданный</i> с видом <i>Корректировочный</i>
	Документ-основание	Вводился на основании документа <i>Счет-фактура выданный</i> (по которому были реализованы товары)	Вводится на основании документа <i>Корректировка реализации</i> с видом операции <i>Корректировка по согласованию сторон</i>
	Проводки по корректировке стоимости реализации	Проводки по бухгалтерскому и налоговому учету корректировки реализации отсутствовали	Проводки формируются документом <i>Корректировка реализации</i>
	Книга продаж	Регистрация корректировочного счета-фактуры в книге продаж выполнялась при проведении документа. При этом его регистрация в регламентном документе <i>Формирование книги продаж</i> не требовалась	Осталось по-прежнему
	Проводка по начислению НДС (Дебет 90.03 Кредит 68.02)	Автоматически проводка не формировалась	Проводка формируется документом <i>Корректировка реализации</i>
Корректировочный счет-фактура выданный (на уменьшение стоимости)	Создание документа	Создавался как отдельный документ <i>Корректировочный счет-фактура выданный</i>	Создается как документ <i>Счет-фактура выданный</i> с видом <i>Корректировочный</i>
	Документ-основание	Вводился на основании документа <i>Счет-фактура выданный</i> (по которому были реализованы товары)	Вводится на основании документа <i>Корректировка реализации</i> с видом операции <i>Корректировка по согласованию сторон</i>
	Проводки по корректировке стоимости реализации	Проводки по бухгалтерскому и налоговому учету корректировки реализации отсутствовали	Проводки формируются документом <i>Корректировка реализации</i>
	Книга покупок	Регистрация в книге покупок выполнялась при установке флажка <i>Отразить вычет НДС</i> в корректировочном счете-фактуре. При этом его регистрация в регламентном документе <i>Формирование записей книги покупок</i> не требовалась	Требуется регистрация – корректировочный счет-фактура регистрируется в регламентном документе <i>Формирование записей книги покупок</i> на новой закладке <i>Вычет НДС</i> по уменьшению стоимости реализации
	Проводка по вычету НДС (Дебет 68.02 Кредит 19.09)	Автоматически проводка не формировалась	Проводка формируется регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок</i> при регистрации в нем корректировочного счета-фактуры. Для выполнения проводок по корректировкам в план счетов добавлен новый субсчет 19.09 НДС по уменьшению стоимости реализации

Документ	Операция	Как было (при обычном учете)	Как стало
Формирование записей книги продаж	Регламентная операция (в конце месяца)	Документ содержал закладки: - По реализации; - С авансов; - Начислен к уплате; - Восстановление по авансам; - Восстановление по другим операциям; - Не отражается в книге. На каждой из этих закладок регистрировались документы, отражающие начисление НДС	В документе осталась только одна закладка <i>Восстановление по авансам</i> , на которой регистрируются счета-фактуры, полученные по выданным авансам – в месяце получения товаров и услуг от поставщика (Дебет 76.ВА Кредит 68.02)

на выполненные строительно-монтажные работы для собственного потребления (документ-основание *Начисление НДС по СМР (хозспособ)*).

Для составления счета-фактуры на полученную оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) документ *Счет-фактура выданный* вводится с видом *На аванс*.

В форме документа указываются: документ-основание, реквизиты платежно-расчетного документа и информация для заполнения табличной части счета-фактуры.

Чтобы выписать счет-фактуру при исполнении обязанностей налогового агента, документ *Счет-фактура выданный* вводится с видом *Налоговый агент*.

В форме документа указываются: документ-основание (*Списание с расчетного счета* или *Расходный кассовый ордер*), реквизиты платежно-расчетного документа и информация для заполнения табличной части.

Для составления исправленного счета-фактуры по операции реализации товаров (работ, услуг) сначала на основании документа, которым в учете отражена операция реализации, вводится документ *Корректировка реализации с операцией Исправление в первичных документах*.

При этом если исправления не изменяют данные бухгалтерского и налогового учета операции реализации, то переключатель режима корректировки следует устанавливать в положение *Только НДС*.

В документе отражаются необходимые изменения, после чего он проводится.

Затем на основании документа *Корректировка реализации* вводится документ *Счет-фактура выданный*. При этом в форме документа программа автоматически устанавливает флажок *Исправление*, проставляет порядковый номер исправления и заполняет поля с реквизитами исходного счета-фактуры.

Для счетов-фактур на аванс (вид счета-фактуры *На аванс*), при исполнении

обязанностей налогового агента (вид счета-фактуры *Налоговый агент*), на выполненные строительно-монтажные работы для собственного потребления (вид счета-фактуры *На реализацию*) исправленный счет-фактура составляется путем ввода на основании ранее введенного документа *Счет-фактура выданный* нового экземпляра этого вида.

Договором с покупателем может быть предусмотрено изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за счет изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема). При наличии документа (договора, соглашения, иного первичного документа), подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на такое изменение, продавец должен выставить покупателю корректировочный счет-фактуру.

Для составления корректировочного счета-фактуры в «1С:Бухгалтерии 8» сначала на основании документа, которым в учете отражена операция реализации, вводится документ *Корректировка реализации с операцией Корректировка по соглашению сторон*.

В документе отражается изменение цены и (или) уточняется количество (объем) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав, после чего он проводится.

Затем на основании документа *Корректировка реализации* вводится документ *Счет-фактура выданный*. При этом в форме документа программа проставляет в поле *Вид счета-фактуры* значение *Корректировочный* и заполняет поля с реквизитами исходного счета-фактуры.

## Ведение счетов-фактур полученных

Технология ведения в «1С:Бухгалтерии 8» полученных счетов-фактур покупателем зависит от вида счета-фактуры.



В табл. 2 приводится сравнительная характеристика операций по работе со счетами-фактурами полученными в «1С:Бухгалтерии 8» в прежней и новой системе учета НДС.

Полученные от поставщиков исходные счета-фактуры на товарно-материальные ценности, работы, услуги, имущественные права в программе регистрируются либо документом *Счет-фактура полученный* с видом счета-фактуры *На поступление*, либо на закладке *Счет-фактура* документа, которым отражается их принятие к учету, – *Поступление товаров и услуг*, *Поступление доп.расходов* и др. (активируем флажок *Предъявлен счет-фактура*, вводим реквизиты входящего счета-фактуры).

Регистрация полученного от поставщика счета-фактуры на перечисленную оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) производится документом *Счет-фактура полученный* с видом *На аванс*.

В форме документа указываются: номер и дата счета-фактуры, документ-основание и реквизиты счета-фактуры на аванс (*Сумма с НДС*, *Ставка НДС*, *Сумма НДС*).

Полученный от поставщика исправленный счет-фактура по операции реализации регистрируется в программе следующим образом.

Сначала на основании документа, которым в учете отражена операция поступления, вводится документ *Корректировка поступления* с операцией *Исправление в первичных документах*.

При этом если внесенные в исходный счет-фактуру исправления не изменяют данные бухгалтерского и налогового учета операции поступления, то переключатель режима корректировки следует устанавливать в положение *Только НДС* (иначе флажок устанавливается в положение НДС, бухгалтерский и налоговый учет).

В документе отражаются необходимые изменения, после чего он проводится.

Затем на основании документа *Корректировка поступления* вводится документ *Счет-фактура полученный*. При этом в форме документа программа автоматически устанавливает флажок *Исправление*, проставляет порядковый номер исправления и заполняет поля с реквизитами исходного счета-фактуры. В форме необходимо указать номер и дату исправленного счета-фактуры поставщика и провести документ.

Для счетов-фактур с видом *На аванс* исправленный счет-фактура регистрируется путем ввода на основании ранее введенного документа *Счет-фактура полученный* нового экземпляра этого вида.

Таблица 2. Сравнительная характеристика операций по работе со счетами-фактурами полученными в «1С:Бухгалтерии 8» в прежней и в новой системе учета НДС

Документ	Операция	Как было (при обычном учете)	Как стало
Счет-фактура полученный (на поступление)	Создание документа	Создавался на основании документа <i>Поступление товаров и услуг</i> или других документов поступления	Осталось по-прежнему
	Проводка по учету НДС (Дебет 19.03 Кредит 60.01)	Проводка выполнялась документом <i>Поступление товаров и услуг</i>	Осталось по-прежнему
	Книга покупок	В конце месяца счет-фактура регистрировался в книге покупок регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок</i>	Регистрация не требуется – для этого в документе <i>Счет-фактура полученный</i> необходимо установить флажок <i>Отразить вычет НДС</i> и провести документ. Аналогичный флажок также присутствует на закладке <i>Счет-фактура</i> документа поступления, если счет-фактура полученный не регистрируется как отдельный документ.

Документ	Операция	Как было (при обычном учете)	Как стало
	Проводка по вычету НДС (Дебет 68.02 Кредит 19.03)	Проводка выполнялась регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок</i>	Проводка формируется документом <i>Счет-фактура полученный</i> при установке в нем флажка <i>Отразить вычет НДС</i> или документом поступления, при установке на закладке <i>Счет-фактура</i> флажка <i>Отразить вычет НДС</i> в книге покупок (если счет-фактура полученный не регистрируется как отдельный документ)
Счет-фактура полученный (на выданный аванс)	Создание документа	Создавался на основании документов перечисления (выдачи) денежных средств	Осталось по-прежнему
	Книга покупок	В месяце выдачи аванса счет-фактура регистрировался в книге покупок регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок</i>	Регистрация не требуется – для этого в документе <i>Счет-фактура полученный</i> необходимо установить флажок <i>Отразить вычет НДС</i> и провести документ
	Проводка по вычету НДС (Дебет 68.02 Кредит 76.ВА).	Проводка выполнялась регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок</i>	Проводка формируется документом <i>Счет-фактура полученный</i> , при установке в нем флажка <i>Отразить вычет НДС</i>
	Книга продаж	В месяце получения товаров и зачете аванса поставщику счет-фактура на выданный аванс регистрировался в книге продаж регламентным документом <i>Формирование записей книги продаж (на закладке Восстановление по авансам)</i>	Осталось по-прежнему
	Проводка по восстановлению НДС (Дебет 76.ВА Кредит 68.02)	Проводка выполнялась регламентным документом <i>Формирование записей книги продаж</i>	Осталось по-прежнему
Корректировочный счет-фактура полученный (на увеличение стоимости)	Создание документа	Создавался как отдельный документ <i>Корректировочный счет-фактура полученный</i>	Создается как документ <i>Счет-фактура полученный</i> с видом <i>Корректировочный</i>
	Документ-основание	Вводился на основании документа <i>Счет-фактура полученный</i> (по которому поступили товары)	Вводится на основании документа <i>Корректировка поступления</i> с видом операции <i>Корректировка по согласованию сторон</i>
	Проводки по корректировке стоимости поступления	Проводки по бухгалтерскому и налоговому учету корректировки поступления отсутствовали	Проводки формируются документом <i>Корректировка поступления</i>
	Книга покупок	Регистрация в книге покупок выполнялась при заполнении закладки <i>Вычет НДС</i> в корректировочном счете-фактуре. При этом его регистрация в регламентном документе <i>Формирование книги покупок</i> не требовалась	Требуется регистрация – корректировочный счет-фактура регистрируется в регламентном документе <i>Формирование записей книги покупок</i> на закладке <i>Вычет НДС по приобретенным ценностям</i>
	Проводка по вычету НДС (Дебет 68.02 Кредит 19.03)	Автоматически проводка не формировалась	Проводка формируется регламентным документом <i>Формирование записей книги покупок</i> при регистрации в нем корректировочного счета-фактуры



Документ	Операция	Как было (при обычном учете)	Как стало
	Создание документа	Создавался как отдельный документ <i>Корректировочный счет-фактура полученный</i>	Создается как документ <i>Счет-фактура полученный</i> с видом <i>Корректировочный</i>
Корректировочный счет-фактура полученный (на уменьшение стоимости)	Документ-основание	Вводился на основании документа <i>Счет-фактура полученный</i> (по которому поступили товары)	Вводится на основании документа <i>Корректировка поступления</i> с видом операции <i>Корректировка по согласованию сторон</i>
	Проводки по корректировке стоимости поступления	Проводки по бухгалтерскому и налоговому учету корректировки поступления отсутствовали	Проводки формируются документом <i>Корректировка поступления</i>
	Книга продаж	Регистрация в книге продаж выполнялась при заполнении закладки <i>Восстановление НДС</i> в корректировочном счете-фактуре. При этом его регистрация в регламентном документе <i>Формирование книги продаж</i> не требовалась	Регистрация не требуется – достаточно установить флажок <i>Восстановить НДС в книге продаж</i> в документе <i>Корректировка поступления</i> , на основании которого вводится корректировочный счет-фактура
	Проводка по восстановлению НДС (Дебет 19.03 Кредит 68.02)	Автоматически проводка не формировалась	Проводка формируется документом <i>Корректировка поступления</i>
Формирование записей книги покупок	Регламентная операция (в конце месяца)	Документ содержал закладки: - <i>Вычет НДС по приобретенным ценностям</i> ; - <i>Вычет НДС с полученных авансов</i> ; - <i>Вычет НДС с выданных авансов</i> ; - <i>Вычет НДС по налоговому агенту</i> . На каждой из этих закладок регистрировались документы, отражающие вычет НДС	Состав закладок изменился: - теперь нет закладки <i>Вычет НДС с выданных авансов</i> , т.к. проводка выполняется непосредственно документом <i>Счет-фактура полученный</i> на выданный аванс (Дебет 68.02 Кредит 76.ВА); - появилась закладка <i>Вычет НДС по уменьшению стоимости реализации</i> – на этой закладке регистрируются корректировочные счета-фактуры выданные на уменьшение стоимости реализованных товаров

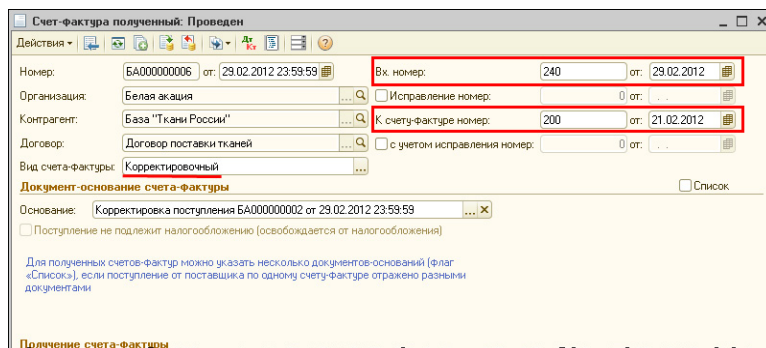
Полученный от поставщика корректировочный счет-фактура регистрируется в программе следующим образом.

Сначала на основании документа, которым в учете отражена операция поступления, вводится документ *Корректировка поступления* с операцией *Корректировка по согласованию сторон*. В документе отражается изменение цены и (или) количества (объема) принятых к учету товаров (работ, услуг), имущественных прав, после чего он проводится.

Затем на основании документа *Корректировка поступления* вводится документ *Счет-фактура полученный*. При этом в форме документа программа проставляет в поле *Вид счета-фактуры*

значение *Корректировочный* и заполняет поля с реквизитами исходного счета-фактуры. В форме необходимо указать номер и дату корректировочного счета-фактуры поставщика и провести документ (рис. 1).

Рис. 1



## Ведение журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур

Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур при его ведении на бумажном носителе в «1С:Бухгалтерии 8» формируется с помощью отчета *Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур по Постановлению № 1137* (рис. 2). Он вызывается из меню *Покупка -> Ведение книги покупок -> Журнал учета счетов-фактур по Постановлению № 1137* или из меню *Продажа -> Ведение книги продаж -> Журнал учета выданных счетов-фактур*.

### ИТС ПРОФ

На ИТС (как DVD-версии, так и на сайте) в Справочнике хозяйственных операций «1С:Бухгалтерия 8» раздела «Бухгалтерский и налоговый учет» можно ознакомиться с примерами по корректировочным счетам-фактурам: «Корректировочный счет-фактура полученный (увеличение цены товаров, текущий период)», «Корректировочный счет-фактура полученный (уменьшение цены товаров, текущий период)». Данные примеры подготовлены с учетом того, что поступление и корректировка происходят в одном текущем периоде.

а заполнение части 2 *Полученные счета-фактуры* – по записям, которые вводятся при проведении документа *Счет-фактура полученный* либо документа поступления, в котором на закладке *Счет-фактура* установлен флажок *Предъявлен счет-фактура* и указаны его реквизиты.

Помимо граф, в которых приводятся сведения, содержащиеся непосредственно в исходном (корректировочном, исправленном) счете-фактуре, таких как номер и дата составления, наименование покупателя/продавца, его ИНН и т. д., в журнале учета предусмотрены графы, в которых приводится дополнительная информация о счете-фактуре. Это *Дата выставления* (графа 2) – в части 1, *Дата получения* (графа 2) – в части 2, *Код способа выставления* (графа 3) и *Код вида операции* (графа 4) – в обеих частях.

Информация для заполнения указанных граф в части 1 журнала учета в «1С:Бухгалтерии 8» приводится в форме документа *Счет-фактура выданный* в разделе *Выставленные счета-фактуры*.

Код для заполнения графы 4 указывается в реквизите *Код вида операции*. Согласно пункту 3 Постановления № 1137, перечень кодов видов операций по НДС, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, должен быть утвержден ФНС России. На момент подписания номера в печать приказ налогового ведомства об утверждении кодов не издан. В письме от 03.02.2012 № ЕД-4-3/1657@, согласованном с Минфином России, ФНС России рекомендует до издания приказа при заполнении показателей графы 4 части 1 «Выставленные счета-фактуры» и графы 4 части 2 «Полученные счета-фактуры» использовать коды видов операций, приведенные в приложении к указанному письму. В программе «1С:Бухгалтерия 8» рекомендованные налоговым ведомством новые коды реализованы, начиная с версии 2.0.33.

По умолчанию программа автоматически подставляет тот код, который по косвенным признакам считает «наиболее соответствующим» виду операции. Например, при составлении счета-фактуры на операцию реализации подставляется код «01», на полученный от покупателя аванс – код «02» и т.д. При необходимости код можно изменить выбором из перечня.

Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур по Постановлению № 1137										
Часть 1. Выставленные счета-фактуры										
№ п/п	Дата выставления	Код способа выставления	Код вида операции	Номер счета-фактуры	Дата составления счета-фактуры	Номер корректировочного счета-фактуры	Дата составления корректировочного счета-фактуры	Номер исправления	Дата исправления	Наименование покупателя
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	11.01.2012	1	01	2	11.01.2012					ООО ТД "Комплексный"
2	28.01.2012	1	02	3	28.01.2012					АО "Центр реабилитации"
3	31.01.2012	1	01	4	31.01.2012					ООО ТД "Комплексный"
4	31.01.2012	1	01	5	31.01.2012					Частная покупатели
5	11.02.2012	1	01	7	11.02.2012					ООО ТД "Комплексный"
6	29.02.2012	1	01	8	29.02.2012					ООО ТД "Комплексный"
7	29.02.2012	1	01	4	29.02.2012					ЗАО "Импульс"
8	29.02.2012	1	02	9	29.02.2012					Частная покупатели
9		1	06	10	29.02.2012					Общество с ограниченной ответственностью "Белая акция"
10	05.03.2012	1	02	АБ400000001	20.02.2012			1	05.03.2012	ООО ТД "Комплексный"
11	30.03.2012	1	01	9	29.02.2012	14			30.03.2012	ООО ТД "Комплексный"
12	30.03.2012	1	01	12	30.03.2012					ООО ТД "Комплексный"
Часть 2. Полученные счета-фактуры										
№ п/п	Дата получения	Код способа выставления	Код вида операции	Номер счета-фактуры	Дата составления счета-фактуры	Номер корректировочного счета-фактуры	Дата составления корректировочного счета-фактуры	Номер исправления	Дата исправления	Наименование продавца
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	11.01.2012	1	01	100	11.01.2012					ОАО Базис "Транс России"
2	20.01.2012	1	01	100	20.01.2012					ЗАО "Медтеcnica"
3	22.01.2012	1	01	100	22.01.2012					ЗАО "Назабудка"
4	31.01.2012	1	01	100	31.01.2012					ООО "Ком-Услуги-Сервис"
5	31.01.2012	1	01	100	31.01.2012					ООО "Ком-Услуги-Сервис-Восток"
6	11.02.2012	1	01	200	11.02.2012					ОАО Базис "Транс России"
7	21.02.2012	1	01	200	21.02.2012					ОАО Базис "Транс России"
8	21.02.2012	1	01	200	21.02.2012					ЗАО "Назабудка"
9	29.02.2012	1	01	200	29.02.2012					ООО "Ком-Услуги-Сервис"
10	29.02.2012	1	01	200	29.02.2012					ООО "Ком-Услуги-Сервис-Восток"
11	29.02.2012	1	01	200	21.02.2012				29.02.2012	ЗАО "Назабудка"
12	29.02.2012	1	01	200	21.02.2012	240			29.02.2012	ОАО Базис "Транс России"
13	02.03.2012	1	02	300	27.02.2012			1	02.03.2012	ЗАО "Назабудка"
14	12.03.2012	1	02	300	09.03.2012					ООО "Ком-Услуги-Сервис-Восток"
15	22.03.2012	1	02	300	27.02.2012					ЗАО "Назабудка"
16	31.03.2012	1	01	300	31.03.2012					ООО "Ком-Услуги-Сервис"

Составление отчета производится по данным регистра сведений *Журнал учета счетов-фактур*. При этом заполнение части 1 *Выставленные счета-фактуры* производится по записям, которые вводятся в этот регистр при проведении документа *Счет-фактура выданный*,

Рис. 2



В соответствии с пунктом 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур графа *Дата выставления* в части 1 не заполняется (в форме документа *Счет-фактура выданный* устанавливается флажок *Не выставляется*) при регистрации не подлежащего выставлению счета-фактуры, составленного либо исправленного:

- налоговым агентом;
- при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;
- при аренде федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества;
- налогоплательщиком;
- при передаче на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- при получении сумм, указанных в статье 162 НК РФ (за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг); полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБР, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента; полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения).

Во всех остальных случаях в форме документа *Счет-фактура выданный*

устанавливается флажок *Выставлен* и указывается дата выставления счета-фактуры.

Напоминаем, что в соответствии с пунктом 3 статьи 168 НК РФ счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), со дня передачи имущественных прав или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Корректировочные счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня составления договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Способ выставления счета-фактуры указывается с помощью переключателя. При этом для способа выставления *На бумажном носителе* в регистр *Журнал учета счетов-фактур* записывается код «1», для способа *В электронном виде* – код «2».

Информация для заполнения граф *Код способа выставления* и *Код вида операции* части 2 журнала учета в «1С:Бухгалтерии 8» указывается в форме документа *Счет-фактура полученный* в разделе *Получение счета-фактуры*.

Для способа получения счета-фактуры *На бумажном носителе* в регистр *Журнал учета счетов-фактур* записывается код «1», для способа *В электронном виде* – код «2».

При регистрации полученного счета-фактуры на закладке *Счет-фактура* документа, которым отражается принятие к учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг, имущественных прав, предусмотрен только ввод информации для заполнения графы *Код вида операции*. Считается, что счет-фактура при таком способе регистрации получен на бумажном носителе.

По умолчанию программа автоматически подставляет в документах тот код, который по косвенным признакам считает «наиболее соответствующим» виду операции. Например, при регистрации счета-фактуры по операции приобретения товаров, работ, услуг подставляется код «01», на перечисленный поставщику



аванс – код «02» и т.д. При необходимости код можно изменить выбором из перечня.

Обращаем внимание, что отдельного реквизита для ввода информации о дате получения счета-фактуры (для заполнения графы *Дата получения* в части 2 журнала учета) в формах документов не предусмотрено. Такой датой счита-

Рис. 3

Дата и номер счета-фактуры продавца	Номер и дата исправления счета-фактуры продавца	Номер и дата корректировочного счета-фактуры продавца	Номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	Наименование покупателя	ИНН покупателя	КПП покупателя	Дата отмены счета-фактуры продавца	Сумма продаж, включая НДС, всего	с НДС	статус продаж по НДС
11.01.2012, 2				ООО ТД "Комплексный"	7716581421	771601001		416 800,00	260 000,00	
28.01.2012, 3				ИП "Синтез-реабилитация"	7708661403	770801001		120 000,00		
31.01.2012, 8				ЗАО "Интерстрой"	7704128724	770401001		50 000,00	50 000,00	
11.02.2012, 7				ООО ТД "Комплексный"	7716581421	771601001		872 500,00	872 500,00	
28.02.2012, 8				ООО ТД "Комплексный"	7716581421	771601001		416 800,00	260 000,00	
29.02.2012, 4				ЗАО "Интерстрой"	7704128724	770401001		50 000,00	50 000,00	
29.02.2012, 4				ЗАО "Интерстрой"	7704128724	770401001		-50 000,00	-50 000,00	
21.02.2012, 200		240.29.02.2012		Общество с ограниченной ответственностью "Белая акция"	7766200104	776601001		23 600,00	20 000,00	

ется дата документа, которым зарегистрирован полученный от поставщика счет-фактура.

### Ведение книги продаж

Книга продаж при ее ведении на бумажном носителе в «1С:Бухгалтерии 8» составляется с помощью отчета *Книга продаж по Постановлению № 1137*, вызываемого из меню *Продажа -> Ведение книги продаж -> Книга продаж по Постановлению № 1137* (рис. 3).

Составление книги продаж производится по данным регистра накопления НДС продажи.

Обращаем внимание, что начиная с 1 января 2012 года в «1С:Бухгалтерии 8» изменился порядок внесения записей в этот регистр накопления. Ранее записи в регистр НДС продажи по всем операциям вводились с помощью документа *Формирование записей книги продаж*. Теперь этот документ предназначен для формирования записей только по восстановлению принятых к вычету сумм налога с авансов, выданных поставщику в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав).

Во всех остальных случаях записи в регистр НДС продажи вводятся теми документами (точнее, при проведении тех документов), которыми в бухгалтерском учете отражается начисление, исправление и корректировка

налогового обязательства. Например, по операциям реализации товаров (работ, услуг) записи вводятся документом *Реализация товаров и услуг*, при составлении счетов-фактур на авансы полученные – документом *Счет-фактура выданный* (рис. 4), при исправлении и изменении количественных и стоимостных показателей отгруженных товаров (работ, услуг) – документом *Корректировка реализации* и т.д.

### Ведение книги покупок

Книга покупок при ее ведении на бумажном носителе в «1С:Бухгалтерии 8» составляется с помощью отчета *Книга покупок по Постановлению № 1137*, вызываемого меню *Покупка -> Ведение книги покупок -> Книга покупок по Постановлению № 1137*.

## ИТС ПРОФ

Ознакомиться с новым механизмом работы со счетами-фактурами выданными и формированием книги продаж пользователи могут на ИТС в Справочнике хозяйственных операций «1С:Бухгалтерия 8» раздела «Бухгалтерский и налоговый учет», обновленный пример «Продажа товаров в оптовой торговле (предоплата – отгрузка)».

№	Номенклатура (обобщенное наименование...)	Содержание услуги, доп. сведения	Сумма с НДС	% НДС	Сумма НДС
1	Брошюлетские		110 000,00	10%	10 000,00
2	Брошюлетские		306 800,00	18%	46 800,00

Период	Счет Дт	Субъект Дт	Кол-во	Счет Кт	Субъект Кт	Кол-во	Сумма	Сумма НДС Дт	Сумма НДС Кт
20.02.2012, 18.35.35	76 АВ	ТД "Комплексный"		68 02	Налог (вынос) и...		10 000,00		
	Поступление н...							НДС по предоплате	
20.02.2012, 18.35.35	76 АВ	ТД "Комплексный"		68 02	Налог (вынос) и...		46 800,00		
	Поступление н...							НДС по предоплате	

Организация	Покупатель	Счет-фактура	Вид ценной бумаги	Ставка	Дата оплаты	Документ о...	Событие	Дата события	Сумма без НДС	НДС
Белая акция	ТД "Комплексный"	Поступление	Авансы п...	10%	17.02.2012	Поступление	Получен аванс	20.02.2012	100 000,00	10 000,00
Белая акция	ТД "Комплексный"	Поступление	Авансы п...	18%	17.02.2012	Поступление	Получен аванс	20.02.2012	260 000,00	46 800,00

Рис. 4



Составление книги покупок производится по данным регистра накопления НДС покупки.

Обращаем внимание, начиная с 1 января 2012 года в «1С:Бухгалтерии 8» изменен порядок учета вычетов по НДС и, соответственно, внесения записей в этот регистр накопления.

Ранее программа поддерживала два варианта учета НДС: так называемый стандартный и упрощенный. Выбранный организацией вариант указывался в параметрах учетной политики по НДС.

Если организация применяла стандартный учет НДС, то проводки на налоговые вычеты (в дебет счета 68.02 «Налог на добавленную стоимость» с кредита субсчетов счета 19 «НДС по приобретенным ценностям») и записи в регистр НДС покупки вносились с помощью документа *Формирование записей книги покупок*.

Организация, которая применяла упрощенный учет НДС, имела возможность отразить вычет в бухгалтерском учете и в регистре НДС покупки сразу при проведении документов, которыми в программе отражается принятие к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ и услуг.

Однако при этом упрощенный учет НДС имел ряд ограничений.

Теперь выбор варианта учета НДС как элемента учетной политики в программе не предусмотрен. Для всех организаций применяется новый, единый порядок формирования проводок по налоговым вычетам и соответствующих им записей для книги продаж. Он состоит в следующем.

Если при регистрации полученного от поставщика счета-фактуры выполняются условия для применения налогового вычета, то проводки на налоговый вычет и записи в регистр НДС покупки могут быть сформированы при проведении документа, которым этот счет-фактура регистрируется в программе. Для этого достаточно установить флажок *Отразить вычет НДС* в книге покупок на закладке *Счет-фактура* – при регистрации счета-фактуры в документе, отражающем операцию поступления, или *Отразить вычет НДС* – при регистрации счета-фактуры с помощью документа *Счет-фактура полученный*.

При этом следует учитывать, что по отдельным видам покупок в программе установлен контроль правомерности применения вычетов.

В частности, независимо от того, установлен или не установлен флажок, проводки на вычет и соответствующие им записи для книги покупок не формируются, если документом отражается принятие к учету вложений во внеоборотные активы.

Как и ранее, проводки на вычет и записи в регистр НДС покупки по таким покупкам, а также при раздельном учете и при исполнении обязанностей налогового агента в программе формируются документом *Формирование записей книги покупок*.

Кроме того, с помощью этого документа в бухгалтерском учете и для целей НДС отражаются вычеты по полученным исправленным и корректировочным счетам-фактурам, также вычет налога продавцом при корректировке реализации в сторону уменьшения. Записи на суммы вычета последним в форме документа приводятся обособленно в табличной части на закладке *Вычет НДС* по уменьшению стоимости реализации.

В информационной системе ИТС в разделе «Налоги и взносы» – Учет по налогу на добавленную стоимость в «1С:Бухгалтерии 8», редакция 2.0 публикуются статьи, в которых рассматривается порядок бухгалтерского и налогового учета для целей расчетов НДС в программе «1С:Бухгалтерия 8». Для удобной навигации раздел поделен на рубрики:

## ИТС ПРОФ

Более подробно ознакомиться с новым механизмом работы со счетами-фактурами полученными и формированием книги покупок вы можете на ИТС в Справочнике хозяйственных операций «1С:Бухгалтерия 8» раздела «Бухгалтерский и налоговый учет» (обновленный пример – «Учет ИТС»).

- Организация учета по НДС в программе;
- Начисление НДС по операциям реализации;
- Учет входного НДС;
- Расчеты по НДС с авансов;
- Расчеты по налогу по отдельным операциям;
- Исполнение обязанностей налогового агента;
- Ведение счетов-фактур, книг покупок и продаж;
- Раздельный учет НДС.

