



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

Основы пред-
ставления
финансовой
отчетности

С. 7

Общие
требования
к представ-
лению
финансовой
отчетности

С. 12

Требования
к структуре
и содержанию
финансовой
отчетности

С. 16

Примечания
к отчетности
по МСФО

С. 28

Действительный член



№4 | 2012

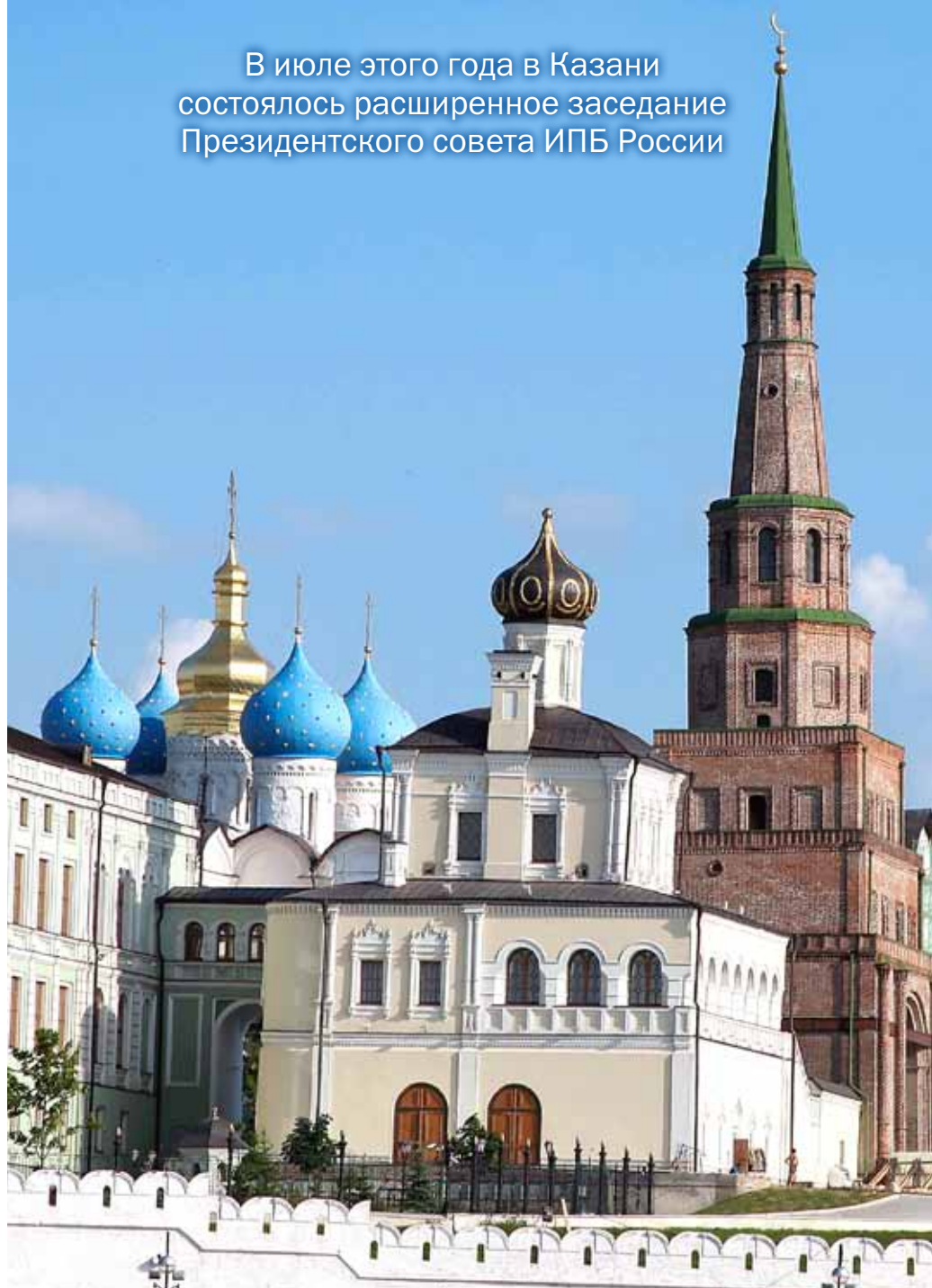
Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

КАЗАНСКИЙ КРЕМЛЬ

Приволжский федеральный округ

В июле этого года в Казани
состоялось расширенное заседание
Президентского совета ИПБ России



Уважаемые коллеги!



Юбилейный для ИПБ России год продолжается. В адрес института приходят поздравления от друзей и партнеров, во многих территориальных институтах прошли праздничные мероприятия, посвященные 15-летию ИПБ России. Выражаем им огромную благодарность.



Кульминацией юбилейного года станет конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Приглашаем всех желающих принять в нем участие!

Хоружий Людмила Ивановна,
вице-президент ИПБ России

Копосова Евгения Иванова,
директор ИПБ России

3 Расширенное заседание Президентского совета



4-5 июля 2012 года в Казани состоялось расширенное заседание Президентского совета ИПБ России с участием руководителей территориальных институтов профессиональных бухгалтеров. В рамках этого заседания состоялось совещание, на котором были подведены основные итоги деятельности ИПБ России за 15 лет и озвучены перспективные направления развития института.

6 Международные стандарты финансовой отчетности



Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере **Д.А. ПРОКОПОВИЧ**, председатель комитета по МСФО ИПБ России, рассматривает раздел 2 «Представление финансовой отчетности» (темы 5–10).

41 «Писати в книги верно»



В период монгольской экспансии были разрушены традиционные торговые пути, взаимодействие стран и этносов, экономических систем. В Золотую Орду из Руси вывозилось все: запасы серебра, налоги (десятина от всего – имущество по видам, ремесленники, молодежь). Налоги устанавливались чиновниками: баскаки (монг.) и численниками (русс.) на основе переписей (не исключена китайская основа налоговой системы). Однако церкви и монастыри имели льготы и поэтому копили средства и развивали предпринимательскую деятельность. Только с Московской Русью (конец XV–XVII века) после обретения самостоятельности был связан новый этап развития отечественного бухгалтерского учета. Об этом – в статье **Т.Н. МАЛЬКОВОЙ**, докт. экон. наук, профессора.



В ИПБ России

- 2 Новости
- 3 Расширенное заседание Президентского совета

Дистанционное повышение квалификации

Д.А. Прокопович

- 6 Представление финансовой отчетности по МСФО
- 7 Основы представления финансовой отчетности
- 12 Общие требования к представлению финансовой отчетности
- 16 Требования к структуре и содержанию финансовой отчетности по МСФО
- 28 Примечания к отчетности по МСФО

Бухгалтерский учет и налогообложение

- 32 Субсидия из бюджета и НДС
Е.Ю. Хмелькова, О.В. Монако
- 34 Правила оформления декларации по НДС при импорте
В.П. Анисимова, Е.Н. Королёва
- 37 Уступка права требования по договору аренды земли
С.Ю. Овчинникова, Е.Н. Королёва

История бухгалтерского учета

- 41 «Писати в книги верно»
Т.Н. Малькова

Новости

Стратегическое партнерство с Советом Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов Узбекистана

Директор ИПБ России Е.И. Копосова и председатель Совета Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (НАБАУз) М.М. Тулаходжаева подписали соглашение о стратегическом партнерстве.

Соглашение ИПБ России и НАБАУз должно установить долгосрочное плодотворное сотрудничество между двумя организациями, направленное на объединение усилий по укреплению и совершенствованию бухгалтерской, аудиторской профессии и в России, и в Узбекистане. ИПБ России и НАБАУз планируют осуществление различных проектов как по взаимному признанию уровня компетенции членов друг друга, так и по разработке совместных образовательных проектов.

НАБАУз является общественной организацией, объединяющей на добровольных началах сертифицированных бухгалтеров и аудиторов Узбекистана.

Встреча без границ в Кишиневе

Профессиональные бухгалтерские организации десяти стран собрались в Кишиневе для того, чтобы обсудить будущее бухгалтерской

и аудиторской профессии. 6-я встреча без границ прошла 21-23 июня 2012 года. Принимающей стороной выступила Ассоциация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова (АСАР РМ).

ИПБ России на встрече представляли вице-президент Л.И. Хоружий и директор Е.И. Копосова.

За несколько лет проведения встречи без границ уже стали хорошей традицией, позволяющей представителям профессиональных объединений и регуляторов приграничных стран обмениваться мнениями и опытом по конкретным вопросам развития профессии.

В качестве темы прошедшей встречи был выбран вопрос о «Роли и обязательствах профессиональных организаций в регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии».

Для всесторонней дискуссии АСАР РМ пригласила признанных специалистов и представителей регулирующих органов в области бухгалтерского учета, делового сообщества и академических кругов Молдовы, а также представителей международных организаций: Международной федерации бухгалтеров (IFAC), Всемирного банка, Объединения франкоговорящих бухгалтеров (FIDEF) и национальных профессиональных бухгалтерских и аудиторских объединений России, Украины, Румынии, Венгрии, Польши, Турции, Бельгии.

Вице-президент ИПБ России Л. И. Хоружий выступила с докладом на тему «Роль ИПБ России в регулировании бухгалтерской профессии в России».

Несомненно, встречи такого уровня необходимы для создания и поддержания стабильного доверительного отношения общества к бухгалтерской и аудиторской профессии, а также продвижения принципов прозрачности и надежности составления финансовой отчетности как залога эффективного развития экономики и общества в целом.



Расширенное заседание Президентского совета

4–5 июля 2012 года в Казани состоялось расширенное заседание Президентского совета ИПБ России с участием руководителей территориальных институтов профессиональных бухгалтеров. В рамках этого заседания состоялось совещание, на котором были подведены основные итоги деятельности ИПБ России за 15 лет и озвучены перспективные направления развития института.

Основные достижения ИПБ России еще впереди

Открывая совещание, **Л.И. Хоружий**, вице-президент ИПБ России, отметила, что за 15 лет ИПБ России выполнил все основные задачи, которые ставил перед собой в самом начале. Создана профессиональная организация, объединяющая бухгалтеров и способствующая повышению статуса и престижа бухгалтерской профессии, действует система аттестации и повышения квалификации бухгалтеров, ведется непрерывная работа по методическому и методологическому обеспечению бухгалтерской профессии.

Л.И. Хоружий подчеркнула, что все эти годы ИПБ России большое внимание уделял развитию методологического обеспечения бухгалтерского учета, внедрению в практику новых форм и методов организации учета, отвечающих концепции развития бухгалтерского учета в России. Эта деятельность ИПБ России получила признание как в стране (в том числе Минфина России), так

и за рубежом. Кроме того, ИПБ России активно участвует в проектах Минфина России, в частности, в разработке плана мероприятий по переходу российского бухгалтерского учета на МСФО.

Отличительной чертой ИПБ России является то, что с момента образования в основе его деятельности в качестве одного из ключевых был заложен региональный принцип. Сегодня он не теряет своей актуальности. «Консолидация совместных усилий регионов, территориальных институтов и ИПБ России является залогом успешного и эффективного развития нашей организации», – считает Л.И. Хоружий.

Л.И. Хоружий также остановилась на наиболее существенных положениях нового Закона о бухгалтерском учете, которые определяют для ИПБ России новый фронт работы. По ее словам, сложившаяся система регулирования российского бухгалтерского учета претерпевает существенные изменения, что способствует дальнейшему сближению с международной учетной практикой. А значит, перед ИПБ России стоит масштабная задача по обучению новым подходам и повышению квалификации своих членов.

Пожалуй, особенно важным для профессионального сообщества является определение законом субъектов регулирования бухгалтерского учета и выделение наряду с органами государственного регулирования субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Регулирование бухучета в России в соответствии с законом могут осуществлять различные саморегулируемые организации и профессиональные некоммерческие партнерства.

*Л.И. Хоружий,
вице-президент
ИПБ России,
и Е.И. Копосова,
директор ИПБ России*



Однако в этом таится опасность, так как в регулирование бухгалтерского учета могут и уже вмешиваются саморегулируемые организации промышленников, не владеющие в полной мере знаниями в области методологии. Поэтому перед ИПБ России стоит задача занять лидерскую позицию в деле развития бухгалтерской профессии.

«Главное – не останавливаться на достигнутом! Мы должны работать на опережение, развиваться, чтобы быть конкурентоспособными. Думаю, что наши основные достижения должны быть еще впереди», – заключила Л.И. Хоружий.

Международное сотрудничество – перспективное направление

Е.И. Копосова, директор ИПБ России, посвятила свое выступление самым актуальным направлениям деятельности ИПБ России в 2011 и 2012 году. По ее словам, ИПБ России создал систему аттестации профессиональных бухгалтеров, которая эффективно функционирует на протяжении 15 лет в 65 регионах страны. Эта система позволяет соединить интересы работодателя, общества и самой профессии, что соответствует международной практике. «Над эффективным сочетанием этих трех компонентов мы продолжаем работать», – сообщила Е.И. Копосова.

В 2012 году основная работа ИПБ России направлена на создание новой программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров по МСФО. Эта программа рассчитана на 280 часов, из них 160 часов будет посвящено МСФО: по 80 часов на теоретическую и практическую части. Программа «Профессиональный бухгалтер-эксперт по МСФО» уже утверждена Президентским советом. В настоящее время идет разработка тестов и учебного пособия. Кроме того, продолжает действовать программа «Главный бухгалтер по МСФО», которая, как и другие программы ИПБ России, ежегодно актуализируется.

Система аттестации ИПБ России доказала свою эффективность и на международном уровне, прежде всего среди стран СНГ. «Профессиональные организации стран СНГ: Казахстана, Молдовы, Украины, Азербайджана – уже выразили свою заинтересованность в присоединении к нашей

системе аттестации и заключили с ИПБ России соглашения о сотрудничестве. Наиболее успешно в этом отношении развивается сотрудничество с Палатой профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», – отметила Е.И. Копосова.

Пока работа осуществляется на основе двусторонних соглашений с профессиональными организациями других стран. О своем опыте в этом направлении представители ИПБ России рассказали на Координационном совете по бухгалтерскому учету, в котором принимают участие представители министерств финансов стран СНГ.

В настоящее время ИПБ России начал работу по выработке исходных требований и единых подходов, необходимых для взаимного признания национальных сертификаций специалистов в области бухгалтерского учета в рамках стран СНГ, а также по сближению и гармонизации действующих требований к уровню профессиональной квалификации представителей бухгалтерской профессии, а в перспективе – выработке единых требований для специалистов в области бухгалтерского учета в рамках стран СНГ.

«Таким образом, мы полагаем, что международное сотрудничество станет одним из перспективных направлений развития системы аттестации ИПБ России», – заявила Е.И. Копосова.

Говоря об изменениях в системе спецкурсов повышения квалификации, Е.И. Копосова обратила внимание собравшихся на интерактивные практикумы. Они ориентированы на развитие у слушателей умений и навыков профессиональной деятельности в части составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и позволяют членам ИПБ России, прошедшим обучение, сдать экзамен (решить задачу) и получить диплом по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации. В разработке следующие интерактивные практикумы – по составлению налоговой отчетности.

«Хочу подчеркнуть, что интерактивные практикумы по составлению отчетности являются уникальными разработками ИПБ России, поскольку не только итоговый результат подсчитывается автоматически, а сама задача формируется в автоматическом режиме методом случайной выборки. Таким

Международное сотрудничество станет одним из перспективных направлений развития системы аттестации ИПБ России.

Единая система спецкурсов повышения квалификации постоянно пополняется новыми спецкурсами, а уже действующие спецкурсы ежегодно актуализируются.

образом, каждый слушатель решает индивидуальную задачу», – подчеркнула Е.И. Копосова.

В процессе решения у слушателей формируется понимание влияния конкретного факта хозяйственной жизни на соответствующие показатели отчетности. Такой навык развивает у слушателей способность к прогнозированию последствий от различных управленческих решений на этапе их принятия. В настоящее время это качество актуально и востребовано в любой профессиональной среде.

Единая система спецкурсов повышения квалификации постоянно пополняется новыми спецкурсами, а уже действующие спецкурсы ежегодно актуализируются. Е.И. Копосова предложила руководителям учебно-методических центров, в случае если есть потребность в каком-то конкретном спецкурсе, которого нет в системе ИПБ России, выступать с инициативой и предлагать свои программы. «Мы всегда поддерживаем такие предложения, некоторые действующие спецкурсы введены по просьбе учебных центров», – сказала она.

Обмен мнениями

В рамках совещания свои предложения по дальнейшему развитию ИПБ России высказали представители территориальных институтов профессиональных бухгалтеров и члены Президентского совета ИПБ России.

Так, **В.Б. Ивашкевич**, президент Института профессиональных



В.Б. Ивашкевич, президент Института профессиональных бухгалтеров и аудиторov Республики Татарстан

бухгалтеров и аудиторов Республики Татарстан, считает, что при ИПБ России нужно создать «мозговой центр», который будет разрабатывать проекты новых нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету или инициировать их разработку. В состав этой структуры должны, по мнению В.Б. Ивашкевича, войти представители экономической науки и практические работники – главные бухгалтеры крупных организаций.

Кроме того, есть интересные направления обучения, которые ИПБ России стоит развивать. Среди них В.Б. Ивашкевич назвал креативный учет, у которого уже есть научная основа, актуальный учет и отчетность, которые являются общемировой тенденцией.

Н.Б. Саваляйнен, директор Департамента учетной политики и контроля Минздравсоцразвития России, член Президентского совета ИПБ России, как представитель бюджетной сферы предложила как можно интенсивнее развивать аттестацию бухгалтеров государственных (муниципальных) учреждений. По ее словам, у таких бухгалтеров очень высока потребность в том, чтобы быть членами профессиональной организации, которая могла бы помочь разрешить сложные методологические вопросы бюджетного учета.

К.В. Един, исполнительный директор Новосибирского ТИПБиА, поддержал эту идею, но подчеркнул, что в условиях действия Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных нужд» ИПБ России нужно выработать единый подход к обучению «бюджетников» на соответственном уровне. Напомним, что в соответствии с данным законом бюджетные учреждения заключают договоры, в частности, на оказание услуг с победителями соответствующих торгов. А это зачастую приводит к необоснованному снижению цен на обучение.

Д.Ю. Филиппев, генеральный директор Алтайского ТИПБиА, считает, что необходимо активно привлекать бухгалтерскую общественность к обсуждению разрабатываемых проектов нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Уважаемые читатели!

Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере рассмотрим **раздел 2 «Представление финансовой отчетности»** (темы 5 – 10).

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

Представление финансовой отчетности по МСФО

Устанавливая требования к финансовой отчетности, стандарты МСФО (каждый по отдельности и в совокупности) регулируют вопросы признания и оценки отдельных статей, операций и событий, раскрытия информации в отчетности, выбора и применения надлежащей учетной политики, представления отчетности, ее структуры и содержания.



Д.А. Прокопович

Так, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» содержит общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию, определяя тем самым основу для представления финансовой отчетности общего назначения. Можно сказать, что МСФО (IAS) 1 является ключевым стандартом, поскольку он определяет конечный вид финансовой отчетности по МСФО и должен применяться всеми компаниями при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).

Данный стандарт применяется как для отдельной, так и для консолидированной финансовой отчетности. Но при составлении сокращенной промежуточной отчетности компании

будут применять положения стандарта МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» вместо соответствующих положений МСФО (IAS) 1, касающихся ее структуры и содержания.

МСФО (IAS) 1 применим для всех компаний, осуществляющих коммерческую деятельность (в том числе коммерческих компаний государственного и общественного сектора) в любой отрасли экономики, а также любой организационно-правовой формы (в том числе компаний, в которых вклады участников не представляют собой капитал в понимании МСФО, таких как паевые фонды, товарищества и кооперативы).

Вместе с тем стандарт МСФО (IAS) 1 не регулирует вопросы признания, оценки и раскрытия конкретных операций и других событий, что является предметом рассмотрения других стандартов.



Основы представления финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 на уровне стандарта закрепляет и развивает основные положения, содержащиеся в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности».

Цель и состав финансовой отчетности

Как указано в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности», финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов деятельности компании. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений.

Финансовая отчетность также показывает эффективность управления ресурсами, доверенными руководством компании ее собственниками. Для достижения своей цели финансовая отчетность должна содержать информацию об активах компании, ее обязательствах, капитале, доходах и расходах, вкладах и распределениях среди собственников, денежных потоках, а также дополнительную информацию (в качестве примечаний), которая помогает пользователям прогнозировать будущие потоки денежных средств компании, их величину, сроки и вероятность возникновения.

Исходя из этого, полный комплект финансовой отчетности должен содержать:

- отчет о финансовом положении на дату окончания периода;
- отчет о совокупной прибыли за период;
- отчет об изменениях в капитале за период;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания, включающие краткий обзор основных положений

Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений.

применяемой учетной политики и дополнительную пояснительную информацию;

- отчет о финансовом положении на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов (в специально предусмотренных случаях, как указано далее).

В 2008 году в рамках конвергенции с ОПБУ США в МСФО (IAS) 1 были внесены изменения, вступившие в силу с отчетности за 2009 год, в соответствии с которыми несколько изменились названия и форма основных финансовых отчетов. Так, бухгалтерский баланс получил название «отчета о финансовом положении», а отчет о прибылях и убытках расширился до «отчета о совокупной прибыли». Вместе с тем компания вправе по собственному усмотрению использовать наименования отчетов, отличные от тех, которые установлены в стандарте (например, для удобства пользователей использовать прежнее название «баланс»).

В стандарте подчеркивается, что каждому отчету, представленному в полном комплекте финансовой отчетности, должно уделяться равное значение. Поскольку каждый из отчетов в отдельности представляет компанию в определенном ракурсе, и только рассмотренные в совокупности и дополненные необходимыми примечаниями они могут всесторонне характеризовать финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании. Так:

- отчет о финансовом положении отражает имеющиеся активы, обязательства, капитал компании на дату окончания отчетного периода, тем самым характеризуя финансовое положение компании на эту дату или

ее потенциал по генерированию денежных потоков в будущем;

- отчет о совокупной прибыли отражает финансовый результат за отчетный период или историческую информацию об изменениях за период в потенциале по генерированию будущих денежных потоков, как произошедших в результате деятельности компании, так и вызванных пересмотром оценок;
- отчет об изменениях в капитале отражает изменения за отчетный период в размерах, составе и структуре капитала, причитающегося владельцам компании;
- отчет о движении денежных средств содержит историческую информацию о размерах, составе и структуре денежных потоков, создаваемых и потребляемых в компании;
- дополнительная пояснительная информация позволяет пользователям лучше понять данные, приведенные в отчетах, и составить более полное представление о финансовом положении и результатах деятельности компании.

И только анализ всех отчетов в их взаимосвязи позволит пользователям полноценно прогнозировать будущие потоки денежных средств компании, их величину, сроки и вероятность возникновения.

На практике при предоставлении своей финансовой отчетности заинтересованным пользователям многие компании сопровождают ее пояснениями директоров в виде так называемого финансового обзора руководства, в котором описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения компании, основные источники неопределенности, с которыми она сталкивается.

Такой финансовый обзор руководства не входит в сферу регулирования МСФО и МСФО (IAS) 1, в частности. Однако, понимая значимость такой сопроводительной информации к отчетности и желая стандартизировать подходы и устранить возможность для злоупотреблений со стороны руководства компаний, в декабре 2010 года Совет по стандартам выпустил Положение по практике (IFRS Practice Statement) «Комментарии руководства. Основы представления», не являющееся стандартом в терминах МСФО,

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств компании.

в котором определены цель, принципы, требования к оформлению и содержанию такой пояснительной информации.

Так, эта информация должна быть ориентирована на основных пользователей отчетности, представлять понимание руководства результатов деятельности и финансового положения компании, дополнительно прояснять представленные в отчетности данные, отражать ожидания относительно будущего компании. Рекомендуется представлять комментарии о характере деятельности компании, целях и стратегиях руководства, наиболее значительных ресурсах, рисках и связях, фактических и прогнозируемых результатах деятельности и их ключевых индикаторах.

В комплекте с финансовой отчетностью компании также могут предоставлять отчеты по вопросам охраны окружающей среды, стабильному развитию и другие. Несмотря на то что в мировой практике получает распространение подготовка так называемой интегрированной отчетности, любые другие отчеты не входят в сферу регулирования МСФО, а финансовая отчетность, представленная даже в рамках интегрированной отчетности, должна соответствовать МСФО и быть четко выделена из другой информации.

Соответствие МСФО

Первый и главный тезис, установленный в МСФО (IAS) 1, заключается в том, что финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств компании. Причем предполагается, что такое достоверное представление достигается путем применения положений «Принципов подготовки и составления финансовой отчетности», строгого соблюдения стандартов и интерпретаций МСФО и дополнительного раскрытия информации (при необходимости). То есть практически ставится знак равенства между достоверным представлением и соблюдением МСФО.

Чтобы отчетность считалась соответствующей МСФО, при ее подготовке должны быть выполнены все применимые требования каждого стандарта и интерпретации, о чем в самой отчетности должно быть

сделано безоговорочное заявление. Строго говоря, если данные условия не выполнены, то не допускается описывать финансовую отчетность как соответствующую МСФО.

Поскольку стандарты комплексно охватывают весь процесс подготовки финансовой отчетности, то задача достоверного представления финансовой отчетности решается путем:

- выбора и применения учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;
- представления в отчетности информации (на основе применимых требований стандартов и интерпретаций МСФО и выбранной учетной политики) таким образом, который приводит к формированию уместной, надежной, сопоставимой и понятной информации (требуемые качественные характеристики отчетности информации подробно определяются в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности»);
- дополнительного раскрытия информации сверх требований МСФО, когда это необходимо для того, чтобы пользователи могли получить правильное понимание воздействия операций и других событий на финансовое положение и результаты деятельности компании.

Выбор ненадлежащей учетной политики, то есть не соответствующей МСФО, не компенсируется ни раскрытием применяемой учетной политики, ни информацией в примечаниях, ни иными пояснительными материалами.

Но, хотя данный стандарт требует полного соответствия отчетности МСФО (не допускается частичное соответствие), все же на основе оговорок, содержащихся в этом стандарте, можно указать три причины, по которым отдельные требования МСФО могут не выполняться при том, что отчетность будет считаться соответствующей МСФО:

МСФО применяется к существенным статьям. Выполнение компанией какого-либо конкретного требования МСФО не требуется, если влияние от этого на информацию, представленную в отчетности, не является существенным. (Понятие существенности определяется в «Принципах

подготовки и составления финансовой отчетности» и в самом МСФО (IAS) 1, о чем говорится далее.) На практике это означает, что при составлении отчетности нужно сконцентрироваться на тех статьях и операциях, которые являются существенными для отчетности – то есть отклонения в их отражении повлияли бы на решения, принимаемые пользователями. И таких ситуаций оказывается достаточно много.

С другой стороны, можно меньше внимания уделять применению требований МСФО для отражения несущественных статей. Например, если эффект от того, что малоценные объекты основных средств (стоимостью ниже определенного уровня) не амортизируются, как того требуют МСФО, а списываются в затраты одновременно, не является существенным ни для отчета о финансовой позиции, ни для отчета о совокупной прибыли, то, несмотря на данное отклонение от требований стандартов, отчетность все же будет считаться соответствующей МСФО.

Соответствие МСФО оценивается с учетом применимости требований стандартов. По существу, данное положение является даже тривиальным. Если какие-то контрактные требования стандартов или интерпретаций являются не применимыми для компании, то они, естественно, не выполняются. Например, если у компании нет затрат по займам, то она и не должна применять соответствующий стандарт (МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»), и так далее.

Руководство компании может решить, что ради достоверности финансовой отчетности необходимо отступить от какого-либо конкретного требования МСФО. В исключительно редких случаях руководство компании может прийти к выводу, что выполнение какого-либо требования стандарта или интерпретации может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности». В этом случае компания должна отказаться от выполнения такого требования и обеспечить раскрытие следующей информации в отчетности:

- подтверждение от руководства, что финансовая отчетность достоверно

Выполнение компанией какого-либо конкретного требования МСФО не требуется, если влияние от этого на информацию, представленную в отчетности, не является существенным.

представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств компании;

- заявление, что компания выполнила требования всех применимых МСФО, за исключением того, что отказалась от выполнения конкретного требования с целью обеспечения достоверности представления отчетности;
- наименование МСФО, от выполнения требований которого компания отступила, и характер отступления: порядок учета, который требовался бы при применении этого МСФО, причину, по которой этот порядок учета вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникло бы противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности», принятый порядок учета;
- финансовое воздействие отступления на каждую затронутую статью отчетности (по каждому периоду, представленному в отчетности).

Если отступление от МСФО, допущенное в одном из предыдущих периодов, продолжает оказывать воздействие на суммы, отраженные в текущем отчетном периоде, то компания должна продолжать предоставлять в отчетности указанную выше пояснительную информацию. Например, это требуется, когда компания в одном из предыдущих периодов отступила от какого-либо требования МСФО по оценке активов и это приводит к тому, что входящие остатки или сумма их списания в текущем отчетном периоде отражаются в оценке, не соответствующей требованиям МСФО.

При принятии решения руководством о необходимости отступления от требований МСФО, стандарт МСФО (IAS) 1 рекомендует проанализировать следующие аспекты:

- почему в конкретных обстоятельствах не достигается цель финансовой отчетности;
- как обстоятельства отчитывающейся компании отличаются от обстоятельств других компаний, которые соблюдают это требование. И если при схожих обстоятельствах другие компании соблюдают данное требование, то почему отчитывающаяся компания не может его применить (принимается опровержимое

Возможность отступления от МСФО следует рассматривать как опцию, призванную повысить достоверность отчетности.

допущение, что отчитывающаяся компания также должна применять данное требование).

Но почему же при всей строгости требования о необходимости полного и неукоснительного соблюдения стандартов и интерпретаций МСФО (IAS) 1 все же допускает ситуации, в которых отступление возможно по решению руководства компании? На наш взгляд, ответ заключается в том, что МСФО – это стандарты, основанные на принципах, и предполагают активное участие составителя отчетности в анализе конкретной ситуации, принятии оценок и суждений с целью соответствия конечным требованиям, предъявляемым к отчетности. Поэтому, следуя этой идее, стандарты оставляют возможность в крайне редких случаях (которые, возможно, никогда и не наступят) отступления от них, ставя, таким образом, суждение специалиста выше правил. Таким образом, возможность отступления от МСФО следует рассматривать как опцию, призванную повысить достоверность отчетности.

Непрерывность деятельности

МСФО (IAS) 1 уже на уровне стандарта утверждает тезис, содержащийся в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности», о том, что финансовая отчетность по МСФО должна составляться на основе допущения 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.

При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность компании продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Для этого оно должно анализировать всю имеющуюся информацию относительно будущего компании

на перспективу как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода. В каждом конкретном случае глубина анализа будет зависеть от специфических обстоятельств.

Как правило, если компания на протяжении многих лет осуществляет прибыльную деятельность и имеет доступ к необходимым ресурсам, то вывод о непрерывности деятельности компании может быть сделан без проведения детального анализа. Но в других обстоятельствах руководству может потребоваться провести анализ различных внешних и внутренних факторов, относящихся к текущей и будущей деятельности компании (ее текущей и ожидаемой рентабельности, графикам платежей по текущим и потенциальным обязательствам, доступности необходимых ресурсов и др.), прежде чем убедиться в приемлемости допущения о непрерывности деятельности.

Если руководство имеет планы по ликвидации компании, прекращению или существенному сокращению масштаба ее деятельности в обозримом будущем (либо будет вынуждено действовать таким образом ввиду отсутствия реальных альтернатив) или если допущение о непрерывности деятельности не выполняется по другим причинам, то финансовая отчетность не должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности.

Этот факт должен быть раскрыт в самой отчетности. Вместе с этим необходимо указать причину, по которой компания не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, а также основу, использованную для подготовки финансовой отчетности (главным образом, методы представления и оценки имеющихся у нее экономических ресурсов и обязательств – например, оценка по ликвидационной стоимости, составление ликвидационного баланса).


Если в ходе оценки непрерывности деятельности выявляется существенная неопределенность в отношении будущих событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности компании непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то информация о такой неопределенности должна быть раскрыта в отчетности. Примером ситуации такой неопределенности может

быть ожидание принятия в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода закона, который может поставить под сомнение целесообразность продолжения деятельности компании или ее запретить.

Учет по методу начисления

МСФО (IAS) 1 также на уровне стандарта закрепляет тезис, содержащийся в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» о том, что финансовая отчетность по МСФО должна составляться с применением метода начисления (кроме отчета о движении денежных средств, который должен составляться кассовым методом). 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 достоверно отразить финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании. (Более подробно о методе начисления изложено в разделе «Принципы отчетности по МСФО».)

Важным следствием этой нормы является требование МСФО (IAS) 1 признавать статьи в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (то есть элементов финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, приведенным в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности». Такая прямая отсылка вводит данные положения «Принципов» в корпус самих стандартов, делая их императивом при составлении отчетности по МСФО. 

Применение метода начисления позволяет достоверно отразить финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании.

Общие требования к представлению финансовой отчетности

Поскольку в МСФО не предусмотрен единый формат представления финансовой отчетности, а даются лишь рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию, то для обеспечения единообразия подходов и понимания МСФО (IAS) 1 устанавливает общие требования к ее представлению.

Финансовая отчетность представляет собой сжатое (агрегированное) отображение финансового положения и результатов деятельности отчитывающейся компании.

Агрегированное представление статей

Какой бы объемной ни была финансовая отчетность – она представляет собой сжатое (агрегированное) отображение финансового положения и результатов деятельности отчитывающейся компании. Ее подготовка подразумевает обработку большого объема информации о компании (операциях и других событиях), классификацию и группировку статей на основе их характера или функций. На завершающем этапе процесса классификации и агрегирования происходит представление сжатых и классифицированных данных непосредственно в виде статей самих финансовых отчетов.

МСФО (IAS) 1 устанавливает следующие требования к степени агрегирования статей в финансовой отчетности:

- каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности должен быть представлен отдельно;
- статьи, отличающиеся по характеру или функции, должны быть представлены отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными;
- статьи, которые не являются достаточно существенными сами по себе, могут быть представлены агрегированно с другими статьями (как в самих формах отчетности, так и в примечаниях);
- статьи, которые не являются достаточно существенными для отдельного представления в формах отчетности, могут быть достаточно

существенными для отдельного представления в примечаниях.

Как видно, МСФО (IAS) 1 тесно связывает вопрос степени агрегирования статей в отчетности с концепцией существенности, приведенной в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности», когда существенной считается такая информация, пропуск и искажение которой могли бы повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся компании. (Более подробно о существенности информации говорится в разделе «Принципы отчетности по МСФО».)

Сальдированное представление (взаимозачет) статей

Чтобы пользователи смогли правильно оценить влияние (долю, участие) отдельных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов на финансовое положение и результаты деятельности отчитывающейся компании, они должны отражаться в отчетности по отдельности. Как правило, свернутое представление статей в отчетности (в частности, в отчетах о финансовом положении и о совокупной прибыли) снижает возможности пользователей понимать совершенные операции и другие возникшие события и условия, а также прогнозировать будущие потоки денежных средств компании, их величину, сроки и вероятность возникновения.

Поэтому МСФО (IAS) 1 устанавливает общее правило – компания не должна зачитывать активы и обязательства, доходы и расходы, если это не требуется

или не разрешается каким-либо стандартом или интерпретацией.

Одновременно из этого общего правила выделены три исключения, когда допускается отражать активы и обязательства, доходы и расходы на нетто-основе (сальдированно), поскольку такое представление лучше отражает содержание операции или события.

Оценка активов на нетто-основе за вычетом оценочных резервов – например, резервов по кредитным рискам (сомнительным долгам) или резервов под снижение стоимости запасов – совершенно допустима и не считается свернутым представлением, ухудшающим понимание отчетности (а скорее наоборот).

При отражении в отчете о совокупной прибыли результатов прочих операций (сопутствующих, не относящихся к основной деятельности) доходы и соответствующие расходы, возникающие по одной и той же операции, представляются на нетто-основе, когда такое представление лучше отражает содержание данной операции или события. Например, результат от выбытия основных средств отражается свернуто, поскольку пользователям важнее представлять, как данная операция повлияла на общий финансовый результат компании, чем анализировать доходы и расходы, которые в силу эпизодического характера не представляют интерес для прогнозирования будущих потоков денежных средств компании (их величины, сроков и вероятности возникновения).

Также, в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», расходы, связанные с признанием оценочного обязательства, могут быть представлены за вычетом суммы признанного возмещения от третьей стороны (например, страховой компании), поскольку такое отражение лучше показывает сущность и конечный результат от данной операции для компании.

Прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, должны представляться на нетто-основе. Например, положительные и отрицательные курсовые разницы, прибыли и убытки от серии спекулятивных сделок с ценными бумагами, финансовый результат от выбытия эквивалентов денежных средств (таких как краткосрочные векселя). Зачастую обороты по таким повторяющимся сделкам

оказываются значительными в суммовом выражении, хотя для пользователей больший интерес представляет сальдированный результат по таким сделкам, ради которого они и осуществлялись. Нередко сальдированный результат по таким сделкам близок к нулю, что подтверждает бессмысленность развернутого представления оборотов.

Однако если указанные выше прибыли и убытки являются существенными или относятся к конкретному событию (например, единовременному резкому изменению валютного курса), то они отражаются отдельно. Также на практике для обеспечения большей прозрачности компании могут отражать указанные выше активы и обязательства, доходы и расходы, оценочные резервы развернуто как в самих отчетах, так и в примечаниях.

Периодичность представления отчетности

МСФО (IAS) 1 устанавливает, что компания должна представлять полный комплект финансовой отчетности по МСФО (включая сравнительную информацию), как минимум, на ежегодной основе. При этом стандарты не фиксируют единых дат начала и окончания отчетного года (отчетный год не обязательно должен быть равен календарному году), и каждая компания вправе выбрать наиболее уместные даты отчетного года с учетом потребностей пользователей, отраслевой практики, практической целесообразности, особенностей операционного цикла (например, периода навигации или сельскохозяйственного года) и других факторов. Например, отчетность может быть представлена не за год, заканчивающийся 31 декабря, а за год, заканчивающийся 30 июня.

Здесь надо понимать, что выбор какой-либо компанией собственного отчетного года сам по себе не повлияет на сопоставимость финансовой отчетности с другими компаниями (о чем будет сказано ниже), если отчетность продолжает представляться на ежегодной основе. Это справедливо, поскольку, во-первых, общее количество дней в отчетном году у всех компаний будет примерно одинаковое, несмотря на то что периоды могут быть сдвинуты, и, во-вторых, с точки зрения прогнозирования денежных потоков на долгосрочную

Прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, должны представляться на нетто-основе.

Для обеспечения сопоставимости сравнительной информации компания должна сохранять без изменений представление и классификацию статей в финансовой отчетности от одного периода к другому.

перспективу пользователям важно знать именно финансовый результат за год, как бы этот год ни исчислялся. То есть само по себе установление ежегодной основы для представления отчетности уже делает отчетность сопоставимой во временных рамках.

По этим же причинам стандарт не препятствует такой практике, когда компании составляют отчетность не за год, а за период продолжительностью 52 недели.

Представление сравнительной информации

Чтобы финансовая отчетность была полезной при принятии пользователями экономических решений, МСФО (IAS) 1 устанавливает требование об обязательном представлении сравнительной информации, которое дает возможность пользователям уже при анализе самой отчетности делать выводы, оценивать тенденции и решения руководства, строить прогнозы.

Для всех сумм, отраженных в финансовой отчетности по МСФО, должна представляться сравнительная информация как минимум за один предыдущий период (отдельные стандарты или интерпретации могут допускать или требовать иной порядок). Для выполнения этого требования компания должна представить как минимум: два отчета о финансовом положении; по два отчета о совокупной прибыли, об изменениях в капитале и о движении денежных средств; соответствующие примечания к ним также за два периода.

В отдельных случаях также требуется дополнительно представить отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов (тогда минимально должно быть представлено три отчета о финансовом положении). Это необходимо, если компания:

- ретроспективно применяет изменения в учетной политике;
- осуществляет ретроспективный пересчет статей своей финансовой отчетности; или
- реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Сравнительная информация как минимум за один предыдущий период также требуется и для описательных частей, если она уместна для понимания отчетности за текущий период,

в частности, когда описательная информация, содержащаяся в отчетности за предыдущие периоды (один или несколько), сохраняет свою актуальность и для отчетного периода. Также для пользователей полезна информация о ситуациях неопределенности, существовавших на конец предыдущего периода, и о том, как они разрешались в отчетном периоде.

Примерами ситуаций, когда для описательных частей требуется сравнительная информация за предыдущие периоды, могут быть:

- подробности судебного разбирательства, которое длится с предыдущих периодов;
- изменения в планах реорганизации компании;
- изменения в планах вознаграждения работников компании;
- изменения в подверженности компании финансовым рискам;
- изменения в политике управления финансовыми рисками;
- изменения в политике хеджирования;
- изменения в бизнесе, составе и структуре компании (или группе) и др.

Сопоставимость сравнительной информации в финансовой отчетности по МСФО обеспечивается посредством последовательного применения учетной политики от одного периода к другому, ретроспективного применения изменений в учетной политике, ретроспективного пересчета статей отчетности при исправлении ошибок прошлых лет, соблюдения последовательности в классификации отчетной информации при их представлении. В этой части МСФО (IAS) 1 ссылается на МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», в котором подробно регулируются данные вопросы.

Последовательность в представлении

Для обеспечения сопоставимости сравнительной информации компания должна сохранять без изменений представление и классификацию статей в финансовой отчетности от одного периода к другому.

Компания может изменить представление и классификацию статей в финансовой отчетности только в следующих случаях:

- когда какой-либо стандарт или интерпретация требует изменения в представлении отчетной информации;
- когда в результате значительного изменения в характере деятельности компании или анализа ее финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление информации или иная классификация были бы более приемлемыми (с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО (IAS) 8). Например, такое изменение в представлении и классификации статей в консолидированной отчетности может потребоваться, когда финансовая компания приобретает более крупную производственную компанию.

При этом компания может изменить формат представления информации в своей финансовой отчетности, только если новый формат обеспечивает информацию, которая является надежной и более уместной для пользователей отчетности, и с высокой вероятностью будет сохранен в будущем с тем, чтобы соблюдать дальнейшую сопоставимость информации.

Если компания меняет формат представления или классификацию статей в финансовой отчетности, она также должна реклассифицировать и сравнительную информацию (за исключением случаев, когда реклассификация практически невозможна). При этом необходимо раскрыть причину и характер реклассификации, сумму каждой статьи или класса статей, которые являются предметом реклассификации.

Если реклассифицировать сравнительные суммы практически невозможно, то компания должна раскрыть причину, по которой не проведена реклассификация соответствующих сумм, и характер корректировок, которые были бы произведены, если бы реклассификация была возможна.

Обозначение финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 содержит также и некоторые требования оформительского (технического) характера, помогающие пользователям финансовой отчетности в ней лучше ориентироваться.

Так, компания должна четко обозначать и выделять финансовую отчетность из состава прочей информации,

которая может быть представлена в рамках единого документа, например: годового отчета, или отчета акционерам, или интегрированной отчетности, содержащей помимо финансовой отчетности по МСФО также отчеты по вопросам охраны окружающей среды, стабильному развитию и другие.

МСФО применяются только в отношении финансовой отчетности и не распространяют свое действие на прочую представляемую компанией информацию. Поэтому важно, чтобы пользователи могли отличить информацию, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS), от прочей информации, которая может оказаться полезной для пользователей, но не соответствовать требованиям этих стандартов.

Также компания должна четко обозначать каждый компонент финансовой отчетности (отчеты и примечания) путем представления постраничных заголовков и сокращенных заголовков колонок на каждой странице отчетности или другими уместными способами с учетом формы представления отчетности (бумажной, электронной и т.д.), и применяя профессиональное суждение.

Кроме того, компания должна четко выделять и повторять следующие данные в тексте отчетности, если это необходимо для правильного понимания представленной информации:

- наименование отчитывающейся компании (другие уместные идентифицирующие сведения) и любое изменение в этих данных по сравнению с предыдущим периодом;
- является ли финансовая отчетность консолидированной отчетностью группы или отдельной отчетностью конкретной компании;
- дата окончания отчетного периода или период, представленный в отчетности или примечаниях;
- валюта представления отчетности (поскольку, согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», компания вправе выбрать любую валюту представления величин в финансовой отчетности);
- уровень округления представленных в отчетности величин (поскольку ради повышения понятности и уместности допустимо представлять данные в тысячах или миллионах единиц валюты, если не пропущается или искажается существенная информация).

Если компания меняет формат представления или классификацию статей в финансовой отчетности, она также должна реклассифицировать и сравнительную информацию (за исключением случаев, когда реклассификация практически невозможна).

Требования к структуре и содержанию финансовой отчетности по МСФО

МСФО (IAS) 1 требует раскрытия конкретной информации в отчете о финансовом положении, отчете о совокупной прибыли или в отчете об изменениях в капитале, а также требует раскрытия информации о других статьях либо непосредственно в самих формах отчетности, либо в примечаниях. Он не регулирует вопросы представления отчета (и другой информации) о движении денежных средств, поскольку они отнесены к сфере применения специального стандарта МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Отчет о финансовом положении

Статьи

МСФО (IAS) 1 устанавливает минимальный перечень статей, которые в случае их наличия (или существенности) должны быть отдельно представлены в отчете о финансовом положении:

- основные средства;
- инвестиционная недвижимость;
- нематериальные активы;
- запасы;
- биологические активы;
- инвестиции, учитываемые по долевого участию;
- торговая и прочая дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- финансовые активы (за исключением указанных выше статей);
- общая сумма отдельных активов или активов групп выбытия, предназначенных для продажи согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- торговая и прочая кредиторская задолженность;
- оценочные обязательства;
- финансовые обязательства (за исключением указанных выше статей);
- активы и обязательства по текущему налогу на прибыль;
- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства;

- обязательства групп выбытия, предназначенных для продажи согласно МСФО (IFRS) 5;
- выпущенный капитал (вложенный или акционерный капитал);
- резервы в составе капитала, причитающиеся собственникам материнской компании;
- неконтролирующие доли в составе капитала (доли миноритарных акционеров дочерних компаний).

МСФО не предусматривает какого-либо специального формата представления статей. В приведенном выше списке просто перечислены статьи, которые в силу того, что в достаточной степени отличаются по характеру и функции, требуют отдельного представления в отчете.

Компании могут по собственному усмотрению включать статьи в отчет о финансовом положении, если величина, характер, функция отдельной статьи или совокупности аналогичных статей делают их уместными для понимания пользователями финансового положения компаний. Также компании могут использовать различные наименования и порядок статей с тем, чтобы представлять наиболее уместную информацию для понимания финансового положения компаний с учетом специфики их деятельности.

Например, банки, страховые, лизинговые, строительные компании, компании добывающего сектора (или любые другие, обладающие спецификой) в своей отчетности могут изменить наименование указанных выше

Компании могут по собственному усмотрению включать статьи в отчет о финансовом положении, если величина, характер, функция отдельной статьи или совокупности аналогичных статей делают их уместными для понимания пользователями финансового положения компаний.

В отчете о финансовом положении компания должна представлять активы и обязательства с разделением на долгосрочные и краткосрочные.

статей. На практике даже рекомендуется использовать не абстрактные обозначения статей, а более конкретные, отражающие их специфику и содержание и тем самым делающие отчетность более понятной для пользователей уже на уровне прочтения основных отчетов.

Например, обозначение «телекоммуникационное оборудование» вместо «основные средства», «мазут» вместо «запасы», «компьютерные программы» вместо «нематериальные активы» (при условии действительной однородности статей) сразу дает представление пользователям, чем представлены активы компании, какой ликвидностью обладают и каким рискам подвержены.

Кроме того, компания должна представлять в отчете о финансовом положении дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы, если такое представление необходимо для понимания ее финансового положения, используя при этом профессиональное суждение и принимая во внимание:

- характер, ликвидность активов и их функции (назначение) в компании;
- сумму, характер и сроки погашения обязательств.

В частности, использование разных основ оценки для разных классов активов предполагает различие их характера или функции, а следовательно, их представление компанией как отдельных статей. Например, если согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» разные классы основных средств учитываются по себестоимости и по переоцененной стоимости, они должны быть представлены в отчете о финансовом положении как отдельные статьи.

Представление статей

В отчете о финансовом положении компания должна представлять активы и обязательства с разделением на долгосрочные и краткосрочные. В отдельных случаях допускается представлять активы и обязательства без разделения на долгосрочные и краткосрочные, но в порядке ликвидности (по убыванию или возрастанию ликвидности), если такое представление обеспечивает надежную и более уместную информацию. В крайне редких случаях компании могут использовать смешанный формат.

Например, для большинства компаний, осуществляющих поставки товаров или оказание услуг в рамках четко определяемого операционного цикла, более уместным будет разделять активы и обязательства на долгосрочные и краткосрочные. Это позволяет отделить чистые активы, циркулирующие в составе оборотного капитала, от активов, используемых в долгосрочных операциях, а также выделить и сопоставить активы, которые компания предполагает реализовать в рамках текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в этом же периоде.

Напротив, для компаний, которые не осуществляют поставки товаров или оказание услуг в рамках четко определяемого операционного цикла, (например, банков, лизинговых и страховых компаний), представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности дает надежную и более уместную информацию. Когда же компания осуществляет различные неоднородные виды деятельности, разрешается использовать смешанный формат представления активов и обязательств.

Если в отчете о финансовом положении компания представляет активы и обязательства с разделением на долгосрочные и краткосрочные, отложенные налоговые активы и обязательства необходимо классифицировать как долгосрочные.

Вне зависимости от выбранного формата представления, компания должна обеспечить раскрытие в отчетности по каждой статье активов и обязательств величину, возмещение или погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода. Поскольку информация о предполагаемых сроках реализации и погашения как финансовых активов и обязательств, так и немонетарных активов и обязательств необходима для оценки ликвидности и платежеспособности компании. В частности, поэтому компании:

- выделяют в финансовых активах торговую и прочую дебиторскую задолженность, а в финансовых обязательствах – торговую и прочую кредиторскую задолженность;
- раскрывают информацию о сумме запасов, которые предполагается возместить более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода;

- выполняют дополнительные требования, установленные в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» по раскрытию информации о сроках погашения финансовых активов и финансовых обязательств.

Поскольку вопрос разделения активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные (или выделения их долгосрочной части) является столь принципиальным при составлении и анализе отчета о финансовом положении, МСФО (IAS) 1 уделяет большое внимание классификации долгосрочных и краткосрочных активов и обязательств и устанавливает соответствующие критерии. Хотя в тексте МСФО (IAS) 1 используются термины «долгосрочные» и «краткосрочные», компании могут использовать другие принятые обозначения (например, «оборотные» и «внеоборотные») при условии, что их смысл будет понятен для пользователей.

Краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства

Актив считается краткосрочным, если он удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:

- его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла компании. Под операционным циклом традиционно понимается период с момента приобретения активов для обработки и до момента их обмена на денежные средства (или их эквиваленты). Если четко определить обычный операционный цикл компании невозможно, он условно принимается равным двенадцати месяцам. По этому критерию у компаний с длительным операционным циклом (например, в строительстве) к краткосрочным активам относятся запасы и дебиторская задолженность, потребляемые или реализуемые в рамках обычного операционного цикла, даже если это произойдет более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода. Также нематериальный актив, создаваемый компанией в рамках операционного цикла (даже длительного), должен классифицироваться как краткосрочный;
- он предназначен главным образом, для целей торговли. По этому

критерию к краткосрочным активам могут относиться и объекты недвижимости (земля, здания), если они предназначены для перепродажи. Также финансовые активы должны относиться к краткосрочным, если независимо от их временных параметров они предназначены в основном для целей торговли;

- его предполагается реализовать в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода. По этому критерию в состав краткосрочных активов, как правило, относятся активы, по которым определяются сроки возмещения или оплаты, например, финансовые активы, дающие право на получение денежных средств в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода. По этой же причине в состав краткосрочных активов необходимо перенести текущую часть долгосрочных финансовых активов по мере того, как до момента ее получения остается не более 12 месяцев;
- он представляет собой денежные средства или их эквиваленты.

Согласно МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные (сроком до трех месяцев) высоколиквидные финансовые активы, легко обратимые в фиксированную или заранее определяемую сумму денежных средств, подверженные незначительному риску изменения стоимости и, как правило, обладающие низкой доходностью. Целью приобретения (держания) таких активов является не столько получение дохода от инвестирования, а скорее управление денежными остатками, конвертация в денежные средства в ближайшей перспективе или использование в качестве средства платежа. Компания самостоятельно определяет, какие финансовые активы она относит к эквивалентам денежных средств. Примерами могут быть: краткосрочные (сроком до трех месяцев) депозиты, краткосрочные векселя надежных эмитентов, но также и долгосрочные векселя, облигации, привилегированные акции, приобретаемые компанией незадолго до выкупа (или погашения) их эмитентом. При этом к краткосрочным активам не должны относиться остатки денежных средств, если на их использование наложены ограничения, из-за которых компания

Компания самостоятельно определяет, какие финансовые активы она относит к эквивалентам денежных средств.

не сможет их применить в качестве средства платежа в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода (например, арестованные счета в банках, долгосрочные аккредитивы, денежные средства в иностранных банках, которыми компания не может воспользоваться в силу особенностей валютного законодательства страны).

Все прочие активы считаются долгосрочными. Показательным примером здесь может служить аванс, выданный компанией за приобретение основных средств (или других внеоборотных активов) или за материалы, предназначенные для строительства основных средств, и т.д. Такой актив является долгосрочным, поскольку он не относится к операционному циклу, его не предполагается реализовать в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода, он не предназначен для торговли (перепродажи) и не является денежными средствами или их эквивалентами (при нормальном ходе дел должен быть получен не деньгами, а товарами или услугами).

Обязательство считается краткосрочным, если оно удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:

- его предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла компании. (В рамках одной отчетности операционный цикл для классификации активов и обязательств должен определяться одинаково.) Так, к краткосрочным обязательствам относятся: кредиторская задолженность перед поставщиками товаров и услуг (используемых в рамках операционного цикла), работниками, авансы, полученные от покупателей, несмотря на то что какие-то из этих статей могут подлежать погашению более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода (в случае с длительным операционным циклом). Но если обязательство возникает не в связи с операционным циклом компании, должны применяться другие критерии;
- оно удерживается в основном для целей торговли. В повседневной деловой практике не так часто встречаются такие обязательства. Здесь имеются в виду довольно специфические финансовые инструменты, с которыми в основном работают финансовые компании, учет которых регулируется МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты

признание и измерение» или МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты». Примерами могут быть: обязательство, подлежащее погашению по рыночной ставке, обязательство предоставить финансовый актив, право на который еще не принадлежит компании;

- финансовое обязательство, которое в ближайшее время будет выкуплено эмитентом в зависимости от его справедливой стоимости, а также финансовые обязательства, входящие вместе с финансовыми активами в торгуемый портфель;
- оно подлежит погашению в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода. По этому критерию, в отличие от активов, можно классифицировать большинство обязательств, поскольку, как правило, по обязательствам определены сроки их оплаты. Например, к краткосрочным обязательствам относятся: банковские овердрафты, краткосрочные кредиты и займы, краткосрочная часть долгосрочных финансовых обязательств (в том числе обязательств по финансовой аренде), дивиденды к выплате, текущие налоги и прочая кредиторская задолженность. Также краткосрочными должны считаться просроченные обязательства или подлежащие погашению по требованию;
- в отношении него у отчитывающейся компании нет безусловного права откладывать погашение на срок более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода. Так, если компания не может по своему усмотрению рефинансировать или продлевать обязательство и не рассматривает такую потенциальную возможность, такое обязательство классифицируется как краткосрочное. Интересным примером применения данного критерия может служить ситуация, когда по долгосрочным облигациям, выпущенным отчитывающейся компанией, в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода вступает в силу оферта на их досрочный выкуп, – если компания не контролирует (посредством специальных соглашений) возможность предъявления к выкупу данных облигаций, они должны отражаться как краткосрочные.

Если компания не может по своему усмотрению рефинансировать или продлевать обязательство и не рассматривает такую потенциальную возможность, такое обязательство классифицируется как краткосрочное.

Все прочие обязательства считаются долгосрочными. Например, финансовые обязательства, обеспечивающие долгосрочное финансирование (не являющиеся частью оборотного капитала, который используется в обычном операционном цикле компании) и не подлежащие погашению в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода, представляют собой долгосрочные обязательства. Также, если компания предполагает и имеет возможность по своему усмотрению рефинансировать или продлить погашение обязательства на срок более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода, это обязательство классифицируется как долгосрочное, несмотря на то что изначально оно подлежало погашению в более короткий срок.

Несмотря на то что «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» предусматривают возможность погашения обязательств путем выпуска долевых инструментов (или конвертации в капитал), разработчики МСФО (IAS) 1 обращают внимание на тот факт, что классификация обязательств на долгосрочные и краткосрочные производится главным образом для оценки ликвидности и платежеспособности компании и должна учитывать обязанность компании погасить обязательства только путем передачи денежных средств или других активов.

В связи с этим условия по обязательству, которые дают право кредиторам потребовать его погашение путем выпуска долевых инструментов, не должны влиять на его классификацию. Например, выпущенные конвертируемые облигации, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода, должны классифицироваться как долгосрочные обязательства, независимо от условий их обмена на долевые инструменты (акции). Также, если выпущенные конвертируемые облигации подлежат погашению в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода, они должны отражаться как краткосрочные обязательства, независимо от того, что по усмотрению кредиторов они могут быть конвертированы в акции.

МСФО (IAS) 1 устанавливает, что при классификации обязательств на долгосрочные и краткосрочные необходимо исходить из тех условий, которые существовали в отношении

обязательности по состоянию на конец отчетного периода. Изменения же в условиях, произошедшие в период после окончания отчетного периода, но до даты утверждения отчетности к выпуску, согласно МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода», являются некорректирующими событиями. То есть если по состоянию на конец отчетного периода в отношении обязательства, изначально подлежащего погашению по требованию или в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода, достигнуто соглашение с кредитором о долгосрочном рефинансировании или отсрочке погашения на срок более чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода, это обязательство является краткосрочным. Но если такие изменения в условиях происходят после окончания отчетного периода, обязательство классифицируется как краткосрочное (а информация об этих изменениях подлежит раскрытию согласно МСФО (IAS) 10).

Как видно из приведенных выше критериев, классификация активов и обязательств и отражение их в отчете о финансовом положении основываются не только и не столько на их названии или юридической форме, сколько на их экономическом содержании и намерениях компании по их получению (активов) или погашению (обязательств), что полностью соответствует тезису приоритета содержания перед формой, установленного в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности», и требует от составителей отчетности применения профессионального суждения и оценки.

Детализация статей

Компания должна осуществить более подробную разбивку статей, представленных в отчете о финансовом положении, в самом отчете или в примечаниях с использованием наиболее уместной классификации и степени детализации с учетом специфики деятельности самой компании и требований МСФО, применимых к каждой статье. Например:

- основные средства детализируются по их видам в соответствии с МСФО (IAS) 16;
- дебиторская задолженность детализируется с выделением торговой задолженности (то есть

При классификации обязательств на долгосрочные и краткосрочные необходимо исходить из тех условий, которые существовали в отношении обязательств по состоянию на конец отчетного периода.

- задолженности покупателей и заказчиков), задолженности связанных сторон и других составляющих;
- запасы детализируются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», как минимум по таким категориям, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;
 - оценочные обязательства разбиваются на оценочные обязательства по вознаграждению работников и прочие статьи;
 - выпущенный капитал и резервы в составе капитала детализируются по таким составляющим категориям, как оплаченный капитал, эмиссионный доход и другие резервы, предусмотренные в составе капитала.

Раскрытия в отношении статей капитала

В отношении статей капитала компания должна раскрыть либо в самом отчете о финансовом положении, либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях описание характера и назначения каждого резерва в составе капитала, а также по каждому классу акционерного капитала:

- количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также количество акций, выпущенных, но не оплаченных полностью;
- номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
- сверку количества акций в обращении на начало и на конец периода (изменения в результате выпуска дополнительных акций, выкупа, дробления, консолидации и др.);
- права, привилегии и ограничения по данному классу, включая ограничения по распределению дивидендов и возврату капитала;
- количество акций, принадлежащих самой компании (казначейские акции) или его дочерним или ассоциированным компаниям;
- количество акций, зарезервированных для выпуска по опционам и договорам продажи акций, а также условия и суммы предстоящих выпусков.

Компания должна раскрывать информацию о реклассификации финансовых инструментов внутри статей капитала, а также между статьями капитала и другими статьями отчета о финансовом положении, включая сроки и причину такой реклассификации.

Компании без акционерного капитала, такие как партнерства, кооперативы, паевые фонды или трасты, должны представлять аналогичные раскрытия информации с указанием изменений по каждой категории долей в капитале за соответствующий период, а также прав, привилегий и ограничений по каждой категории долей в капитале.

Кроме того, компания должна раскрывать информацию о реклассификации финансовых инструментов внутри статей капитала, а также между статьями капитала и другими статьями отчета о финансовом положении, включая сроки и причину такой реклассификации.

Информативность и ограничения отчета о финансовом положении

Отчет о финансовом положении является весьма информативным и полезным для пользователей систематизированным сводом показателей, позволяющим пользователям прогнозировать будущие потоки денежных средств компании, их величину, сроки и вероятность возникновения, поскольку:

- характеризует текущее финансовое состояние компании (включая многие составляющие его аналитические параметры, такие как ликвидность, платежеспособность, структура собственных и заемных средств, соотношение внеоборотного и оборотного капитала и другие), а также динамику и структуру его изменения;
- отражает величину капитала компании (ее чистых активов), иными словами – текущий чистый потенциал компании по генерированию денежных потоков в будущем (как сумму будущих притоков денежных средств, заключающихся в ее активах, за вычетом суммы оттоков денежных средств, заключающихся в ее обязательствах);
- представляет развернуто активы, обязательства, капитал компании с детализацией по статьям, помогает оценить временную и рисковую структуру создания и потребления компанией будущих потоков денежных средств.

Вместе с тем пользователи, читая отчет о финансовом положении (баланс)

компании, должны помнить и о своих собственных ему ограничениях, которые, например, заключаются в следующем:

- чтобы действительно точно отражать финансовое положение компании, в отчете о финансовом положении все активы и обязательства должны оцениваться по их справедливой стоимости на каждую отчетную дату. Такое идеальное состояние едва ли достижимо на практике из-за сложности и трудоемкости периодической оценки справедливой стоимости по многим активам и обязательствам. Поэтому, несмотря на то что в МСФО предусмотрена возможность оценивать большинство активов и обязательств по справедливой стоимости, в отчетности многие статьи все же отражаются по исторической стоимости (скорректированной на накопленную амортизацию и обесценение, где необходимо);
- поскольку отчетность по МСФО для обеспечения большей прогнозной ценности во многом ориентирована в будущее и стремится предусмотреть при признании и оценке активов и обязательств будущие события, неизбежно возникает необходимость преодоления неопределенности, в связи с чем для определения величин многих статей применяются оценочные значения. То есть реальные денежные потоки в будущем могут отличаться от того, как они представлены в активах и обязательствах на каждую отчетную дату;
- в связи с установленными в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» критериями признания активов и обязательств, а также принципом консерватизма в финансовой отчетности по МСФО могут не признаваться некоторые ресурсы компании, используемые ей в своей деятельности и создающие дополнительную стоимость. Так, например, в отчете о финансовом положении не признаются внутренне созданные товарные марки, деловая репутация, квалифицированный персонал, результаты исследований, разработки, которые компания не может реализовать, и др.

В связи с перечисленными выше факторами балансовая стоимость чистых активов компании может

отличаться от оценки компании рынком – ее рыночной капитализации (показатель, определяемый как произведение рыночной стоимости одной акций компании на общее количество ее акций, находящихся в обращении).

Отчет о совокупной прибыли

Информация, подлежащая представлению

Согласно МСФО (IAS) 1, компания должна представить все статьи доходов и расходов, признанные за период:

- либо в одном отчете о совокупной прибыли;
- либо в двух отдельных отчетах: одном отчете, отражающем прибыли или убытки отчетного периода (отчет о прибылях и убытках), и втором отчете, отражающем компоненты прочей совокупной прибыли (отчет о совокупной прибыли).

Независимо от выбранного варианта представления (единый отчет или разделенный на два отдельных), МСФО (IAS) 1 устанавливает минимальный перечень статей, которые в случае их наличия (или существенности) должны быть отдельно представлены в отчете о совокупной прибыли:

- выручка;
- финансовые расходы;
- доля в прибыли или убытке ассоциированных и совместных компаний, учитываемых по методу долевого участия;
- расходы по налогам на прибыль;
- сумма, складывающаяся из: а) прибыли или убытка (за вычетом налога на прибыль) от прекращенной деятельности; б) прибыли или убытка (за вычетом налога на прибыль) от оценки активов, предназначенных для продажи, или групп выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу; в) прибыли или убытка (за вычетом налога на прибыль) от выбытия активов или групп выбытия прекращенной деятельности;
- итоговая прибыль или убыток;
- каждый компонент прочей совокупной прибыли (в классификации в соответствии с его характером);
- доля в прочей совокупной прибыли ассоциированных и совместных

Несмотря на то что в МСФО предусмотрена возможность оценивать большинство активов и обязательств по справедливой стоимости, в отчетности многие статьи все же отражаются по исторической стоимости.

компаний, учитываемых по методу долевого участия;

- итоговая совокупная прибыль.
- Также в отчете о совокупной прибыли должна быть приведена информация о распределении совокупной прибыли компании, а именно: части итоговой прибыли или убытка и итоговой совокупной прибыли, причитающиеся:
- неконтролирующей доле (доли миноритарных акционеров в дочерних компаниях);
 - собственникам материнской компании.

Компания должна представлять в отчете о совокупной прибыли дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы, а также менять наименования и порядок представления статей, если это необходимо для понимания структуры финансовых результатов ее деятельности и прогнозирования будущих доходов и расходов, используя при этом профессиональное суждение и принимая во внимание:

- специфику деятельности компании;
- периодичность, потенциал получения прибыли или убытка, прогнозируемость доходов и расходов;
- существенность, характер и функцию статей доходов и расходов.

Например, финансовая компания, банк, страховая или лизинговая компания могут изменить наименования и состав статей, чтобы обеспечить предоставление информации, уместной для понимания специфики их деятельности.

Если статьи доходов и расходов являются существенными, следует отдельно раскрывать их характер и сумму. Также статьи доходов и расходов подлежат отдельному раскрытию в следующих ситуациях:

- снижения стоимости запасов до величины их чистой цены реализации или стоимости основных средств до возмещаемой стоимости, а также реверсирования таких списаний;
- реструктуризации деятельности компании и реверсирования оценочных резервов по затратам на реструктуризацию;
- выбытия объектов основных средств;
- выбытия инвестиций;
- прекращения деятельности;
- урегулирования судебных споров;
- прочих реверсивных записей в отношении резервов.

Если статьи доходов и расходов являются существенными, следует отдельно раскрывать их характер и сумму.

МСФО (IAS) 1 запрещает представлять какие-либо статьи доходов и расходов в отчете о совокупной прибыли (или в отдельном отчете о прибылях и убытках) в качестве чрезвычайных статей, дабы исключить возможность для злоупотреблений и манипулирования отчетной информацией.

Представление информации о расходах

Перечисленные выше обязательные к раскрытию статьи были бы неполны без представления информации о расходах, понесенных компанией за период. Разбивка статей расходов необходима для выделения структуры компонентов финансовых результатов, различающихся с точки зрения их периодичности возникновения, потенциала получения прибыли или убытка и прогнозируемости.

Согласно МСФО (IAS) 1, компания должна представлять анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на характере затрат, либо на их функции в компании в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию. (Предпочтительнее, чтобы такой анализ представлялся непосредственно в отчете о совокупной прибыли или в отдельном отчете о прибылях и убытках, но допускается его представление и в составе примечаний.) Представление такого анализа должно производиться одним из двух методов.

Первый метод «по функциям затрат» предполагает классификацию расходов в составе прибыли или убытка в соответствии с их функцией (или назначением: в каких целях они были понесены в компании). Здесь обычно выделяют: себестоимость продаж, коммерческие и административные расходы. Этот метод иногда также называют методом «себестоимости продаж», поскольку компания, использующая его, как минимум должна раскрывать себестоимость своих продаж отдельно от всех прочих расходов. Считается, что этот метод может обеспечить пользователям более уместную информацию по сравнению с классификацией расходов по их характеру, но распределение затрат по их функциям может быть достаточно субъективным и требовать применения значительных профессиональных суждений.

Второй метод «по характеру затрат» предполагает классификацию расходов в составе прибыли или убытка в соответствии с их характером (например: амортизация, расходы материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам, расходы на рекламу, расходы на ремонт и т.д.) без перераспределения по их функциям в рамках предприятия. Данный метод достаточно прост в применении (в связи с чем получил широкое распространение), поскольку характер расходов определяется непосредственно и нет необходимости применять значительные профессиональные суждения, чтобы определять их функции.

В таблице приведено сравнение двух методов представления анализа расходов (в укрупненном формате).

периоду, представляется в самом отчете. Для этого вводятся такие статьи, как «изменения в незавершенном производстве и готовой продукции» и «капитализированные затраты», чтобы отделить затраты, которые понесены, но не относятся к отчетному периоду.

Выбор между двумя методами зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от специфики компании. Оба метода выделяют те затраты, которые могут изменяться (прямо или косвенно) с изменением объема продаж или производства. И поскольку метод имеет свои преимущества для различных видов компаний, МСФО (IAS) 1 требует, чтобы руководство компании выбрало наи-

Метод «по функциям затрат» формирует для представления в отчете величины расходов, отнесенных по методу начисления к отчетному периоду.

Сравнение двух методов представления анализа расходов

Метод «по функциям затрат»		Метод «по характеру затрат»	
Выручка	1 100	Выручка	1 100
Себестоимость продаж	(600)	Изменения в незавершенном производстве и готовой продукции	80
Валовая прибыль	500	Капитализированные затраты	60
Коммерческие расходы	(100)		
Административные расходы	(150)	Затраты на материалы	(650)
		Затраты по амортизации	(200)
		Затраты на вознаграждение работников	(140)
Прочие доходы	50	Прочие доходы	50
Прочие расходы	(90)	Прочие расходы	(90)
Операционная прибыль	210	Операционная прибыль	210

Очевидно, что любой метод представления должен приводить к отражению одной и той же величины финансового результата. Но надо помнить, что эти методы подразумевают применение разных алгоритмов формирования расходов, представляемых в отчете.

Метод «по функциям затрат» формирует для представления в отчете величины расходов, отнесенных по методу начисления к отчетному периоду (так, например, отражается себестоимость проданной, а не всей произведенной за период продукции).

Метод «по характеру затрат» приводит в отчете все затраты, понесенные за отчетный период, и формирование расходов, относящихся к отчетному

более уместный и надежный вариант представления.

Вместе с тем отмечается, что информация о характере затрат полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств. Поэтому при использовании классификации на основе функции затрат требуется дополнительное раскрытие информации о характере расходов (например, в примечаниях). Как минимум, необходимо дополнительно раскрыть:

- величину затрат на амортизацию внеоборотных активов;
- величину затрат на вознаграждение работников (в терминах МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).

Прочая совокупная прибыль

Как правило, компания признает все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка. Но некоторыми МСФО может быть установлен иной порядок, когда компания должна признавать определенные статьи не в составе прибыли или убытка текущего периода. Так:

- МСФО (IAS) 8 предусматривает, что в случаях исправления ошибок или изменения в учетной политике эффект не должен отражаться в составе прибыли или убытка текущего периода;
- другие МСФО требуют или разрешают, чтобы в состав прибыли или убытка текущего периода не включались компоненты прочей совокупной прибыли.

Совокупная прибыль представляет собой изменение в капитале компании в течение отчетного периода в результате операций и других событий, не связанное с операциями с собственниками. Комплексная прибыль включает прибыль или убыток отчетного периода и компоненты прочей комплексной прибыли. Прибыль или убыток отчетного периода определяется методом исключения, как общая сумма доходов и расходов, за исключением компонентов прочей совокупной прибыли.

Основа, на которой производится разграничение между прибылью или убытком отчетного периода и компонентами прочей комплексной прибыли, заключается в степени отношения доходов и расходов к операциям и событиям отчетного периода (или в какой мере те или иные доходы и расходы можно считать реализованными в отчетном периоде). Так, например, доход от переоценки объекта основных средств отвечает определению и критериям признания, установленным в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности», но в полной мере реализованным его можно будет считать, когда данный объект либо будет продан (по цене не ниже переоцененной стоимости), либо полностью амортизирован (и сумма переоценки будет полностью перенесена). До тех пор доход от переоценки объекта основных средств не может считаться полностью реализованным и не должен относиться на прибыль или убыток какого-либо

одного отчетного периода и поэтому должен учитываться в составе прочей совокупной прибыли.

Концепция комплексной прибыли и компонентов прочей комплексной прибыли была привнесена в МСФО из ОПБУ США в 2008 году в рамках выполнения проекта конвергенции. До этого такого рода доходы и расходы в МСФО традиционно относились в состав собственного капитала (также минуя прибыль или убыток). Нововведение носило скорее «косметический» характер, было призвано повысить понятность и полезность отчетности и отражать в составе единого отчета все изменения в составе капитала, отвечающие определению доходов и расходов (с разбивкой на «реализованные» и «нереализованные»).

Компонентами прочей совокупной прибыли являются:

- результаты переоценки основных средств и нематериальных активов (согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);
- актуарные прибыли и убытки от пенсионных планов с установленными выплатами (согласно МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- разницы от пересчета финансовой отчетности отчитывающейся компании и иностранной дочерней компании в валюту представления (согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»);
- прибыли и убытки, возникающие от инвестиций в долевые инструменты, оцененные по справедливой стоимости через прочую совокупную прибыль (согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- результаты переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
- эффективная часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков (согласно МСФО (IAS) 39);
- результаты переоценки определенных обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, в части, которая относится к изменениям в собственном кредитном риске (согласно МСФО (IFRS) 9).

В отношении каждого компонента прочей совокупной прибыли компания

Совокупная прибыль представляет собой изменение в капитале компании в течение отчетного периода в результате операций и других событий, не связанное с операциями с собственниками.

должна раскрыть сумму налога на прибыль либо в примечаниях, либо в самом отчете о комплексной прибыли. Во втором случае каждый компонент прочей совокупной прибыли отражается за вычетом соответствующего налогового эффекта либо в валовой величине, а соответствующий налоговый эффект отражается одной суммой по всем компонентам.

Также компания должна раскрыть информацию о реклассификациях в отношении компонентов прочей совокупной прибыли (либо в примечаниях, либо в самом отчете о комплексной прибыли). Под реклассификациями понимаются суммы, которые были признаны в составе прочей совокупной прибыли в текущем или предыдущем периоде, и реклассифицированы в состав прибыли или убытка в текущем периоде.

Соответствующие МСФО устанавливают, в каких случаях следует реклассифицировать в состав прибыли или убытка суммы, ранее признанные в составе прочей совокупной прибыли. Реклассификация должна корректировать соответствующий компонент прочей совокупной прибыли в том периоде, в котором она включается в состав прибыли или убытка.

Например, реклассификации происходят в следующих ситуациях:

- при продаже иностранной дочерней компании накопленная разница от пересчета в валюту отчетности, которая ранее была признана в составе прочей совокупной прибыли, должна переноситься в состав прибыли или убытка в текущем периоде и формировать финансовый результат от этой продажи (согласно МСФО (IAS) 21);
- при прекращении признания финансовых инструментов, имеющих в наличии для продажи, накопленная сумма переоценки, которая ранее была признана в составе прочей совокупной прибыли, должна переноситься в состав прибыли или убытка в текущем периоде и формировать финансовый результат от этой продажи (согласно МСФО (IAS) 39);
- при получении финансового результата по хеджируемой статье эффективная часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков, которая ранее была признана в составе прочей совокупной прибыли, должна переноситься в состав

прибыли или убытка в текущем периоде и корректировать этот финансовый результат (согласно МСФО (IAS) 39).

Напротив, реклассификация не происходит в следующих ситуациях:

- результаты переоценки основных средств и нематериальных активов, ранее признанные в составе прочей совокупной прибыли, не переносятся в состав прибыли или убытка в последующие периоды, а относятся непосредственно в состав нераспределенной прибыли в последующие периоды по мере использования или в случае прекращения признания данного актива (согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);
- актуарная прибыль и убыток от пенсионных планов с установленными выплатами не переносятся в состав прибыли или убытка, а отражаются в составе нераспределенной прибыли в периоде, в котором они признаны в составе прочего совокупного дохода (согласно МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).

Информативность и ограничения отчета о совокупной прибыли

Полезность отчета о совокупной прибыли заключается в том, что он содержит историческую информацию о доходах и расходах компании, на основе которой пользователи могут оценивать будущие потоки денежных средств компании (их величину, сроки и вероятность возникновения). В частности, этот отчет:

- отражает все изменения в капитале компании, не связанные с вложениями и изъятиями акционеров, и помимо прибылей и убытков, реализованных за отчетный период, представляет также и «нереализованные» результаты;
- подробно раскрывает структуру всех доходов и расходов с учетом их периодичности, потенциала получения прибыли или убытка и прогнозируемости;
- фактически отражает изменения в потенциале компании по генерированию будущих денежных потоков, произошедшие в результате текущих операций и переоценок.

Но нужно иметь в виду и следующие ограничения, присущие отчету о совокупной прибыли:

- некоторые статьи расходов (такие как амортизация и затраты материалов),

Под реклассификациями понимаются суммы, которые были признаны в составе прочей совокупной прибыли в текущем или предыдущем периоде, и реклассифицированы в состав прибыли или убытка в текущем периоде.

которые могут составлять существенные суммы, основаны на исторической стоимости потребляемых активов (а не на текущей справедливой стоимости), которая в отчетном периоде может не соответствовать доходам, признаваемым по текущим рыночным ценам, а также быть несопоставимой с расходами других компаний (по этой же причине);

- в связи с широким применением оценочных значений и профессионального суждения при составлении отчетности по МСФО многие статьи, представленные в отчете о совокупной прибыли, являются оценочными и не всегда могут точно отразить реальные финансовые результаты компании и изменения в ее финансовом положении. То есть реальные денежные потоки в будущем могут отличаться от того, какие начисления были отражены в отчете о совокупной прибыли за период.

В связи с тем, что при составлении отчетности по МСФО доминирует балансовый подход, то есть большее внимание уделяется правильности признания и оценки активов и обязательств на каждую отчетную дату, а доходы и расходы признаются и оцениваются опосредованно как изменения в активах и обязательствах, реальные финансовые результаты компании, отраженные в отчете о совокупной прибыли, зашумлены корректировками в признании и оценке активов и обязательств между отчетными датами.

Отчет об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале компании отражает изменения за отчетный период в размерах, составе и структуре капитала (чистых активов), причитающегося собственникам компании. За исключением изменений, возникающих от операций с собственниками компании (взносы в капитал, выкуп собственных долевых инструментов, выплата дивидендов) и затрат, непосредственно связанных с такими операциями, общее изменение в капитале за период представляет собой общую сумму доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности компании в течение отчетного периода.

Изменения представляются в разрезе статей капитала, которые соответствуют классам акционерного капитала и резервам в составе капитала, например:

- акционерный капитал (выпущенные обыкновенные акции);
- акционерный капитал (выпущенные привилегированные акции);
- эмиссионный доход;
- резерв переоценки;
- нераспределенная прибыль;
- обязательный резерв из прибыли;
- прочие резервы из прибыли (например, на выкуп собственных акций и др.);
- неконтролирующая доля.

В отчете об изменениях в капитале по каждой статье капитала представляется сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, отдельно раскрывая изменения, обусловленные:

- статьями прибыли или убытка;
- статьями прочего совокупного дохода;
- операциями с собственниками компании, отражая отдельно вложения в капитал и изъятия собственников, распределения в пользу собственников, а также изменения в долях участия в дочерних компаниях, не приводящих к утрате контроля.

Также отчет об изменениях в капитале должен включать следующую информацию:

- итоговую совокупную прибыль за период, отражая отдельно суммы, причитающиеся собственникам материнской компании и неконтролирующей доли (миноритарным акционерам дочерних компаний);
- для каждой статьи капитала – эффект ретроспективного применения изменений в учетной политике или ретроспективного пересчета отчетности (при исправлении ошибок прошлых периодов), признанный в соответствии с МСФО (IAS) 8. Хотя ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет не являются изменениями в капитале, они корректируют входящее сальдо нераспределенной прибыли и других затронутых статей капитала. Такие корректировки должны быть раскрыты за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

Кроме того, в самом отчете об изменениях в капитале или в примечаниях компания должна раскрыть:

- по каждой статье капитала – анализ прочей совокупной прибыли (с разбивкой по компонентам прочей совокупной прибыли);
- сумму дивидендов, признанную в качестве распределений в пользу собственников в отчетном периоде,

Отчет об изменениях в капитале компании отражает изменения за отчетный период в размерах, составе и структуре капитала (чистых активов), причитающегося собственникам компании.

а также соответствующую сумму дивидендов в расчете на одну акцию.

Отчет о движении денежных средств

В отличие от других отчетов, которые составляются по методу начисления и в некоторой степени отражают ожидания компании относительно будущих событий (как это требуют МСФО), отчет о движении денежных средств составляется на основе кассового метода и представляет исторические данные о движении денежных средств компании. Но помимо подтверждающей он также выполняет и прогнозную функцию, поскольку дает пользователям основу для оценки способности компании генерировать денежные средства и ее потребности в использовании денежных средств. Также этот отчет позволяет пользователям с учетом исторических данных разрабатывать модели прогнозирования будущих потоков денежных средств (сумм, времени и вероятности) и сравнивать дисконтированную стоимость будущих потоков денежных средств различных компаний.

Кроме этого полезность информации о движении денежных средств компании заключается в том, что она:

- необходима для проверки точности предыдущих оценок потоков денежных средств и для понимания взаимосвязи между прибылью и чистыми потоками денежных средств, а также для оценки влияния изменения цен;
- обеспечивает универсальный измеритель параметров операционной деятельности различных компаний и облегчает сопоставимость их операционных показателей, поскольку устраняет последствия применения различных методов учета, оценок и начислений;
- при использовании в совокупности с остальными формами отчетности позволяет пользователям оценить изменения в чистых активах компании, его финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность), а также ее способности влиять на величину и сроки потоков денежных средств с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям.

Вопросы представления отчета (и другой информации) о движении денежных средств регулируются МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», а МСФО (IAS) 1 содержит ссылку на этот стандарт. Подробное рассмотрение положений МСФО (IAS) 7 будет представлено в отдельной статье. 🟡

Отчет о движении денежных средств составляется на основе кассового метода и представляет исторические данные о движении денежных средств компании.

Примечания к отчетности по МСФО

Примечания являются неотъемлемой и наибольшей по объему частью отчетности по МСФО, представляют дополнительную пояснительную информацию, необходимую пользователям для того, чтобы лучше понять данные, приведенные в основных отчетах, и составить более полное представление о финансовом положении и результатах деятельности компании. Для этого в примечаниях к отчетности компания указывает основу ее подготовки и приводит положения используемой учетной политики, делает раскрытия информации, требуемые конкретными стандартами, предоставляет дополнительную информацию, которая не требуется стандартами, но необходима для понимания отчетности.

Состав примечаний

МСФО (IAS) 1 требует, чтобы примечания представлялись в упорядоченном

виде, а по каждой статье самих отчетов делались перекрестные ссылки на соответствующие примечания. Приводится следующий примерный порядок

представления примечаний, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с отчетностью других компаний:

- заявление о соответствии МСФО (IFRS);
- краткий обзор основных положений применяемой учетной политики;
- сопроводительная информация по статьям, представленным в отчете о финансовом положении, отчете о совокупной прибыли (или отдельном отчете о прибылях и убытках), в отчете об изменениях в капитале и в отчете о движении денежных средств – в том же порядке, что и при представлении каждого отчета и каждой статьи;
- информация об условных обязательствах (согласно МСФО (IAS) 37) и непризнанных договорных обязательствах;
- описательная информация, например, о подверженности компании финансовым рискам и ее политике по управлению рисками (согласно МСФО (IFRS) 7);
- прочая информация.

Рекомендуется, чтобы по возможности компания придерживалась указанной упорядоченной структуры представления, но в случаях, когда это необходимо или целесообразно, допускается от нее отступить.

Информация об учетной политике

При представлении краткого обзора основных положений используемой учетной политики компания раскрывает:

- методы оценки ее активов, обязательств, капитала доходов и расходов, используемые при составлении финансовой отчетности (например, историческая стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость, возмещаемая стоимость). Эта информация является отправной точкой при проведении анализа финансовой отчетности и обеспечивает основу для сопоставления данных с отчетностью других компаний. Если компания применяет несколько методов оценки, необходимо указать категории активов и обязательств, к которым применяется каждый из них;
- другие положения учетной политики, которые могут быть уместными для понимания отчетности.

Компания самостоятельно решает, раскрытие каких положений учетной политики будет полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовой отчетности. Но считается полезным раскрытие таких положений, которые были выбраны компанией из числа альтернативных вариантов, предусмотренных МСФО (например, формула оценки остатков запасов, модель оценки основных средств, модель учета инвестиционной недвижимости и другие).

При этом также следует учитывать специфику деятельности компании, характер и объем операций и статей, отраженных в отчетности. Кроме того, целесообразно раскрыть каждое положение учетной политики, не предусмотренное конкретным стандартом или интерпретацией, а выбранное компанией самостоятельно в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Помимо основных положений учетной политики, компания должна раскрыть информацию о профессиональных суждениях (кроме тех, которые относятся к расчетным оценкам), которые были выработаны руководством в процессе применения учетной политики и оказывают наибольшее влияние на суммы, отраженные в отчетности. Например, руководство компании может принимать профессиональные суждения по следующим вопросам:

- классификация финансовых активов;
- определение перехода рисков и выгод, связанных с владением активом;
- определение экономического содержания операции, например, отличие операций по реализации товаров от операций привлечения финансирования;
- определение экономического содержания отношений между компаниями, например, для идентификации компаний специального назначения или связанных сторон;
- критерии различия инвестиционной недвижимости и объектов, занимаемых владельцем (согласно, МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»);
- определение наличия контроля в целях идентификации дочерних компаний, подлежащих консолидации.

Информация о неопределенности и расчетных оценках

В финансовой отчетности по МСФО компания должна раскрыть информацию

Компания самостоятельно решает, раскрытие каких положений учетной политики будет полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовой отчетности.

Определение балансовой стоимости некоторых активов и обязательств требует оценки воздействия будущих неопределенных событий на эти активы и обязательства по состоянию на конец отчетного периода.

о допущениях относительно будущего и других основных источниках неопределенности в оценках по состоянию на конец отчетного периода, обуславливающих значительный риск возникновения необходимости существенно корректировать балансовую стоимость активов и обязательств в следующих периодах.

Определение балансовой стоимости некоторых активов и обязательств требует оценки воздействия будущих неопределенных событий на эти активы и обязательства по состоянию на конец отчетного периода. Например, расчетные оценки в отношении будущего необходимо использовать для определения:

- возмещаемой стоимости внеоборотных активов в отсутствии рыночных цен по аналогичным объектам;
- воздействия технологического устаревания на запасы;
- величины резервов, зависящих от исхода продолжающихся судебных разбирательств;
- величины долгосрочных обязательств по выплатам работникам (таких, как пенсионные обязательства);
- влияния технологических изменений и изменений в ценах на ожидаемую величину затрат по выводу из эксплуатации основных средств;
- кредитного риска (риска неплатежа) по долгосрочной дебиторской задолженности для учета его в ставке дисконтирования.

В отношении таких активов и обязательств примечания должны содержать подробную информацию об их характере и балансовой стоимости на конец отчетного периода.

Раскрытие информации не требуется в отношении активов и обязательств, которые на конец отчетного периода оцениваются по справедливой стоимости, определенной на основе рыночных цен. Даже если они и заключают в себе значительный риск существенного изменения балансовой стоимости в будущем, эти изменения не будут связаны с принятыми допущениями или другими источниками неопределенности в оценках.

Данную информацию необходимо представлять таким образом, чтобы помочь пользователям понять принятые руководством допущения о будущем и другие источники неопределенности в оценках с учетом характера допущений и прочих обстоятельств. Например, компания может раскрывать следующую информацию:

- характер допущения или другой неопределенности в оценках;
- анализ чувствительности балансовой стоимости к методам, допущениям и оценкам, на которых основывается ее расчет (включая причины чувствительности);
- ожидания по разрешению неопределенности и диапазон вариантов, которые, по разумным оценкам, могут иметь место в следующем году (в отношении балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств);
- объяснение изменений, внесенных в прошлые допущения в отношении этих активов и обязательств, если неопределенность остается неразрешенной.

Из-за того, что зачастую практически невозможно определить размеры возможного воздействия какого-либо из допущений или других источников неопределенности в оценках на конец отчетного периода, стандарт не требует раскрытия информации о бюджетах или прогнозных оценках. В таких случаях компания указывает, что, исходя из имеющейся информации, существует обоснованная возможность того, что варианты разрешения неопределенности в следующем году могут отличаться от сделанных допущений и могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующих активов или обязательств. В любом случае компания должна указать характер и балансовую стоимость конкретных активов или обязательств, о которых идет речь.

Некоторые стандарты устанавливают собственные требования к раскрытию информации о допущениях и неопределенности. Например:

- МСФО (IAS) 37 требует раскрытия информации об основных допущениях о будущих событиях, которые оказывают воздействие на различные виды оценочных обязательств;
- МСФО (IFRS) 7 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых компанией при оценке справедливой стоимости финансовых активов и обязательств, учитываемых по справедливой стоимости;
- МСФО (IAS) 16 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых предприятием при оценке справедливой стоимости объектов основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости.

Информация о капитале

Компания должна раскрывать следующую информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать цели, политику и процессы компании по управлению капиталом:

- 1) качественная информация о капитале – описание целей, политики и процессов управления капиталом;
 - что компания считает предметом управления капиталом;
 - распространяются ли на нее внешние требования в отношении капитала, характер таких требований и как эти требования учитываются при управлении капиталом;
 - как компания выполняет поставленные задачи по управлению капиталом;
- 2) количественная информация о капитале – итоговые количественные данные, относящиеся к предмету управления капиталом;
- 3) любые изменения в качественной и количественной информации о капитале по сравнению с предыдущим периодом;
- 4) выполняла ли компания в отчетном периоде внешние требования к капиталу, которые на нее распространяются (если не выполняла – последствия таких нарушений).

Раскрытие указанной выше информации должно быть основано на внутренней информации, которой располагают руководители высшего звена компании.

Крупные группы компаний могут включать банки, страховые компании, иные финансовые компании, которые могут осуществлять свою деятельность в разных юрисдикциях и подчиняться различным внешним требованиям к капиталу. В таких случаях может потребоваться раскрытие информации отдельно по каждому требованию к капиталу, которое обязана выполнять конкретная компания группы, если совокупное раскрытие информации не обеспечивает или искажает понимание пользователями капитальных ресурсов компании.

Также компания должна обеспечить раскрытие в отчетности следующей информации об учтенных в составе капитала финансовых инструментах с правом обратной продажи (например, собственных акциях, подлежащих выкупу у держателей):

- итоговые количественные данные об объеме таких инструментов;


- свои цели, политику и процессы по управлению обязательством по обратной покупке (выкупу) таких инструментов по требованию держателей (включая любые изменения по сравнению с предыдущим периодом);
- ожидаемый отток денежных средств при обратной покупке (выкупе) каждого класса таких инструментов;
- как был определен ожидаемый отток денежных средств при обратной покупке (выкупе).

Прочая информация

Дополнительно в примечаниях к финансовой отчетности компания должна раскрыть информацию:

- о дивидендах, предложенных или объявленных после окончания отчетного периода, но до даты утверждения отчетности к выпуску (с указанием общей суммы и суммы в расчете на одну акцию). Согласно МСФО, такие дивиденды не признаются в качестве обязательств по состоянию на конец отчетного периода, так как в терминах МСФО (IAS) 10 эта операция является некорректирующим событием. Но пользователям, безусловно, полезно знать о них как можно раньше;
- непризнанных дивидендах по кумулятивным привилегированным акциям (с указанием суммы за период, накопленной суммы и условий выплаты). В результате такого события у компании возникает непризнанное обязательство, которое она должна будет оплатить в будущем при объявлении дивидендов в полной сумме (с учетом накопленных непризнанных дивидендов).

Также компания должна обеспечить наличие в отчетности следующей информации о компании:

- ее постоянное место нахождения, организационно-правовая форма, страна регистрации, юридический адрес;
- описание характера ее операций и основных направлений деятельности;
- наименование материнской компании и конечной материнской компании группы;
- информация об ограничениях по сроку ее существования, если таковые существуют. 

Крупные группы компаний могут включать банки, страховые компании, иные финансовые компании, которые могут осуществлять свою деятельность в разных юрисдикциях и подчиняться различным внешним требованиям к капиталу.

Е.Ю. Хмелькова, О.В. Монако, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Субсидия из бюджета и НДС

Бюджетное учреждение получило из федерального бюджета субсидию на выполнение государственного задания. Облагается ли НДС полученная субсидия? Где отражается в декларации по НДС сумма субсидии? Учитывается ли субсидия при исчислении 5% порога?

Пунктом 1 статьи 2 Федерального закона от 18.07.2011 № 239-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения автономных учреждений» (далее – Закон № 239-ФЗ) пункт 2 статьи 146 НК РФ дополнен подпунктом 4.1, вступившим в силу с 1 января 2012 года (п. 2 ст. 6 Закона № 239-ФЗ).

Согласно подпункту 4.1 пункта 2 статьи 146 НК РФ, не признается объектом обложения НДС выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ.

Таким образом, полученные бюджетным учреждением субсидии из федерального бюджета на выполнение государственного задания с 1 января 2012 года не облагаются НДС (письмо ФНС России от 07.10.2011 № АС-4-3/16572@).

Раздельный учет в целях исчисления НДС

В соответствии с требованиями пункта 4 статьи 149 НК РФ и пункта 4 статьи 170 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий операции, подлежащие и не подлежащие обложению (освобождаемые от налогообложения) НДС, обязан вести раздельный учет и таких операций, и сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам).

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), приведены в статье 149 НК РФ.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ прямо предусматривает ведение раздельного учета облагаемых операций и операций, не подлежащих обложению (освобождаемых от налогообложения).

Вместе с тем, согласно подпункту 4.1 пункта 2 статьи 146 НК РФ, выполнение работ (оказание услуг) бюджетными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ, относится к категории операций, «не признаваемых объектом налогообложения НДС».

К сожалению, официальных разъяснений в отношении раздельного учета НДС при получении бюджетным учреждением субсидии из федерального бюджета на выполнение государственного задания, а также выполнении работ (оказании услуг) им в рамках указанного задания найти не удалось.

Применительно к операциям, не признаваемым объектом обложения по НДС согласно пункту 2 статьи 146 НК РФ, Управление МНС по г. Москве в письме от 18.11.2004 № 24-11/74588 указало на необходимость раздельного учета сумм НДС, предъявленных продавцами, если эти товары (работы, услуги) используются в деятельности, как являющейся, так и не являющейся объектом налогообложения.

Минфин России в письме от 29.12.2007 № 03-07-13/1-29 (доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС России от 06.03.2008 № 03-1-03/761) указал, что на основании пункта 4 статьи 170 НК РФ налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, как облагаемых, так и не подлежащих налогообложению (в том числе в связи с осуществлением работ, местом реализации которых территория РФ не признается).

В письмах Минфина России от 25.03.2012 № 03-07-08/92, от 19.01.2012 № 03-07-08/07 разъяснено, что если в течение налогового периода наряду

с операциями, не подлежащими налогообложению, в связи с тем, что они не являются объектами обложения НДС, осуществлялись операции, подлежащие налогообложению, и расходы на операции, не являющиеся объектом налогообложения, составили менее 5%, отдельный учет сумм налога на добавленную стоимость, на основании положений пункта 4 статьи 170 НК РФ, может не производиться.

Судебная практика также свидетельствует о необходимости ведения отдельного учета НДС при осуществлении операций, не признаваемых объектами налогообложения, наряду с осуществлением операций, подлежащих налогообложению.

Так, Президиум ВАС РФ в постановлении от 05.07.2011 № 1407/11 указал, что предусмотренное пунктом 4 статьи 170 НК РФ правило ведения отдельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (исключенные из налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 НК РФ. Иное толкование пункта 4 статьи 170 НК РФ не согласуется с изложенным в пункте 2 этой статьи общим порядком отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Аналогичный вывод представлен в определении ВАС РФ от 15.02.2010 № ВАС-15830/09, постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2012 № Ф07-931/11 по делу № А42-7307/2010, Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.01.2012 № 13АП-21536/11.

Таким образом, разъяснения уполномоченных органов и судебная практика свидетельствуют о необходимости ведения отдельного учета НДС в случае осуществления операций, не признаваемых объектом налогообложения, наряду с операциями, облагаемыми НДС.

Согласно абзацу 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ, налогоплательщик имеет право не применять положения пункта 4 статьи 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на приобретение,

производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Таким образом, бюджетному учреждению следует учитывать субсидии из федерального бюджета на выполнение государственного задания при ведении отдельного учета НДС в соответствии со статьей 170 НК РФ. Соответственно, расходы, связанные с выполнением работ (оказанием услуг) бюджетным учреждением в рамках государственного задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из бюджета бюджетной системы РФ, учитываются при расчете 5-процентного порога, установленного абзацем 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ.

Декларация по НДС

Форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (далее – Декларация) и Порядок ее заполнения (далее – Порядок) утверждены приказом Минфина России от 15.10.2009 № 104н.

В разделе 7 Декларации отражаются:

- операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения);
- операции, не признаваемые объектом налогообложения;
- операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

В соответствии с абзацем 5 пункта 3 Порядка в случае, если налогоплательщики в соответствующем налоговом периоде осуществляют только операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), ими заполняются титульный лист, разделы 1 и 7 Декларации. При этом в строках раздела 1 Декларации ставятся прочерки.

Если же учреждение осуществляет одновременно облагаемые и необлагаемые операции, дополнительно к обычно заполняемым разделам Декларации добавляется раздел 7. Информация этого раздела является справочной. На сумму налога, которую надо перечислить в бюджет (возместить из бюджета), данные этого раздела не влияют.

В графе 1 по строке 010 раздела 7 Декларации отражаются коды операций


Судебная практика свидетельствует о необходимости ведения отдельного учета НДС при осуществлении операций, не признаваемых объектами налогообложения, наряду с осуществлением операций, подлежащих налогообложению.

в соответствии с приложением № 1 к Порядку (п. 44.2 Порядка).

Вместе с тем Раздел I «Операции, не признаваемые объектом налогообложения» Перечня кодов не предусматривает нормы подпункта 4.1 пункта 2 статьи 146 НК РФ.

ФНС России в письме от 21.11.2011 № ЕД-4-3/19361@ рекомендовала до внесения соответствующих изменений в приложение № 1 к Порядку отражать в разделе 7 Декларации операции, предусмотренные в подпункте 4.1 пункта 2 статьи 146 НК РФ, под кодом 1010816. Вместе с тем ФНС России отметила, что не является нарушением использование налогоплательщиками кода 1010800 до момента официального установления кода 1010816.

В соответствии с положениями пункта 44.2 Порядка при отражении в графе 1 по строке 010 операций, не признаваемых объектом налогообложения, под соответствующим кодом операции налогоплательщиком заполняются показатели в графе 2 по строке 010. При этом показатели в графах 3 и 4 по строке 010 не заполняются (в указанных графах ставится прочерк).

В соответствии с пунктом 44.3 Порядка в графе 2 строки 010 раздела 7 Декларации отражается стоимость товаров (работ, услуг), которые не признаются объектом налогообложения в соответствии с пунктом 2 статьи 146 НК РФ. В рассматриваемой ситуации в указанной графе отражается сумма полученной бюджетным учреждением субсидии. 

В.П. Анисимова, Е.Н. Королёва, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Правила оформления декларации по НДС при импорте

Российская организация ввозит импортные товары на территорию РФ для внутреннего потребления – товар будет перепродан. При подаче предварительной таможенной декларации на ввозимые импортные товары до их прибытия на таможенную территорию РФ или до завершения процедуры внутреннего таможенного транзита в состав номера таможенной декларации вводится буква «п», так называемые предварительные ГТД. Может ли организация при предъявлении вычета по НДС по ввозимому товару и при заполнении счета-фактуры на его дальнейшую реализацию указывать номер подобной таможенной декларации?

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения НДС признается ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

НДС, взимаемый при ввозе товара, входит в состав таможенных платежей (ст. 70 ТК ТС).

По общему правилу уплата НДС и таможенных пошлин производится до момента выпуска товаров таможенным органом (подп. 3 п. 1 ст. 195 ТК ТС), то есть до момента внесения (проставления) должностным лицом таможенного органа соответствующих отметок в (на) таможенную декларацию и (или) коммерческие, транспортные (перевозочные) документы (п. 4 ст. 195 ТК ТС).

Это, в частности, относится к выпуску товаров в соответствии с таможенной

процедурой выпуска для внутреннего потребления (подп. 1 п. 3 ст. 211 ТК ТС).

В связи с этим напомним, что в силу статьи 209 ТК ТС под выпуском для внутреннего потребления понимается таможенная процедура, при помещении под которую иностранные товары находятся и используются на таможенной территории таможенного союза без ограничений по их пользованию и распоряжению, если иное не установлено Таможенным кодексом Таможенного союза.

При этом, согласно пункту 1 статьи 193 ТК ТС, до ввоза иностранных товаров на таможенную территорию Таможенного союза в отношении таких товаров может быть подана предварительная таможенная декларация.

В соответствии с пунктом 2 статьи 211 Федерального закона от 27.11.2010

По общему правилу уплата НДС и таможенных пошлин производится до момента выпуска товаров таможенным органом.

В отношении товаров, прошедших таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, должны быть уплачены все таможенные платежи, в том числе НДС.

№ 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» товары, декларирование которых производилось путем подачи предварительной декларации на товары и в отношении которых были уплачены подлежащие уплате при помещении под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления таможенные пошлины, налоги, после их прибытия в Российскую Федерацию могут быть предъявлены таможенному органу.

Таким образом, в отношении товаров, прошедших таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, должны быть уплачены все таможенные платежи, в том числе НДС. При этом данный порядок соблюдается и в случае предварительного декларирования такого товара.

С 1 января 2011 года в соответствии с решением Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 257 (далее – Решение № 257) при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации используются формы комплектов бланков «Декларация на товары/Транзитная декларация (ТД3)», «Добавочный лист к декларации на товары/добавочный лист к грузовой таможенной декларации/транзитной декларации (ТД4)» и инструкция о порядке их заполнения.

Ранее порядок формирования номера таможенной декларации после выпуска товаров был определен в совместном приказе ГТК РФ и МНС РФ от 23.06.2000 № 543/БГ-3-11/240. В настоящее время подобных приказов нами не найдено.

Согласно пункту 40 Решения № 257, регистрационный номер таможенной декларации относится к компетенции должностного лица таможенного органа. То есть нумерация таможенных деклараций относится к порядку документооборота таможенного органа для соответствующей классификации документов.

Налоговый вычет НДС, уплаченного при ввозе товаров

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты.

На основании пункта 2 статьи 171 НК РФ вычету подлежат суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком по товарам, приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, либо товарам, приобретаемым

для перепродажи, при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ, вычеты сумм НДС, уплаченных налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, производятся на основании документов, подтверждающих фактическую уплату налога.

При этом вычетам подлежат только фактически уплаченные при ввозе товаров суммы налога после принятия этих товаров на учет и при наличии соответствующих первичных документов.

То есть право на вычет НДС по ввезенным на территорию РФ товарам возникает у налогоплательщика при одновременном выполнении следующих условий:

- сумма НДС фактически уплачена;
- товары приняты на учет, что подтверждается соответствующими первичными документами;
- товары предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС, или приобретаются для перепродажи.

Минфин России, давая разъяснения о моменте принятия к вычету НДС, уплаченного при ввозе товаров, в письме от 12.11.2004 № 03-04-08/122, ссылаясь на нормы пункта 1 статьи 172 НК РФ, указывает, что право на вычет НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, возникает у организации после принятия указанных товаров на учет, но не ранее даты, проставленной на штампе таможенного органа «Выпуск разрешен» на грузовой таможенной декларации. Аналогичное мнение высказано в письме ФНС России от 19.10.2005 № ММ-6-03/886@.

С этого момента импортный товар считается ввезенным на территорию РФ и принимается организацией на учет в установленном порядке.

В соответствии с пунктом 17 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость Приложения № 4 к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость», при ввозе товаров на территорию

РФ в книге покупок регистрируются таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость.

На практике налоговые органы в качестве документа, подтверждающего фактическую уплату НДС, в целях его принятия к вычету дополнительно требуют представить подтверждение уплаты таможенных пошлин и налогов, которое выдается таможенным органом по требованию налогоплательщика на основании пункта 4 статьи 117 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (см., например, письма Минфина России от 05.08.2011 № 03-07-08/252, от 30.06.2008 № 03-07-08/159). Форма такого подтверждения установлена приложением № 1 к приказу ФТС России от 23.12.2010 № 2554 «Об утверждении форм подтверждения уплаты таможенных пошлин, налогов и отчета о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей».

Таким образом, для применения права на вычет суммы НДС, уплаченной в составе таможенных платежей при ввозе товара на территорию РФ, требований к номеру таможенной декларации ни нормы Налогового кодекса РФ, ни специалисты Минфина России не устанавливают.

В то же время обращаем внимание, что получение вычета по налогу возможно при ввозе товара на территорию РФ в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления.

Налоговый вычет по НДС при последующей реализации

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм НДС к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ (п. 1 ст. 169 НК РФ).

Счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету при выполнении требований, установленных

пунктами 5, 5.1 и 6 статьи 169 НК РФ. При этом ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС (п. 2 ст. 169 НК РФ).

Требования к оформлению счетов-фактур, выставляемых при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, установлены пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ.

Так, в счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должны быть указаны страна происхождения товара и номер таможенной декларации (подп. 13, 14 п. 5 ст. 169 НК РФ). Данные сведения указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является РФ. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах, сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах (п. 5 ст. 169 НК РФ).

Таким образом, при реализации импортного товара нормы Налогового кодекса РФ обязывают поставщика-импортера указывать сведения о стране происхождения и номере таможенной декларации. Но опять же нормы Налогового кодекса РФ не предъявляют каких-либо требований к самому номеру таможенной декларации, указываемому в счете-фактуре.

При этом неправильное заполнение или незаполнение продавцом импортного товара в счете-фактуре реквизитов страны происхождения товара и номера таможенной декларации приводят к судебным разбирательствам и спорам с налоговыми органами, как правило, организацию – покупателя импортного товара. Поскольку именно организация-покупатель на основании такого счета-фактуры реализует свое право на вычет по НДС (см., например, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.09.2011 № Ф08-5684/11).


При этом, на наш взгляд, даже отсутствие (неотражение) в счете-фактуре сведений о номере таможенной декларации не препятствует налоговым органам при

Для применения права на вычет суммы НДС, уплаченной в составе таможенных платежей при ввозе товара на территорию РФ, требований к номеру таможенной декларации ни нормы Налогового кодекса РФ, ни специалисты Минфина России не устанавливают.

проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю. Следовательно, данное обстоятельство не может являться основанием для отказа в принятии покупателем сумм НДС, предъявленных продавцом, к вычету.

Подтверждают данную позицию разъяснения Минфина России и материалы арбитражной практики (см., например, письмо Минфина России от 18.02.2011 № 03-07-09/06, постановления ФАС

Поволжского округа от 06.10.2011 № Ф06-8105/11, ФАС Московского округа от 23.12.2011 № Ф05-12854/11, ФАС Северо-Западного округа от 22.08.2011 № Ф07-7058/11 и др.).

Наличие арбитражной практики свидетельствует о том, что отсутствие (неотражение) в счете-фактуре сведений о номере таможенной декларации приводит к судебным спорам с налоговыми органами организаций-покупателей при принятии ими к вычету НДС по таким счетам-фактурам, но они не касаются порядка нумерации таможенных деклараций. 

С.Ю. Овчинникова, Е.Н. Королёва, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Уступка права требования по договору аренды земли

Организация заключила договор аренды земельного участка с целью строительства коттеджей. Помимо расходов в виде платежей за аренду этого земельного участка, организация несла расходы по уплате процентов по займу, полученному от учредителя (заемные средства в свою очередь были использованы для оплаты за аренду земельного участка). Данные расходы в бухгалтерском учете организация аккумулировала на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В налоговом учете расходы на аренду земельного участка и уплату процентов по займу также формировали первоначальную стоимость коттеджей. В II квартале 2012 года право требования по договору аренды земли было передано другому лицу, получен доход от уступки права требования. Может ли организация учесть понесенные расходы в целях исчисления налога на прибыль?

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, в целях налогообложения прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Рассмотрим возможность учета организацией расходов, указанных в вопросе,

для целей исчисления налога на прибыль отдельно для каждого вида расходов.

Арендные платежи

На основании подпункта 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ арендные платежи за арендуемое имущество (в том числе земельные участки) учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Однако Минфин России разъясняет, что расходы в виде арендной платы за предоставленный под строительство земельный участок, осуществляемые до начала строительства здания, а также во время его строительства, подлежат

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

При списании объекта незавершенного строительства организация сможет учесть только расходы на его ликвидацию. Учет в расходах самой стоимости ликвидируемого объекта с большой долей вероятности приведет к налоговым спорам.

включению в первоначальную стоимость объекта основных средств и списанию в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли организаций, путем начисления амортизации в порядке, предусмотренном статьей 259 НК РФ (письма Минфина России от 11.11.2011 № 03-03-06/1/749, от 20.05.2010 № 03-00-08/65).

Обращаем внимание, что некоторые арбитражные суды опровергают вышеуказанное мнение Минфина России.

Так, например, в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.11.2009 № 09АП-21566/2009 судьи указали, что, учитывая нормы абзаца 3 пункта 1 статьи 318 НК РФ, оплату арендных платежей нельзя отнести ни к одному из видов прямых расходов. Оплата арендных платежей относится к косвенным расходам (абз. 7 п. 1 ст. 318 НК РФ) и, согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ, учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Суд отметил также, что если общество не производило строительных работ на земельном участке, применение пункта 1 статьи 257 и статьи 259 НК РФ при учете арендных платежей в такой ситуации необоснованно. Кроме того, ссылки инспекции на письма Минфина России, подтверждающие позицию инспекции, носят рекомендательный характер и не являются нормативными правовыми актами, подлежащими обязательному исполнению (см. также постановление ФАС Московского округа от 28.07.2011 № Ф05-6857/11 по делу № А40-91984/2009).

Как следует из вопроса, строительство коттеджей на земельном участке так и не было начато. Организация только планировала строительство коттеджей, и арендные платежи за земельный участок (осуществленные организацией до начала строительства) формировали первоначальную налоговую стоимость объектов.

О порядке признания в целях налогообложения прибыли расходов при выбытии объектов незавершенного строительства Минфин России неоднократно высказывал мнение, что в соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 265 НК РФ расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства включаются в состав внереализационных расходов. При этом стоимость ликвидируемых объектов незавершенного строительства не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций (письма Минфина России от 23.11.2011

№ 03-03-06/1/772, от 03.12.2010 № 03-03-06/1/757, от 07.05.2007 № 03-03-06/1/261).

Таким образом, учитывая мнение представителей Минфина России, при списании объекта незавершенного строительства организация сможет учесть только расходы на его ликвидацию. Учет в расходах самой стоимости ликвидируемого объекта с большой долей вероятности приведет к налоговым спорам. Причем по данному вопросу судьи зачастую принимают сторону налоговых органов (постановления ФАС Северо-Западного округа от 17.08.2011 № Ф07-6496/11 по делу № А56-60650/2010 (определением ВАС РФ от 10.01.2012 № ВАС-16900/11 в передаче дела в Президиум ВАС РФ отказано), ФАС Западно-Сибирского округа от 12.03.2008 № Ф04-883/2008 (1734-А67-34)(464-А67-34)).

Однако отметим, что в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 07.09.2010 по делу № А38-7141/2009 судьи признали право налогоплательщика включить в расходы стоимость ликвидируемого объекта незавершенного строительства, поскольку расходы по его возведению были направлены на получение дохода от последующей его эксплуатации. В определении ВАС РФ от 20.01.2011 № ВАС-18063/10, отказавшем в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ, было отмечено, что, согласно подпункту 20 пункта 1 статьи 265 НК РФ, перечень внереализационных расходов носит неисчерпывающий характер.

В соответствии с пунктом 3.1.1. письма Минфина России от 30.12.1993 № 160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» незавершенное строительство составляют затраты по возведению объектов, учтенные на счете «Капитальные вложения» до окончания работ по строительству.

В свою очередь, к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительные-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие) (п. 41 приказа Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об

утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).

В связи с этим считаем: однозначно утверждать, что платежи за аренду земельного участка необходимо учитывать в составе незавершенного строительства (незавершенных капитальных вложений) до начала строительства некорректно.

В силу пункта 5 статьи 22 Земельного кодекса РФ арендатор земельного участка вправе передать свои права и обязанности по договору аренды земельного участка третьему лицу в пределах срока договора аренды земельного участка без согласия собственника земельного участка при условии его уведомления, если договором аренды земельного участка не предусмотрено иное.

В рассматриваемой ситуации организация передала права по договору аренды земельного участка другому юридическому лицу и получила доход от этой сделки.

Согласно пункту 1 статьи 249 НК РФ, выручка от реализации арендных прав признается для целей налогообложения доходом от реализации. При этом доход определяется как стоимость переданных прав в соответствии с договором без НДС.

В соответствии с подпунктом 2.1 пункта 1 статьи 268 НК РФ при реализации имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на цену приобретения данных имущественных прав и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

При этом необходимо отметить, что особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования установлены в статье 279 НК РФ. Однако нормы указанной статьи распространяются только на договоры уступки денежных требований (письмо УФНС России по г. Москве от 06.07.2011 № 16-15/065628@).

При заключении договора с арендодателем арендатор не несет затрат на приобретение права аренды. Это право возникает у него на основании заключенного договора аренды. Что касается арендной платы, то она уплачивается арендатором не за право, возникшее из договора аренды, а за пользование арендованным имуществом.

Но при этом, заметим, что, заключая договор аренды земельного участка и уплачивая арендные платежи, организация планировала построить на этом участке объекты, от продажи которых в дальнейшем предполагалось получить доход, что соответствует требованиям пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Учитывая изложенное, полагаем, что затраты в виде арендной платы по договору аренды земельного участка, не учтенные организацией для целей налогообложения прибыли в периоде, когда организация являлась арендатором, могут уменьшать доход от реализации права.

Официальных разъяснений Минфина России и ФНС России относительно признания в составе затрат дополнительных расходов (арендные платежи), связанных с арендуемым для строительства земельным участком, к сожалению, нам обнаружить не удалось.

Таким образом, по нашему мнению, у организации есть возможность учесть арендные платежи, произведенные до начала строительства в уменьшение дохода от уступки права требования на земельный участок, несмотря на то что первоначально эти расходы формировали налоговую стоимость объектов строительства.

Но, принимая такое решение, организации необходимо учитывать, что свою точку зрения скорее всего придется отстаивать в судебном порядке.

Проценты по займу

На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ для целей исчисления налога на прибыль расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида учитываются в составе внереализационных расходов. Для признания процентов по долговым обязательствам внереализационным расходом характер предоставленного кредита или займа (текущий и (или) инвестиционный) значения не имеет.

Учитывая, что нормы Налогового кодекса РФ не предусматривают иного порядка учета начисленных процентов, проценты по займу, привлеченному в том числе и для строительства объекта, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе внереализационных расходов.

При этом следует учитывать, что проценты учитываются в расходах с учетом ограничений, установленных в статье 269 НК РФ. Такого же мнения придерживается и Минфин России (см., например, письма от 02.11.2009 № 03-03-06/1/720 и от 14.12.2007 № 03-03-06/1/855).

Следовательно, в рассматриваемой ситуации проценты по кредиту не должны были включаться в первоначальную стоимость строящихся объектов в налоговом учете, а должны были признаваться в составе внереализационных расходов

При заключении договора с арендодателем арендатор не несет затрат на приобретение права аренды. Это право возникает у него на основании заключенного договора аренды.

К излишней уплате налога на прибыль организаций могут привести в том числе ошибочно не учтенные в момент возникновения расходы.

в соответствующем отчетном (налоговом) периоде.

Обращаем внимание, что, если налогоплательщик в поданной им в налоговый орган налоговой декларации обнаружил недостоверные сведения, а также ошибки, не приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он имеет право внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном статьей 81 НК РФ.

Иными словами, если организацией в каком-либо отчетном (налоговом) периоде были занижены расходы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли, а следовательно, завышены налоговая база и исчисленная сумма налога, организация вправе отразить неучтенные расходы, представив уточненные декларации. В то же время обязанности представлять уточненную декларацию в рассматриваемом случае налоговое законодательство не устанавливает, так как учет расходов является правом налогоплательщика, а не обязанностью.

Кроме того, в соответствии с абзацем 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ налогоплательщик

вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

К излишней уплате налога на прибыль организаций могут привести в том числе ошибочно не учтенные в момент возникновения расходы. Осуществляя такой перерасчет, налогоплательщик отражает в составе соответствующей группы (вида) расходов (в нашем случае во внереализационных расходах) отчетного (налогового) периода, в котором выявлена ошибка, сумму выявленного, своевременно не учтенного расхода (письма Минфина России от 18.01.2012 № 03-03-06/4/1, от 28.12.2010 № 03-03-06/1/814, от 17.12.2010 № 03-03-06/1/789 и другие).

При этом финансовое ведомство предупреждает, что воспользоваться указанной нормой можно только в том случае, если выявленные ошибки привели именно к излишней уплате налога. Следовательно, при наличии убытка в тех периодах, когда расходы были ошибочно не учтены, организация эту норму применить не сможет.



ЗАРПЛАТА и другие выплаты работникам 2012

от журнала
Актуальная Надлежащий журнал для профессионалов
Бухгалтерия



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

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



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

«Писати в книги верно»

В период монгольской экспансии были разрушены традиционные торговые пути, взаимодействие стран и этносов, экономических систем. В Золотую Орду из Руси вывозилось все: запасы серебра и золота, налоги (десятина от всего – имущество по видам, ремесленники, молодежь). Налоги устанавливались чиновниками: баскаки (монг.) и численниками (русск.) на основе переписей (не исключена китайская основа налоговой системы). Однако церкви и монастыри имели льготы, и поэтому копили средства и развивали предпринимательскую деятельность. Только с Московской Русью (конец XV – XVII века) после обретения самостоятельности был связан новый этап развития отечественного бухгалтерского учета.



Т.Н. Малькова

Документальная основа

Учет этого времени подтверждается документами, к которым относятся учетные книги разного назначения: приходные и расходные – по денежным доходам и расходам, натуральным сборам, описи – по видам средств, специфицированные регистры – книги плавков, посевные, умолотные, кормовые. Они раскрывают методологию учета – приказов (министерства), государственных (денежный двор) и частных хозяйств (архив боярина Морозова), церковных хозяйств (церкви и монастыри). Учетных книг было много, но сохранилось их мало. Арабские цифры в документах стали применяться с XVII века.

Денежные измерители включали рубль, алтын, денгу, полтину, полуполтину, гривну, копейку. В обороте преобладала копейка, которая разрезалась на 2-3 части (*сеченые деньги*), а в ряде мест применялись денежные суррогаты – клейменные кусочки кожи (*кожаные жеребья*). Платеж в сотнях рублей требовал подсчета нескольких десятков тысяч копеек и немалого штата служащих в казне.



Государственные описи-столбцы, кодексы, ведомости, чернильницы, стилеты

Сохранившиеся документы содержат обширную информацию, учетная обработка которой показывает их эволюционную связь с новгородским учетом XII века – по методологии учета, терминам, представлению цифровой информации. Но в это же самое время в Западной Европе уже применялась контокоррентная двойная запись, влияние которой косвенно прослеживается в учетных книгах российских монастырей.

Государственный контроль проявлялся в проверке учетных книг и учреждений *Приказа счетных дел* для ревизии учетных книг других приказов. Но запрещаемая деятельность фактически была, в связи с чем в хозяйствах велись *черные* и *белые* учетные книги. Они неоднократно переписывались, редактировались,

Лавочная книга

Книги Великого Новгорода.

Лавочные всех рядов, и дворов, и садов, и огородов, и нивы оброчные писца Левонтея И(ванович)а Оксакова да подъячего Олексея Молахова лета 7091-го.

В Великом ряду и в Корыстном от П...цкого двора на правой стороне лав(ки): м. Лавочное пусто Меншика... ва корыстного рядовитина с ...улицы по затвору 2 ½ саже ни...сях оброку 14 алтын...

А оброку с них 21 р. и 25 ал. и 4 д., да пошлин с того оброку рубль и 3 ал.

К сим книгам Левонтей Оксаков руку приложил.

К сим книгам подъячей Олексеи Молахов руку приложил.

Источники: Лавочные книги Новгорода Великого 1583 г. – М., 1930, с. 1, 202.

Пояснения:

1. Содержание книги является инвентарной описью всех торговых мест по их владельцам и местоположению.
2. Денежные измерители указаны в сокращениях: р. – рубль, ал. – алтын, д. – деньги.
3. Документ подписан должностными лицами по формуле: руку приложил.
4. Время составления – 7091 г. (1583 г.).

терялись из архивов, поэтому возможный вывод о низком уровне учета не всегда является правомерным.

Налоговый учет

Налогообложение осуществлялось в соответствии с *Земскими приказами* (1564-1699), на основе описей в книгах (*писцовые, лавочные, дозорные; столпцы, столбцы*). Описи составлялись (*учинить счетные списки*) по всем владениям с указанием их границ и собственников (*межевые записи*) и обобщались (*верстались*): *Лета 7124-го сентября в 18 день по государеву... наказу за приписью дияка... писали и дозирали..., примеряся по книгамъ, каковы дал Кирилова монастыря игумен..., за своими руками список книг...*¹ Выписки из писцовых книг имели название *сотных книг*.

Книги писались в пергаментных или бумажных свитках (наворачивались на цилиндры с упорами и наверхиями, сворачивались и связывались тремя шнурами), поэтому более правильными названиями являются последние два – *столпцы, столбцы*.

Учетные налоговые регистры (*целовальничьи книги*) по видам налогов в текущем порядке вели финансовые чиновники (*целовальники* – при клятве целовали крест) и, соответственно, служащие хозяйств (документ из архива боярина Морозова²).

¹Белецкий С.В., Воронцова И.В., Дмитриева З.В. и др. *Специальные исторические дисциплины.* – СПб.: Дмитрий Буланин, 2003, с. 145.

²Боярин Морозов Борис Иванович (1590-1661) был воспитателем царя Ал. Михайловича, главой правительства (1645-1648). Его финансовые реформы вызвали восстание в Москве (1648), его имение было разграблено, а сам он был сослан, но затем возвращен (1648). В источниках отмечается жадность и коррумпированность боярина.

Опись земельных участков

Лета 7176-го октября в 23 день по государеву указу стольник князь Василей Васильевич Кропоткин ... стану боярина Бориса Ивановича Морозова, жены его боярыни вдовы Анны Ильичны вотчин ее ..., у прикащика у Ивана Зайцова, да у старосты у Трафимка Мошкова и у целовальников взял скаску, велел переписать... села, ... крестьянских и бобыльских дворов, ... и во дворах людей по имянном, и ... заводов, и по чему оброков на год пошло, и что в казне денег налицо збору прошлого 175-го году за расходом, и то писано в сех книгах.

В селе Киструсе церковь..., двор боярской ... (и т. д. – обширный перечень объектов с их подробным описанием).

Всего в селе Киструсе ... крестьянских и бобыльских 341 двор, людей в них 1343 человека. В селе Киструсе в зборе у прикащика и у старост и у целовальников оброчных денег прошлого 175-го году збору ... за розходы в остатке денег налицо 283 руб., 24 алт. с полуденьгою. Да с мельницы помольных денег прошлого 175-го году генваря с 1-го числа октября по 1-е же число нынешняго 176-го году в зборе денег 30 руб., 26 алт. Таможенно збору с торгу ... в зборе прошлого 175-го году генваря с 1-го числа октября по 1-е число нынешняго 176-го году 22 руб., 11 алт. Всего денег 336 руб., 27 алт., 4 д. с полуденьгою (и т. д.).

К сем книгам боярина Бориса Ивановича Морозова жены его боярыни вдовы Анны Ильичны человек Ивашка Зайцев руку приложил... поп Пахомий вместо старосты ... и целовальников... по их велению руку приложил (и т.д.).

Источники: Акты хозяйства боярина Б.И. Морозова (под общей ред. А.И. Яковлева). – М.-Л.: АН СССР, 1940, 1945, ч. I, с. 15.

Пояснения:

1. Документ (сказка) содержит перепись имущества с указанием числа хозяйств и населения, денежных сборов по статьям доходов.
2. Перепись содержит ссылки на общегосударственную перепись (описные книги, писцовая книга 268), приказчиков, приемщиков сборов (старосты), финансовых чиновников (целовальники, подъячий).
3. Сборы указаны по видам доходов (оброчные, помольные, таможенные). Расчет: $283,24 + \frac{1}{2} + 30,26 + 22,11 = 335,61, \frac{1}{2} = 336,274, \frac{1}{2}$.
4. Денежные измерители – рубли, алтыны, деньги.
5. Документ заверен (руку приложил) приказчиком и священником (вместо старосты и целовальника).
6. Учетные термины – збор (сбор), розходы (расходы), остаток, налицо (наличные), описные книги (книги переписей), писцовая книга, сказка (опись имущества).
7. Время составления – 7176 г. (1667 г.).

Приходная и расходная книги монастыря

Книги приходные казначая Пимена.

Игумен Кирилл и старцы соборные считали казначая Пимина въ приходе и въ росходе и приходъ съ росходомъ шшелся, а за росходомъ осталось денег у казначая Пимина двесте шездесят восемь рублевъ тритца алтынъ поль 2 деньги.

Лета 7070 шестаго ноября въ 29 день память казначею Пимину Кирилова монастыря приходъ денгамъ...

Старцы... рядчики... привезли исъ Камы приходныхъ денегъ сельскихъ приказшика Афонася 3 рубли 24 алтыны 5 денегъ.

После счету сыскали въ казне въ маломъ ларчике остатокъ бывшего казначая Лариона денег 4 рубли и отдали их казначею Пимину.

И всехъ денегъ въ приходе и по малымъ тетратемъ дано въ ноябре месяце 414 рублевъ 13 алтынъ зъ денгою (и т. д. по статьямъ прихода).

Книги расходные казначая Пимена.

Лета 7070 шестаго, месяца ноября въ 29 ден, память казначею Пимину Кирилова монастыря росход денгамъ и всех денег въ ноябре месяце в росходе 6 рублев 22 алтына поль 5 денегъ.

Месяца декабря розход денгам (и т. д. по статьямъ расхода).

Источник: Русская историческая библиотека, т. 12, 1890, XXIII.

Пояснения:

1. Приходная и расходная книги велись раздельно, но одним кассиром (казначей Пимен); малые тетради обозначают аналитические учетные регистры.
2. Приходная книга начиналась с остатка и его сличения с инвентарным остатком по формуле: приход с расходом сошелся, а за расходом осталось.
3. Операции прихода и расхода учтены по месяцам, с выведением итогов, но без хронологического подневногo учета.
4. Учетные термины – приход, расход, остатокъ, память (первичный документ).
5. При инвентаризации кассы была выявлена недостача в сумме 4 рубля, но затем найдена (после счету сыскали остаток).
6. Документ составлен в Кирилло-Белозерском монастыре (м. – монастырь, основан в 1397 г.).
7. Время составления – 7070 г. (1567 г.).

Сверки с данными писцовых книг применялись постоянно – для контроля за налоговыми расчетами. Переплаты налогов (*переемные деньги*) не возвращались, а обращались в зачет последующих платежей. Обобщение бюджетных средств производилось с выведением остатка и его сравнением с наличными средствами.

Контроль имел сплошной характер, так как описи содержат подробное перечисление учетных объектов. Сравнение информации по описям поддерживало механизм управления.

Приходо-расходная книга Московского приказа

Приход государевым царевым и великого князя Михаила Федоровича всея Руси денежным всяким доходом Новгородские четверти лета 7128-го при дьяках, при думном при Иване Грамотине с товарищи.

У 127-го году во 128-й год в государеве цареве и великого князя Михаила Федоровича всея Руси казне в Новгородской четверти денежных доходов осталось за расходы налицо три тысячи триста восемьдесят девять рублев тритцать один алтын полтретьи деньги. А по записке подьячих тех денег налицо: Григорьева счоту Нечаева две тысячи один рубль тринацать алтын полпяты деньги, Раманова счоту Шестово чetyреста осьмнатцать рублев дватцать восемь алтын две деньги, Михайлов счоту Патрекеева девятьсот шестьдесят девять рублев дватцать два алтына чetyре деньги.

Да в остатке ж мяжкие рухляди, что во 127-м году августа в 12 день прислана ис Перми, два сорока тритцать три соболи, восемь бобров, чetyре ярца, подчеревесъ, выдра. А по оценке 128-го году Скорнячново ряду торговых людей (имена) той мяжкой рухляди цена: сорок соболей семнатцать рублев, сорок соболе пятнатцать рублев ... и всего в мяжкой рухляди по цене шестьдесят три рубли... и ноября ж в 16 день по памяти с Казенново двора ... в государеву казну на Казенном дворе взята сполна.

Источник: С.Б. Веселовский. Приходо-расходные книги Московских приказов. – М., 1912, с. 7.

Пояснения:

1. Приходная книга подтверждает первичный и текущий персонифицированный учет на счетах с их обобщением.
2. Приходная книга обнаруживает преемственность с новгородским учетом XII – XIV веков, что видно по следующим признакам: учетные термины – приход, расход, доходов осталось за расходы (за вычетом расходов); счот; налицо (от: на оке, оцье, лицо – наличные); остаток (от: остать); память – первичный документ; учетный измеритель – сорок (реликтовое обозначение сшитых шкурок по 40 единиц); валюта (деньги и товар одновременно); товар подвергнут профессиональной оценке и указан в итоговой денежной оценке (63 рубля, мяжкая рухлядь означала пушной товар).
3. Время составления – 7127 г. (1619 – 1620 гг.).



Книги денежного двора

(приходная книга)

Лета 7119 октября с 1-го числа на государеве денежном дворе у головы у Василья Офонасьева ..., что в приносе в плавеж у торговых людей серебра, ... и что взято плавилной пошлыны, и тому книги.

Генваря в 10 день в плавеж принес Истома Демидов 600 ефимков Любских, весом в сырцы первый вес 42 гривны, 42 золотника, второй вес тож. С плавежу сошло первый вес 37 гривен, второй вес 37 гривен, 3 золотника; а падежу у того серебра 10 гривен 33 золотника, на сто ефимков иметца по гривне по 28 золотников. (и т. д. – по датам, весу сырья, именам продавцов).

И всего в сем в первом переделе в приносе в плавеж у торговых людей серебра 2500 ефимков любских, 140 ефимков рьяльских, а весу в сырцы тому всему серебру 403 гривны, 4 золотника. (и т. д. – итоги плавок по переделам).

(расходная книга)

Лета 7119 октября с 1-го числа на государеве денежном дворе у головы у Василья Офонасьева ..., что взято в казну серебра у торговых людей, и что с того серебра взято золотничной пошлыны...и тому книги.

Генваря в 10 день взято в казну серебра ...1-й вес 21 гривна 6 золотников, 2-й вес 24 гривны 44 золотника... На государя взято золотничной пошлыны 46 золотников с полуденгою, а денгами в то число 2 рубли 29 алтын пол-2 денги. (и т. д.- по датам, весу переплавленных монет, именам приемщиков).

И всего в сем в первом переделе во взятые в казну у торговых людей серебра 349 гривен, 24 золотника, и с того серебра взято на государя золотничной пошлыны 7 гривен, 13 золотников с ползолотником, а денгами в то число 21 рубль, 28 алтын, 4 денги, а за тем государю прибыли осталось золотничной пошлыны, за сливалною угарью, 13 рублей, 11 алтын, полтретьи денги. (и т. д. – итоги прибыли по переделам).

12 сентября.

Дьяк Ондрей Лысцов.

Источник: Акты, относящиеся до юридического быта древней России, т. 2, 1864, с. 62.

Пояснения:

1. Пошлина, взимаемая с торговцев за вычетом угара, с переводом в денежный измеритель (гривны в рубли) составляла прибыль казны.
2. Время составления – 7119 г. (1610 г.).

Текущий учет

Учет доходов и расходов хозяйств осуществлялся по статьям. Из документов церковных хозяйств известно требование учета *церковных наличных денег, ...кабалы (займы), и приходных и расходных книг, и росписей ...порознь, по статьям*³; *писать на росписи порозна, по статьям*⁴.

В документах боярина Морозова имеется ссылка на *денежные доходы за ...отдаточную пашню, и за сенные покосы, и за полянки, и за рыбные ловли*. Доходы и расходы планировались (*сметные росписи*) и впоследствии сравнивались с фактическими данными. Приход денежных доходов указывался по их источникам (обозначался как *деньги – дымные, оброчные, стрелецкие, прикладные, перевозные, ямские, таможенные, розные* – и обобщался по полугодиям (год начинался с 1 сентября)⁵.

Текущий учет доходов и расходов осуществлялся обособленно в приходных и расходных книгах. Книги денежного двора содержали подневный учет плавок российских денег (*гривны, золотники*) из немецких денег и серебряного сырья, покупаемых у торговцев. Плавки имели названия *переделов* (от: *переделанные монеты* – ручная чеканка из западноевропейских монет (*ефимки* – русское название серебряных *иоахимсталеров*) и надчеканка на них)⁶, регистрировались по номерам в приходных и расходных книгах ежемесячно и заверялись должностными лицами.

В приходной книге учетная информация содержала передел, прием сырья (дата, продавцы по именам, вес и количество сырья по каждому из них), выход и угар, итог по переделу – количество и вес сырья; прибыль (выручка под названием *золотничная пошлина*, минус угары). Расходная книга содержала сдачу (дата, приемщик), вес (гривны), денежную оценку (рубли), итог по переделу (сырье, доход, угары, прибыль).

³Русская историческая библиотека, т. 12, 1890, стб. 732.

⁴Там же, стб. 832.

⁵Акты хозяйства боярина Б.И. Морозова (под общей ред. А.И. Яковлева). – М.-Л.: АН СССР, 1940, 1945, с. 52.

⁶Технология плавки была невысокого уровня и поэтому доступной для фальшивомонетчиков, чеканивших монеты из серебра низкой пробы, а также из меди и олова с тонким серебряным покрытием. Выпуск низкопробной (медной) монеты по номинальной цене серебряной вызвал неlegalные массовые подделки монет (было казнено и сослано с конфискацией имущества 27 000 человек). Только при Петре I денежная монетная система стала организованной.

Прибыль исчислялась только по денежным продажам по каждой операции продажи, а не в целом по хозяйству за период. Такой локализованный учет прибыли подтверждается также церковной приходной книгой.

Приходная церковная книга

Лета 7161 году, июля 3 числа, что приняли казны богословские у прошлого старосты у Семена Гурьева денег 110 рублей, в тех денгах и память дана; да на четверть деревни Дееревенки закладную кабалу; да на половника Саву порядную и отписи деревенные и поженные, и приходные и расходные книги Максимова ... У него ж Семена принято воску 5 пуд, 9 гривенок, денег за пуд по 4 р. по 2 алт., итого денег за воск 21 р., 8 алт. по 3 д. (и т. д. – мед, рожь, овес, ячмень, пшеница, горох, железо белое).

Июля в 12 день отдал пономарю безмен воску на промену, истины 8 алт., 3 д., прибыли 3 алт., 1 д. Взято.

Июля в 30 день отдал пономарю безмен воску на промену, истины 8 алт., 3 д., прибыли 3 алт., 1 д. Взято. (и т. д. – по месяцам).

Книги приходные старост церковных, Ивана Сергиева да Ивана Иванова Орлова.

Источник: Русская историческая библиотека, т. 12, 1890, стб. 276.

Пояснения:

1. Передача учетных книг начиналась с инвентаризации кассы (казна) и долгового документа (закладная кабала) по акту (память).
2. Приходная, расходная, другие учетные книги велись разными лицами.
3. Приходная книга содержит подневный учет денежных доходов, с указанием прибыли.
4. Учетные термины – казна (касса), отпись (книга, опись), память (акт сверки кассы), истина (стоимость до продажи), прибыль; промен (продажа), итого.
5. Денежные измерители – рубли, алтыны, деньги.
6. Время составления – 7161 г. (1653 г.).

Документы выявляют два подхода к определению финансового результата по денежным операциям:

- приходная книга: прибыль = выручка (*промен*) минус покупная стоимость (истина);
- книга денежного двора: прибыль = выручка (*золотничная пошлина*) минус угары.

Прибыль сравнением всех доходов и расходов не определялась в связи с отсутствием единого денежного измерения. Российская денежная система того времени была слабой и множественной. Поэтому особое значение приобретали текущий учет, выборочный контроль и встречная проверка кассовых учетных книг, инвентаризация денежной наличности и запасов. Решение этих задач было найдено в организации управленческого учета с контролем из одного центра (*розряд*) и передачей секретных доносов информаторами-осведомителями.

Хозяйства создавали следующие виды первичных документов:

- приходная кассовая книга денежных операций (кассир);

Сообщение осведомителя о состоянии учета

Августа в 9 день Утмановской волости церкви Николая чудотворца церковных казенных налишных денег у старосты церковного у Федки Федотова Шемякина 138 руб., да 6 крестов, да девятеры серги, да 4 перстня, да 5 пухвиц, одна с жемчюгом, да 3 ефимки. Да кабал:

К(абала) на Мартемьяна Котелникова 8 р., пис(ано) 185 году... К. на Сенку Хомякова 1 р., пис(ано) 176 году... К. на земского судью Ивана Чюрина 35 алт., пис(ано) 194 году...

А приходных и расходных книг у него старосты Федки Шемякина 2 тетради в четверть, а прошлых лет книг у него старосты нет. А о выборе старосты ко 195 году и о высылке ... во архиепископ розряд ... дано сроку октября до первого числа 195 году. Роспись писал Утмановской волости церковной дьячек Ивашка Климентов Суворов.

87 р. 12 алт. 2 д.

Источник: Русская историческая библиотека, т. 12, 1890, стб. 758; аналогичный стб. 745.

Пояснения:

1. В акте (роспись) указаны денежная наличность, залоги, дебиторы по займам (имя, сумма, год займа), итог остатков займов к погашению, отсутствие учетных книг.
2. Сроки займов охватывают период от 18 лет до 1 года.
3. В информационном сообщении содержится также указание на число и размер учетных книг (2 тетради в четверть), наименование учетно-контрольного центра (розряд).
4. Учетные термины – казна (касса), кабала (заям), роспись (акт проверки).
5. Денежные измерители – рубли, алтыны, деньги.
6. Время составления – 7194 г. (1685 г.).



- расходная кассовая книга денежных операций (кассир);
 - приходные книги неденежных операций (старцы);
 - расходные книги неденежных операций (старцы);
 - росписи (секретная информация осведомителей о ведении учета – от дьячков).
- Осуществляя контроль за хозяйствами, учетно-контрольный центр (разряд):
- выдавал учетные книги (подпись, печать – архиепископ);
 - проверял первичные документы (архиепископ);
 - осуществлял текущее наблюдение по данным росписей и секретной информации (архиепископ).

Проверке подлежали все документы и на всех этапах. Контроль начинался с приемки-сдачи полномочий кассиров (*казначей*), ведущих учет денежных средств. В церковных приходах они выбирались из *мирских лиц*, утверждались священником, сообщались в центр и имели ограниченный срок полномочий (на два года; с 1 октября). Требовалось также соответствие требованиям: честные, состоятельные, трезвые, грамотные (*люди добрые и прожиточные, не пьянчивые*). Несвоевременные выборы кассира облагались пеней. В монастырских хозяйствах кассиры выбирались из монахов (*старцы* – независимо от возраста). Деньги хранились в алтаре в емкостях (*ларец, церковный ларец, казенный ящик*).

Прием-передача полномочий, кассы и кассовых книг сопровождалась инвентаризацией и актом (*память*) с указанием в книге и в акте данных: остаток денежной наличности, суммы и перечень долговых документов по займам (*заемные кабалы*), перечень залогов. Прием-передача кассы и кассовых книг производилась комиссией, состав которой указывался в акте и книгах. Заключение комиссии при соответствии остатков имело формулировку: *приход с расходом шлолся*.

Выборочная контрольная проверка имела информационным источником сообщения информаторов-осведомителей и ревизуемые кассовые книги. К проверке предъявлялись книги и первичные документы за 5-10 лет: *те книги лет за десять и болши разных церковных старост взяли*.

Акт документальной проверки кассовой книги

... считали ... по благословию игумена Ионы с братьею прошлого денежного казначая старца Александра, по приемной книге и по расходной книге, келарь старец Феодорий, да новой денежной казначей старец Нифонт, да старец Иона, да старец Макарей, да старец Аврамей, старец Дионисей, старец Игнатей, старец Арсений, старец Моисей, старец Феодосей и вся братия того монастыря. В приемной книге у него казначая старца Александра было денег 791 рубль 5 алтын 3 денги. А по расходной книге у него казначая старца Александра 240 рублей 14 алтын 3 денги. Да у него ж казначая по отписям, платежу 387 рублей 21 алтын 5 денег; а остальных денег он казначей старец Александр отдал новому денежному казначую старцу Никифору 163 рубля 3 алтына денег. И приход с расходом сошелся; а побегу на нем нет ничего.

Источник: Русская историческая библиотека, т. 12, 1890, стб. 274.

Пояснения:

1. В акте (роспись) указаны обороты по приходу и расходу на основе приемной и расходной книг, остаток к окончанию полномочий.
2. Остаток денежной наличности найден расчетом: прием 791,53 – расход 240,14,3 – платежи по отписям 387,21,5 = остальные деньги 163,3.
3. В расчете отсутствует расхождение учетных и наличных остатков. В действительности же есть излишек в 33 алтына 5 денег. Очевидно, внимание уделялось недостатке, что подтверждается формулировкой: побегу на нем нет ничего (т.е. на приход нет побега). Формулировка характерна для данного монастыря.
4. Учетные термины – отписи, приход, расход, побег (недостача).
5. В приеме-передаче кассы участвовала комиссия в составе 11 старцев.
6. Денежные измерители – рубли, алтыны, деньги.
7. Время составления – 7161 г. (1652 г.).

Акт документальной проверки, составленный за 8 лет (раздельно за 6 лет и за 2 года), показывает сравнение инвентарных и наличных остатков, недостачу (*начет, прочет*) и ее удержание, с передачей кассы новому кассиру.

Сложности с поиском старост кассиров, нежелание *мирян* быть кассирами говорит о том, что учет денежных средств и расчетов был делом ответственным, поэтому в документах встречаются священники-кассиры (но редко). Нарушения состояли в переписывании кассовых книг, недостачах, нецелевом использовании, неучтенных операциях, кражах денег и документов (*из церковной казенной*

Акт документальной проверки кассовой книги

192 году, ноября в 28 день... считали с ...185 году да по 190 год, что по их приходным и расходным книгам в приход и расход, и то писано в сем перечневом счетном списке. По приходным книгам в приеме 324 рубли 25 алтын. У них же старост по расходным книгам и по отписам и в раздаче в кабалы 317 рублей с пол-денгою. А по счету довелось на них взять 7 рублей 24 алтына пол-шесты денги, и те начетные денги на них старостах... доправлены и отданы нынешнему старосте с роспискою. Да нынешнего церковного старосту... по приходным и расходным книгам считали. С прошлого со 190 году по нынешний 192 год по приходной книге 24 рубли 8 алтын 2 денги. У него ж по расходной книге и по отписам 23 рубли 3 алтына 5 денег. А по счету довелось на нем взять рубль 4 алтына 3 денги, и те начетные денги на нем старосте... доправлены и отданы ему же с роспискою. Счетный список писал устюжанин Андриюшка Яковлев Колмогорцов.

Источник: Русская историческая библиотека, т. 12, 1890, стб. 607.

Пояснения:

1. В акте (счетный список) указаны наличный и учетный остатки с выведением недостачи за 6 лет (185-190 годы) и за 2 года (190-192 годы).
2. Недостача (начетные деньги) погашена (доправлена), что оформлено документом (расписка).
3. Первичными документами являлись отписи по займам, квитанция, акт проверки кассы.
4. Учетные термины – приход, расход, счет, расписка, отписи, начетные деньги, счетный список.
5. На оборотной стороне акта проверки приведены подписи всех участников проверки, проведенной по приказу архиепископа и дьяка.
6. Денежные измерители – рубли, алтыны, деньги.
7. Время составления – 1792 г. (1683 г.)

коробьи кабалы все из церкви скрал, положил в карман; подрезав тое коробью, казенные деньги покрал).

Известен сыск о казначее Соловецкого монастыря (старец Савва, 1646) с перечнем его злоупотреблений (2 поддельные печати, кражи имущества и 15 приходо-расходных книг). Однако в документах встречается и обратная ситуация – при наличии первичных документов и залогов не вели учетные книги, но нарушений в использовании денег не было, что также сообщалось информатором.

Указания информаторами общего числа книг (*а приходных и расходных книг у него старосты церковного только четыре тетради в четверть, а с 190 по 194 год книг нет и не бывало* – число книг записано текстом, а не цифрой), их размеров (*в четверть, четвертные*) и даже способа записи (*на два столбца, на столбец* – на странице) свидетельствуют о контроле за возможным переписыванием кассовых книг. Информаторов могло быть больше одного по одному хозяйству.

Церковное имущество учитывалось в описях и имело оценочную стоимость. Дополнительно приобретенные объекты регистрировались в дополнительных описях. Кельи также продавались и при разногласиях сторон подвергались переоценке (*оценка в правду*) по документу (*оценная записка*). Неисполнение должностных обязанностей облагалось штрафом (*в казну по десяти денег*).

Документы церковных и монастырских хозяйств свидетельствуют об управленческом учете, организация которого была продуманной и выверенной – организационно и информационно. За учет несли моральную ответственность: *писать в книги приход и отход в правду, по крестному целованию; писати в книги верно, прямо*. Первичный учет велся, но его регистры не сохранились. Обобщение в приходо-расходных книгах операций по хронологии и исполнителям косвенно подтверждает наличие первичных документов.

Текущий учет обобщал первичные данные в специализированных книгах – *черновых и беловых*. Первые допускали исправления и дополнения, их сохранилось мало; вторые обобщали черновые и содержали минимальные исправления. Черновые книги оставались в хозяйствах, беловые передавались контролирующим органам. Период времени между составлением и представлением мог быть весьма значительным (несколько лет). Для написания беловых книг приглашались наемные писари (с денежной и натуральной оплатой и со своей бумагой).



Приходо-расходные книги были именованы с указанием назначения книги, монастыря, отделения, ответственного. Они имели кожаные переплеты (*в коже*), которых сохранилось мало. Документы (книги и первичные документы) между проверками хранились в кассах, после проверок – в архиве, упакованными в емкости (*коробья, мешки*) и опечатанными (*запечатанные*) с присвоением архивных номеров.

В частных хозяйствах учетные процедуры были аналогичными и включали (архив боярина Морозова за 1650 – 1667, судя по которому главным контролером был он сам): регистрацию операций; описи и инвентаризации имущества на дату расчетов по налогам; сверку с официальной описью и дополнения в нее; контроль за сбором и уплатой налогов по их видам; учет доходов и расходов по подразделениям и статьям в книгах аналитического назначения; учет расчетов по долгам и займам; учет и инвентаризацию денежной наличности и запасов⁷.

Учет расчетов с агентами

Передачи средств (денег и запасов) в подотчет агентам церковных и монастырских хозяйств для осуществления их деятельности (производственных, торговых, финансовых операций) регистрировались в *отводных книгах*. Агенты вели собственные приходо-расходные книги и представляли контролерам (*счетчикам*) отчеты (*сказки*). По каждому агенту при смене полномочий и при проверке определялся финансовый результат – сравнением полученного им в подотчет (*имка*) и сданного дохода (*дати*) с указанием переходящего остатка (*отвод*), расхода (*платежи*), задолженности (*долг*), возмещенного перерасхода (*свобода*), итогов (*всего*). Убытки от деятельности агентов могли быть значительными, агенты объясняли их разными мерами и случайностями (*простою, без хитрости, малыми статьями многою*).

Образец регистрации операций

Сентября в 1-й день. Тит сочтен. Имки его 2 руб. 28 алт. 2 ден. Платежу его (следует перечень статей и сумм. – м.). И всего платежу его рубль 28 алтын 2 деньги. И от сего счету на нем долгу осталось рубль.
 Ноября в 20-й день. Тит сочтен. Имки его 2 руб. 2 алт. 3 ден. Платежу его (следует перечень статей и сумм – М.). И всего платежу его 2 руб. 2 алт. 4 ден. Свободен, с старцем расплатился.
 Июня в 3-й день. Ипполит сочтен. Имки его 3 руб. 12 алт. 3 ден. Платежу его (следует перечень статей и сумм. – м.). И всего платежу его 3 руб. 27 алт. 5 ден. И от сего счету свободы дати ему 15 алт. 2 ден.
 И за ту ему свободу дано полмеры ржи цена 15 алтын, заплачено.

Источник: Иванов В.И. Бухгалтерский учет в России XVI – XVII вв. Историко-источниковедческое исследование монастырских приходо-расходных книг. – СПб.: Дмитрий Буланин, 2005, с. 200, 204.

Учет расчетов с агентами выявляет термины итальянского бухгалтерского учета в расчетах, эквивалентных дебету и кредиту (*имати* и *дати*), отличных от терминов прихода и расхода. Поэтому освоение двойной бухгалтерской записи началось задолго до реформ Петра I. Влияние исходило от приглашаемых итальянских специалистов на должности казначеев и сборщиков налогов (с 1389 года), а также интереса российских иерархов к экономике итальянских монастырей (русское церковное посольство, 1438). Однако прямое применение методологии итальянского учета не прослеживается, что подтверждается слабой формализованностью приходо-расходных книг, которая даже при их неоднократном переписывании имела бы отзвук, если бы таковая была. Формализованность новгородских берестяных грамот была утрачена.

Учет того времени был трудоемким и связанным с повторными детальными описями, сложными подсчетами (дробность денежных единиц), инвентаризациями, проверками. И, тем не менее, в таких условиях русские бухгалтеры проявляли интеллект, когда составляли акты сверки кассы, описи инвентарных остатков наличности, дебиторов по расчетам и займам, запасов, описи имущества для налогообложения, текущий учет в книгах. Это было предвестием перехода к западноевропейскому бухгалтерскому учету.

⁷Акты хозяйства боярина Б.И. Морозова (под общей ред. А.И. Яковлева). Ч. I-II. – М.-Л.: АН СССР, 1940, 1945, документы 4, 58, 332.