



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

Репортаж:
обсуждение
проектов
ПБУ «Доходы
организации» и «Учет
аренды»

С. 8

Подготовка
бухгалтеров:
образование
и сертификация

С. 31

Объекты учета
затрат на
инновационную
деятельность

С. 39

Действительный член



№5 | 2012

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

В течение всего года ИПБ России и территориальные институты профессиональных бухгалтеров проводят юбилейные мероприятия.

В сентябре крупные форумы с успехом прошли в Барнауле, Кемерово, Новосибирске и Мурманске...



Мурманск. Площадь «Пять углов»

2 ИПБ России провел серию переговоров с зарубежными коллегами



Конец августа и сентябрь 2012 года оказались для ИПБ России весьма плодотворными: выведены на новый уровень сложившиеся партнерские отношения, налажены новые международные контакты. Состоялись встречи с представителями Палаты профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан, Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова, Международной федерации бухгалтеров и Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса.

10 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 продолжает рассматривать раздел 2 «Представление финансовой отчетности», а именно: вопросы составления и представления отчета о движении денежных средств.

45 Библия: «Взвесят меня на весах правды»



Библия – Ветхий и Новый завет – это многоплановое произведение, в котором нашли отражение даже вопросы экономики земледелия и скотоводства, расчетов и законодательства. Дискуссии на тему, что появилось раньше – бухгалтерский учет, статистика, управление – бесперспективны. Знания в древности были комплексными, и специалисты совмещали в своей деятельности все функции. О том, какие свидетельства о бухгалтерском учете хранит Библия, рассказывает **Т.Н. МАЛЬКОВА**, докт. экон. наук, профессор.



В ИПБ России

- 2 Новости
- 8 Обсуждение проектов ПБУ «Доходы организации» и «Учет аренды»

Дистанционное повышение квалификации

- 10 Отчет о движении денежных средств по МСФО
Д.А. Прокопович
- 25 Иллюстративный пример формата финансовой отчетности по МСФО
Д.А. Прокопович

Образование и карьера

- 31 Подготовка бухгалтеров: образование и сертификация
В.В. Ковалев

Методология учета

- 39 Объекты учета затрат на инновационную деятельность
Е.А. Мизиковский,
К.Н. Абубакирова

История бухгалтерского учета

- 45 Библия: «Взвесят меня на весах правды»
Т.Н. Малькова

Новости

ИПБ России провел серию переговоров с зарубежными коллегами

Конец августа и сентябрь 2012 года оказались для ИПБ России весьма плодотворными: выведены на новый уровень сложившиеся партнерские отношения, налажены новые международные контакты.

Так, 28-29 августа 2012 года в ИПБ России прошли переговоры с председателем правления **Палаты профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан А.Х. Валиевой**. В ходе переговоров обсуждались темы семинаров повышения квалификации для членов обеих организаций, которые потенциально привлекут аудиторию. Стороны значительно продвинулись в создании совместной программы, которая охватит специфические аспекты деятельности профессиональных бухгалтеров двух стран.

Казахстанская сторона проявила большой интерес к участию своих членов в конкурсе «Лучший бухгалтер России – 2012». Стороны договорились проработать технические детали, которые позволят профессиональным бухгалтерам Республики Казахстан попробовать свои силы в конкурсе, по крайней мере, в одной номинации.

10 сентября ИПБ России посетили представители **Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова (АСАР РМ)** – вновь избранная председателем совета



Е.И. Копосова, директор ИПБ России, М. Шелару, исполнительный директор АСАР РМ, и Л. Григора, председатель совета директоров АСАР РМ



Е.И. Копосова, директор ИПБ России, и Д. Кухарь, представитель Международной федерации бухгалтеров (IFAC)

директоров **Лилия Григора** и исполнительный директор **Марина Шелару**. Напомним, что ИПБ России и АСАР РМ в 2011 году заключили соглашение о стратегическом партнерстве.

В ходе последних переговоров стороны подтвердили свое намерение развивать сотрудничество и продолжить деятельность, направленную на взаимное признание национальных сертификационных систем специалистов в области бухгалтерского учета обеих стран.

В этот же день – 10 сентября – состоялись переговоры между **Е.И. Копосовой**, директором ИПБ России и **Дарьей Кухарь**, представляющей **Международную федерацию бухгалтеров (IFAC)**. Стороны обсудили участие ИПБ России в реализации проектов, осуществляемых IFAC. Дарья Кухарь высоко оценила усилия, предпринимаемые ИПБ России по формированию и исполнению Плана действий (Action Plan), а также выполнению Институтом своих обязательств в качестве действительного члена IFAC.

ИПБ России проинформировал о ходе внедрения международных стандартов финансовой отчетности, аудита, образования профессиональных бухгалтеров в российскую практику, а также о разработке проекта Кодекса этики членов ИПБ России на основе новой редакции Кодекса этики профессиональных

бухгалтеров IFAC, вступившей в силу в 2011 году.

В ходе переговоров стороны обсудили вопросы прозрачности формирования членского взноса для ИПБ России, а также участия представителей ИПБ России в заседании Совета IFAC, которое пройдет в ноябре 2012 года в Южно-Африканской Республике.

Большой интерес со стороны IFAC вызвала серия мероприятий, посвященных 15-летию ИПБ России, которые проводят территориальные институты в 2012 году.

25 сентября 2012 года в ИПБ России прошли переговоры с представителями **Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW)** – Робертом Ходжкинсоном, исполнительным директором, и Вадимом Божеником, менеджером по развитию бизнеса. Со стороны ИПБ России в переговорах приняли участие вице-президент Л.И. Хоружий, директор Е.И. Копосова, руководитель международных и образовательных проектов О.В. Василевская и ведущий менеджер международного отдела О.В. Молчановская, а также директор ИПБ Московского региона Г.О. Островский.

Стороны познакомили друг друга с современным состоянием обеих организаций. Гости, представляющие старейшую в мире профессиональную организацию, поделились опытом ее становления и развития, рассказали о последних проектах, которые реализует ICAEW в рамках своей международной деятельности.

ИПБ России проинформировал о своей работе со своими членами, о новых программах аттестации и повышения квалификации, участии в реализации функции негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Стороны договорились о продолжении и расширении контактов.

ИПБ России поддерживает развитие малого и среднего бизнеса в столице

18 сентября 2012 года в Центральном доме предпринимателя Московское отделение **ОПОРЫ РОССИИ** совместно со Сбербанком России провели конференцию «Начни свой бизнес в Москве». ИПБ России оказал мероприятию информационную поддержку.

Конференция была насыщенной и включала выступления, в которых

рассматривались вопросы, связанные со стартом собственного дела: проблемы финансовой и имущественной поддержки малого бизнеса государством, аспекты кредитования, условия участия новых предприятий во франчайзинговых программах.

На мероприятие пришло много молодых столичных предпринимателей и студентов, которые планируют открыть свой бизнес. Многие из них проявили большой интерес к деятельности ИПБ России и по достоинству оценили идею о том, что любой бизнес, особенно в его начале, должен сопровождать грамотный бухгалтер, непрерывно повышающий свою квалификацию.

Представители ИПБ России рассказали посетителям конференции о возможностях, которые Институт предоставляет для постоянного развития бухгалтерских и экономических служб компаний любого уровня.

ИПБ России принял участие в международной оценке инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации

ИПБ России стал единственной профессиональной организацией, представляющей бухгалтеров, которая была приглашена для участия в международной оценке инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации. Данную оценку по инициативе Минфина России в апреле-августе 2012 года проводили представители 13 государственных и негосударственных органов и организаций, имеющих непосредственное отношение к регулированию, подготовке и надзору за корпоративной отчетностью.

Проведенной оценкой были охвачены все элементы инфраструктуры подготовки финансовой и нефинансовой корпоративной отчетности: нормативно-правовая база, институциональная основа, кадровый потенциал, процесс укрепления инфраструктуры. В ходе оценки определены количественные показатели состояния инфраструктуры корпоративной отчетности (за исключением процесса укрепления инфраструктуры, количественная оценка которого методикой не предусмотрена). Эти показатели рассматриваются для целей оценки исключительно как индикативные, характеризующие

в большей степени тенденции, чем достижения в создании и поддержании инфраструктуры.

Анализ результатов оценки позволяет определить направления дальнейшего совершенствования инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации. В сфере нормативно-правового регулирования необходимо осуществление комплекса мер, включающих:

- дальнейшее сближение правил ведения бухгалтерского учета и отчетности с МСФО, установление стабильной системы перевода МСФО на русский язык, обсуждение необходимости и целесообразности введения МСФО для малого и среднего бизнеса;
- переход к применению международных стандартов аудита на территории Российской Федерации;
- введение обязательного аудита для целей регистрации эмитента на фондовой бирже;
- создание комитетов по аудиту в составе советов директоров общественно значимых организаций; введение специальных требований к членам таких комитетов;
- дальнейшее сближение правил ведения бухгалтерского учета и отчетности в общественном секторе с МСФООС.

С целью совершенствования институциональных основ корпоративной отчетности необходимо:

- расширение сферы надзора за качеством бухгалтерской отчетности;
- усиление координации надзора за соблюдением норм профессиональной этики бухгалтеров;
- усиление координации деятельности профессиональных ассоциаций бухгалтеров.

В вопросах кадрового потенциала важнейшими направлениями работы являются: повышение квалификации бухгалтерского и аудиторского персонала, совершенствование программ подготовки бухгалтеров и аудиторов, улучшение подготовки специалистов для органов, регулирующих корпоративную отчетность в стране, введение квалификационных требований для младшего бухгалтерского персонала, в том числе требования непрерывного повышения квалификации.

Очевидно, что часть этих мероприятий предполагает непосредственное участие

ИПБ России. Более подробную информацию о проекте и его результатах можно найти на сайте Минфина России.

15-летие ИПБ России в Барнауле, Мурманске, Новосибирске и Кемерове

23 августа 2012 года в Барнауле в шоу-центре «Колизей» состоялся праздник, посвященный 15-летию ИПБ России и Алтайского ТИПБиА.

В празднике приняли участие руководители и главные бухгалтеры более 100 организаций и предприятий Барнаула и Алтайского края, стоявшие у истоков и принимавшие активное участие в становлении бухгалтерского сообщества на Алтае, а также представители государственных органов власти и партне-



Баннер на площади Советов в Барнауле

ров Алтайского ТИПБиА.

Открыли праздник генеральный директор Алтайского ТИПБиА Дмитрий Юрьевич Филиппев и генеральный директор Информационного центра «Гарант» в Барнауле Татьяна Сергеевна Вилисова.

С приветствием от Администрации Алтайского края выступил заместитель председателя комитета Администрации Алтайского края по финансам, налоговой и кредитной политике Павел Владимирович Дитятев. Он вручил пятнадцати профессионалам-членам Алтайского ТИПБиА почетные грамоты и благодарности губернатора края за многолетний добросовестный труд и в связи с 15-летием образования Алтайского ТИПБиА, отметив высокую миссию бухгалтерского сообщества в деле развития экономики края.

Со словами поздравления, сопровождавшимися вручением памятных адресов, в течение праздника выступили официальные лица и гости мероприятия: заместитель руководителя Управления ФНС России по Алтайскому краю Роман Борисович Наздрачев, председатель правового комитета Администрации Барнаула Татьяна Анатольевна Калашникова, генеральный директор НПП «Гарант» Вячеслав Евгеньевич Шаманов.

Завершилась торжественная часть речью директора ИПБ России Евгении Ивановны Копосовой. Она высоко оценила деятельность Алтайского ТИПБиА, поблагодарила за результативный труд и вручила высшую награду ИПБ России – 10 орденов ИПБ России «За заслуги в развитии профессии» тем, кто был верен Институту все эти годы. Большое количество членов Алтайского ТИПБиА награждено медалями и почетными грамотами ИПБ России.

Слова глубокой признательности за сотрудничество и поддержку были сказаны Евгенией Ивановной в адрес государственных структур, вузов и партнеров, которые оказали неоценимую помощь в становлении и продвижении первого территориального института профессиональных бухгалтеров.

Всем официальным гостям были вручены благодарственные письма ИПБ России. В память о встрече участникам вечера были подарены юбилейные сувениры с символикой ИПБ России.

Праздник украсили номера артистов шоу-балета и исполнителей-виртуозов, а также неоновое шоу. Все гости были вовлечены в праздничную программу и принимали активное участие в различных конкурсах и викторинах. Кульминацией праздника стал 16-килограммовый торт, огромный хоровод, падающие сверху шары и конфетти, фуршет.

Безусловно, подобные мероприятия позволяют почувствовать атмосферу доброжелательности, тепла и уюта. А это очень важно для людей, объединенных в одну большую профессиональную семью, которая называется Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

4 сентября 2012 года в честь 15-летия ИПБ России **Мурманский ТИПБ** совместно с некоммерческой



Т.А. Сигнер, исполнительный директор Мурманского ТИПБ, и Е.И. Копосова, директор ИПБ России

организацией «Союз рыбопромышленников Севера» провели конференцию «Аттестат профессионального бухгалтера ИПБ России — это престижно!».

Союз рыбопромышленников Севера является одним из ведущих рыбоводобывающих объединений Северного бассейна, объединяет более 40 предприятий малого и среднего бизнеса, занимающихся непосредственно добычей и транспортировкой рыбы.

Большинство главных бухгалтеров этих предприятий являются действительными членами ИПБ России. Они принимают активное участие в жизни Института, являются достойными представителями бухгалтерской профессии. Многие из них аттестат профессионального бухгалтера получили в 1999 году, когда в Мурманске еще не было территориального института, что никак не мешало тесному сотрудничеству с ИПБ России.

Конференция началась с выступлением главного бухгалтера Союза рыбопромышленников Севера Нины Семеновны Дунаевой, действительного члена ИПБ России с 2000 года.

Со словами приветствия к участникам конференции обратились директор ИПБ России Евгения Ивановна Копосова и исполнительный директор Мурманского ТИПБ Татьяна Александровна Сигнер.

В ходе конференции выступали главные бухгалтеры рыбной отрасли, преподаватели учебного центра, аудиторы. Выступающие говорили



Награждение старейших членов ИПБ России и Новосибирского ТИПБ

о развитии бухгалтерской профессии, обеспечение высокого статуса бухгалтера в различных отраслях экономики.

С заключительным словом выступила Евгения Ивановна Копосова. Она поблагодарила участников конференции за их высокий профессионализм, пожелала дальнейших успехов и достижений, ответила на все вопросы присутствующих. Многим участникам конференции были вручены награды ИПБ России и юбилейные сувениры с символикой ИПБ России.

В рамках рабочей поездки в Мурманск Е.И. Копосова встретила с персоналом Мурманского ТИПБ, ознакомилась с деятельностью территориального института. Кроме того, прошла встреча Е.И. Копосовой с руководством учебных заведений Мурманска, в ходе которой обсуждалась возможность открытия и аккредитации учебно-методического центра.

27 сентября 2012 года на празднование 15-летия ИПБ России члены **Новосибирского ТИПБ** собрались в банкет-холле Парадиз. Директор ИПБ России Евгения Ивановна Копосова выступила с приветственным словом и поздравила всех присутствующих с юбилеем ИПБ России.

В праздновании приняло участие 250 руководителей и главных бухгалтеров Новосибирска.

Более 30 профессиональных бухгалтеров были отмечены почетными грамотами ИПБ России и памятными юбилейными знаками. Были награждены медалями ИПБ России:

- члены ИПБ России, поддерживающие свои квалификационные аттестаты 1997 года, за приверженность профессиональному сообществу;
- профессиональные бухгалтеры, имеющие квалификационные аттестаты по трем специализациям, – за универсальность.

Благодарственными письмами и памятными знаками была отмечена работа учебно-методических центров Новосибирска.

Новосибирский ТИПБ активно сотрудничает с органами исполнительной власти области. Всех участников праздника с юбилейной датой поздравила заместитель министра финансов и налоговой политики Новосибирской области Наталья Николаевна Ромашева.

Участники мероприятия смогли в непринужденной обстановке пообщаться с коллегами, поучаствовать в розыгрыше призов от спонсоров и насладиться культурной программой, предложенной организаторами.

28 сентября 2012 года в Кемерово состоялась Международная научно-практическая конференция «Международные стандарты финансовой отчетности в России: новации и практика применения», посвященная 15-летию ИПБ России. Организаторами конференции были Кузбасский государственный технический университет им. Т.Ф. Горбачева (КузГТУ) и ИПБ России.

В конференции приняли участие главные бухгалтеры предприятий и организаций Кузбасса (Кемерово, Ленинск-Кузнецкий, Белово, Прокопьевск,



Выступление Л.И. Хоружий, вице-президента ИПБ России, на конференции в Кемерово

Новокузнецк, Междуреченск), преподаватели и студенты вузов Кемеровской области.

Пленарное заседание началось с приветственного слова к участникам заместителя губернатора Кемеровской области по экономике и региональному развитию Дмитрия Викторовича Исламова. Он обозначил важность рассматриваемых проблем для повышения инвестиционного потенциала России в целом и Кемеровской области, особо отметив роль ИПБ России в повышении качества образования, распространении передового опыта в области бухгалтерского учета и финансов, в сотрудничестве с вузами Кемеровской области.

Продолжил приветствие участников проректор по учебной работе КузГТУ Андрей Александрович Кречетов. Он пожелал эффективной работы и поздравил от имени вуза Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России с 15-летием, отметив эффективное сотрудничество в направлении подготовки бухгалтерских кадров. Также со словами поздравления с юбилеем выступили представители Российского торгово-экономического университета (Кемеровского института) и Регионального информационного центра СПС КонсультантПлюс ЗАО «Квадр Плюс».

Выступление вице-президента ИПБ России Людмилы Ивановны Хоружий было посвящено проблемам применения международных стандартов финансовой отчетности в России и перспективам их интеграции в систему российского бухгалтерского учета. Она обозначила основные этапы и трудности перехода на МСФО, а также роль ИПБ России в информационном обеспечении и распространении передового опыта решения возникающих проблем.

Складами по проблемным вопросам выступили директор Института экономики и менеджмента Сибирского государственного индустриального университета Баранов Павел Петрович, директор аудиторской фирмы «Аудит-Оптим-К» Татьяна Борисовна Куприянова, главный специалист отдела международных стандартов и консолидации отчетности Наталья Айковна Ракевич.

Закончилось пленарное заседание выступлением директора ИПБ России Евгении Ивановны Копосовой

и торжественным вручением наград Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России лучшим бухгалтерам Кемеровской области.

После перерыва на конференции начали работу две секции. Мастер-класс на тему «Практика применения МСФО» провела Наталья Айковна Ракевич. Вторая секция проходила в форме конкурса научных докладов студентов, в котором приняли участие представители шести вузов Кузбасса. Высокий уровень представленных работ, творческий подход и оригинальность решений не оставили равнодушными членов конкурсной комиссии, и все конкурсанты получили заслуженные награды.

Заседание Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ

На заседании обсуждались вопросы регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности в государствах-участниках СНГ. Члены Координационного совета подтвердили приверженность реформированию национальных систем бухгалтерского учета и аудита на основе МСФО



Участники IX заседания Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ

и МСА. Особое внимание было уделено вопросам бухгалтерского учета и отчетности неправительственных некоммерческих организаций, организации стабильной системы перевода международных стандартов на русский язык, мер поддержки национальных аудиторских организаций.

ИПБ России представил доклад «Об опыте взаимного признания национальных сертификаций специалистов в области бухгалтерского учета». ☺

Обсуждение проектов ПБУ «Доходы организации» и «Учет аренды»

18 сентября 2012 года при поддержке Минфина России Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) провел круглый стол, посвященный обсуждению проектов положений по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Учет аренды». ИПБ России принял в обсуждении активное участие.

По словам Д.А. Прокоповича, председателя комитета по МСФО ИПБ России, который представлял Институт на круглом столе, оба проекта нуждаются в существенной доработке.

Учет аренды

Данный проект является не первым вариантом для обсуждения, и следует позитивно отнестись к стремлению Минфина России выработать взвешенные и современные правила учета аренды на основе положений МСФО. Вместе с тем предлагаемый проект содержит ряд существенных недостатков, которые могут внести хаос в существующую учетную практику вместо того, чтобы ее нормализовать.

Прежде всего, необходимо отметить, что в настоящий момент совместными усилиями Совета по МСФО (IASB) и Совета по стандартам финансового учета США (FASB) новая версия проекта МСФО «Аренда» существенно перерабатывается. Об этом свидетельствуют последние опубликованные протоколы обсуждения (например, от 13.06.2012 и 17.07.2012). А российский проект основан на неактуальной версии новой редакции.

В проекте ПБУ «Учет аренды» сделана попытка «оторвать» бухгалтерский учет аренды от норм российского законодательства. Это, безусловно, является шагом в правильном направлении, и соответствует принципу приоритета содержания перед формой, принятому в МСФО. В частности, для этого в положение вводится понятие перехода рисков и выгод как критерия классификации аренды.

Вместе с тем проект содержит немало других норм, которые «привязывают»

к законодательству и формальным условиям договора. Такое компромиссное решение представляется полумерой, которая только усложнит учет и не приведет к соблюдению принципов МСФО. Также понятие перехода рисков и выгод приведено в проекте без необходимых объяснений и требует подробного описания.

Разработчики представляют проект как первый и давно назревший шаг в регулировании учета аренды, который может быть дополнен в дальнейшем. Однако отсутствие в нем норм по таким существенным вопросам как выявление признаков аренды в других договорах, определение срока аренды, продажа с обратной арендой, изменение графика платежей, досрочное прекращение и выкуп объекта аренды, аренда в учете производителя и продавца, условная или переменная арендная плата, стимулы, субаренда (которые в настоящее время прописаны в МСФО), делает его не применимым в многообразной российской практике и даже вносящим путаницу. Кроме того, с учетом положений нового закона о бухгалтерском учете и переходного этапа в организации регулирования бухгалтерского учета в России, внесение необходимых изменений в ПБУ и выпуск разъяснений по его применению в ближайшем будущем может оказаться затруднительным.

Ряд положений, предусмотренных в проекте, явно противоречат МСФО. Например, получается, что стоимость остаточного актива (который подлежит передаче арендодателю в конце срока аренды) должна выделяться из дисконтированной суммы арендных платежей, тогда как согласно МСФО такой объект должен добавляться к дисконтированной стоимости будущих минимальных арендных платежей. Другое положение

проекта предусматривает, что в случае аренды, по которой не происходит переход рисков и выгод, в учете арендодателя помимо самого предоставляемого в аренду актива должны признаваться одновременно: актив как право требования будущих арендных платежей и обязательство предоставить актив в аренду. Это представляется весьма спорным в свете существующих положений МСФО, предусматривающих более консервативные правила учета.

Некоторые положения проекта требуют уточнения. Например, как должны учитываться права аренды – как основные средства или нематериальные активы, как должны формироваться затраты арендодателя по приобретению объекта аренды и др.

Текст проекта представляется достаточно сложным и путанным. Конечно, специалисту с отличным знанием МСФО после его прочтения будет понятно, что хотели сказать разработчики, но подобного рода документы должны быть однозначно понятны для всех предполагаемых пользователей.

В текущем виде проект принимать крайне нежелательно. Вместо этого следует рассмотреть следующие возможные решения:

- дождаться выпуска окончательной версии нового МСФО по аренде и на основе него разработать новый проект ПБУ;
- отказаться от разработки национального ПБУ по аренде, а вместо этого предусмотреть возможность прямого использования в российском учете МСФО по аренде (тем более что это соответствует позиции, озвученной Минфином России, и такая практика уже реализована, например, в отношении составления консолидированной отчетности, учета обесценения и др.).

Доходы организации

В отношении проекта ПБУ «Доходы организации» Д.А. Прокопович поддержал озвученное в ходе обсуждения мнение о том, что работы над данным проектом необходимо отложить до принятия нового МСФО «Выручка по договорам с покупателями», которое должно состояться в ближайшие месяцы.


Аргументация разработчиков стандарта заключалась в том, что давно назрела необходимость в пересмотре

национального ПБУ по учету доходов с тем, чтобы приблизить его к требованиям МСФО. Но, как и в случае с арендой, данный проект основывается на тексте действующего МСФО 18 «Выручка», который в ближайшее время потеряет свою актуальность с выпуском нового МСФО, обсуждения которого уже практически завершены.

Не может устраивать и сам текст проекта, изложенный не совсем «бухгалтерским» языком. В нем добросовестно собраны все правила и исключения, предусмотренные действующим МСФО, однако должная системность в нем отсутствует по сравнению с проектом нового МСФО «Выручка по договорам с покупателями», который представляется весьма фундаментальным и систематизированным. Проект нового МСФО имеет четкую структуру изложения, которая будет понятна большинству специалистов, в нем фактически прописан алгоритм принятия решений по учету доходов (по шагам: идентификация договора и единицы учета, временные параметры, оценка, признание и т.п.).

Некоторые положения проекта требуют уточнения. Например, такое сложное понятие учета как «разница от дисконтирования обязательства» приводится без должного объяснения. Или понятие «контроль», которому в МСФО посвящено не мало страниц.

Некоторые положения проекта представляются спорными и требующими дальнейшего обсуждения. Например, финансовый результат от выбытия основных средств обозначается как доход или расход (в зависимости от знака), а не прибыль или убыток. Также данный проект «закрывает» вопрос учета лицензионных доходов (роялти), устанавливая равномерное признание или по условиям договора, хотя, наоборот, специфика отрасли требует более подробного регулирования данного вопроса (как это реализуется в проекте нового МСФО).

Представленный документ требует доработки. Но, как и в случае с арендой, рекомендуется ее проводить после выпуска нового МСФО (в начале 2013 года). Необходимость современного национального ПБУ по учету доходов очевидна, причем параллельно следует обновить и ПБУ по учету расходов (необходимость которого также продиктована российской спецификой, хотя в МСФО такого отдельного стандарта не предусмотрено). 

Уважаемые читатели!

Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере продолжим рассматривать 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, к.э.н., аудитор, председатель комитета по МСФО ИПБ России, член Национального совета по стандартам финансовой отчетности Фонда НСФО, партнер Национальной Аудиторской Корпорации

Отчет о движении денежных средств по МСФО

Согласно МСФО (IAS) 1, полный комплект финансовой отчетности по МСФО в обязательном порядке должен включать отчет о движении денежных средств, содержащий историческую информацию о размерах, составе и структуре денежных потоков, создаваемых и потребляемых в компании. Вопросы представления отчета (а также другой информации) о движении денежных средств отчитывающейся компании регулируются МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Цель и применение МСФО (IAS) 7

Как указано в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 1, целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, полезной широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Для этого, в частности, финансовая отчетность должна содержать информацию о денежных потоках компании с тем, чтобы помочь пользователям прогнозировать ее будущие потоки денежных средств, их величину, сроки и вероятность возникновения.

МСФО (IAS) 1 не только требует, чтобы компании в составе отчетности по МСФО представляли отчет о движении денежных средств, составленный согласно МСФО (IAS) 7, но и подчеркивает, что данному отчету должно уделяться такое же значение, как и другим

компонентам отчетности (отчетам о финансовом положении, о совокупной прибыли, об изменениях в капитале и примечаниям), поскольку все они, отражая по отдельности определенный аспект финансового положения и результаты деятельности компании, при совокупном рассмотрении дают ее полную и всестороннюю характеристику.

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. То есть, с одной стороны, он несет подтверждающую нагрузку, представляя данные, с которыми пользователи могут сверить свои предыдущие ожидания относительно потоков денежных средств и скорректировать их.

С другой стороны помимо подтверждающей он также выполняет



Д.А. Прокопович

Исходя из требований сопоставимости, как установлено в МСФО (IAS) 1, компания должна представлять как минимум два отчета о движении денежных средств – за отчетный период и один предшествующий.

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. При том, что анализ и прогнозирование денежных потоков как раз и является основой принятия инвестиционных решений.

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 (достаточно распространенный вопрос, волнующий акционеров), 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, ее 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;
- является основой для различных методов анализа изменений в финансовом положении компаний и диагностирования кризисных проявлений.

Непосредственно из отчета о движении денежных средств пользователи могут получить информацию, которая их более всего интересует. Например:

- кредиторы (банки и другие) определяют достаточность генерируемых компанией потоков денежных средств по операционной деятельности для того, чтобы она была в состоянии выплачивать займы и проценты по ним;

- акционеры определяют достаточность чистых притоков денежных средств по операционной деятельности для решения о целесообразности продолжения деятельности и перспективах компании, наличие денежных средств для выплаты компанией дивидендов, а также поддержания ее текущей ликвидности и исключения связанных с этим рисков и потерь.

МСФО (IAS) 7 устанавливает требования к предоставлению в отчетности по МСФО информации об исторических изменениях в денежных средствах компании и их эквивалентах в форме отчета о движении денежных средств, в котором производится классификация движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности за период. Кроме этого, МСФО (IAS) 7 требует представления дополнительной информации, необходимой пользователям для понимания структуры потоков и остатков денежных средств компании и ее ликвидности (например, состав остатков денежных средств, неденежные операции и др.).

Все компании без исключения обязаны применять МСФО (IAS) 7 при составлении финансовой отчетности по МСФО и представлять отчет о движении денежных средств и представлять дополнительную информацию за каждый период, по которому раскрывается информация в отчетности. Так как любые компании, независимо от их видов деятельности, создают и потребляют потоки денежных средств в том или ином качестве (в качестве средства расчетов – как, например, для производственных компаний, или в качестве объекта деятельности – как, например, для финансовых компаний).

Исходя из требований сопоставимости, как установлено в МСФО (IAS) 1, компания должна представлять как минимум два отчета о движении денежных средств – за отчетный период и один предшествующий.

Представление остатков и потоков денежных средств

В отчете о движении денежных средств должны быть отражены все потоки денежных средств и их эквивалентов за отчетный период (то есть их поступления в отчитывающуюся компанию от третьих лиц и их выплаты,

произведенные отчитывающейся компанией третьим лицам). Тем самым отчет о движении денежных средств должен представлять детализацию изменений в остатках денежных средств и их эквивалентов за отчетный период.

Состав денежных средств

Денежные средства включают: денежные средства в кассе и остатки до востребования на банковских счетах. Эквиваленты денежных средств, согласно МСФО (IAS) 7, 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, покрытие краткосрочных денежных обязательств 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. Кроме приведенных примеров инвестиции в капитал других компаний не включаются в состав эквивалентов денежных средств.

Таким образом, поступление от контрагента эквивалента денежного средства (например, векселя) должно быть отражено в отчете о движении денежных средств.

Для целей отчета о движении денежных средств к остаткам денежных средств, изменения по которым должны быть отражены, относятся остатки по овердрафтам – краткосрочным займам, подлежащим погашению по требованию, которые составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами компании и в отношении которых соглашения с банками предусматривают частое изменение остатка

по счету от положительного к отрицательному значению. (Вместе с тем в отчете о финансовом положении задолженность по овердрафтам отражается не в составе активов (денежных средств), а в составе краткосрочных обязательств.)

Внутренние обороты

Денежные потоки, раскрываемые в отчете о движении денежных средств, не должны включать движения между статьями (или счетами) денежных средств и их эквивалентов, поскольку последние не являются поступлениями или выплатами компании в отношениях с третьими лицами, а составляют часть управления денежными средствами компании. Кроме очевидных примеров таких внутренних движений (переводы между расчетными счетами и кассой) можно указать следующие:

- платежи по покупке или продаже иностранной валюты;
- переводы между расчетными и депозитными банковскими счетами (если такие депозиты компания относит к эквивалентам денежных средств);
- платежи по покупке или продаже других финансовых активов, определенных компанией в качестве эквивалентов денежных средств (например, векселей и других инструментов, как указано выше);
- получение и погашение овердрафтов (не должны отражаться как потоки по получению/погашению займов).

По этому же принципу денежные потоки между компаниями группы в консолидированном отчете о движении денежных средств должны исключаться (представляться свернуто), так как консолидируемая отчетность группы представляется как отчетность единой компании.

Денежные средства в иностранной валюте

Движения денежных средств и их эквивалентов в иностранной валюте должны пересчитываться в функциональную валюту компании по обменному курсу на дату движения денежных средств.

Функциональной валютой является валюта, которую отчитывающаяся компания применяет в качестве единицы измерения денежных величин при составлении финансовой отчетности,

Денежные средства включают: денежные средства в кассе и остатки до востребования на банковских счетах.

и, согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», она определяется как валюта основной экономической среды, в которой компания осуществляет свою деятельность.

Функциональная валюта не всегда должна соответствовать национальной валюте страны, в которой работает компания. Также ее следует отличать от валюты представления отчетности (валюты, в которой представлены показатели финансовой отчетности), поскольку компания может представлять отчетность в любой валюте по собственному усмотрению, ориентируясь на предпочтения пользователей.

МСФО (IAS) 21 устанавливает критерии определения функциональной валюты, а также содержит правила по пересчету показателей отчетности в валюту представления (более подробно эти вопросы будут рассмотрены отдельно).

МСФО (IAS) 21 допускает применение упрощенных методов пересчета потоков денежных средств и их эквивалентов, выраженных в иностранной валюте, например использование среднего курса за неделю или за месяц для пересчета операций, совершенных за этот период, если он приблизительно равен фактическому курсу на дату совершения операций. Но в случае существенных колебаний обменного курса за период использование среднего значения нецелесообразно, поскольку может привести к искаженному представлению результатов.

Следует обратить внимание, что МСФО (IAS) 21 запрещает применение обменного курса на конец отчетного периода для пересчета потоков денежных средств консолидируемых иностранных дочерних компаний.

Остатки денежных средств и их эквивалентов в иностранной валюте также должны быть пересчитаны в функциональную валюту, но по обменному курсу на дату окончания каждого отчетного периода.

Соответственно, если начальные и конечные остатки по денежным средствам в иностранной валюте пересчитываются по курсам на начало и конец отчетного периода, а обороты – по курсу на дату совершения операций, то в функциональной валюте неизбежно образуется разница от пересчета курсов, которая не является денежным потоком (поступлениями

или выплатами компании в отношениях с третьими лицами). Поэтому она не должна включаться в отчет о движении денежных средств.

Такая разница представляет собой расчетную корректировку и приводится в отчете о движении денежных средств в качестве сверочной статьи после перечисления всех статей (отдельно от потоков денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности), чтобы сопоставить остатки денежных средств и их эквивалентов на начало и на конец отчетного периода.

Аналогично, как сверочная статья должна отражаться разница от пересчета потоков и остатков денежных средств и их эквивалентов из функциональной валюты в валюту представления, если компания решает представлять отчетность в валюте, отличной от функциональной. (Данное требование справедливо, если функциональная валюта является валютой страны с негиперинфляционной экономикой. Если функциональная валюта в отчетном периоде является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, все показатели отчетности пересчитываются в валюту представления по курсу на дату окончания последнего отчетного периода).

Отражение денежных потоков на нетто-основе

Потоки денежных средств и их эквивалентов, которые возникают в ходе операционной, инвестиционной или финансовой деятельности компании, но являются поступлениями или выплатами за счет или от имени третьих лиц (клиентов, принципалов, государства и др.) – проходят через компанию «транзитом» – должны отражаться на нетто-основе (сальдировано). Это справедливо, поскольку пользователи должны видеть только те потоки денежных средств, которые характеризуют деятельность самой компании, и причитаются ей (и в конечном итоге ее владельцам), и которые могут быть взяты за основу для прогнозирования будущих денежных потоков отчитывающейся компании, их временной и рискованной структуры.

Очевидным примером таких «транзитных» денежных потоков являются поступления от покупателей, полученные агентом (комиссионером) и подлежащие перечислению принципалу

Функциональная валюта не всегда должна соответствовать национальной валюте страны, в которой работает компания.

(комитенту), а также выплаты этих сумм принципалу (комитенту). У компании-агента такие поступления и платежи должны отражаться на нетто-основе (сальдироваться) так, чтобы в поступлениях денежных средств отражалось только агентское вознаграждение (комиссия). Ведь только оно действительно характеризует деятельность агента (комиссионера) и составляет его собственный поток денежных средств, который останется в его распоряжении и может быть направлен на приобретение активов, погашение обязательств или распределен акционерам.

Развернутое отражение у компании-агента денежных средств принципала в поступлениях и выплатах серьезно искажит отчетность и отражаемые в ней показатели деятельности компании, поскольку эти потоки денежных средств не являются собственными потоками компании и не должны приниматься пользователями в расчет при прогнозировании будущих потоков денежных средств отчитывающейся компании, их величины, сроков и вероятности возникновения. Также такое сальдированное отражение «транзитных» потоков делает отчет о движении денежных средств сопоставимым с отчетом о совокупной прибыли компании-агента, в котором доходы включают только начисленные суммы агентского вознаграждения.

Еще одним характерным и распространенным примером таких «транзитных» денежных потоков являются поступления и выплаты косвенных налогов (НДС, акцизов, налогов с продаж и т.п.). В этих случаях денежная выручка компании, поступившая от покупателей, включает в себя суммы, полученные ей в пользу государства и подлежащие уплате в бюджет в установленные сроки.

С другой стороны, платежи поставщикам запасов и услуг также включают суммы, которые компании будут возмещены в установленные сроки и при соблюдении определенных условий. Поэтому такие поступления и выплаты также являются «транзитными», не характеризуют объем и должны отражаться сальдировано с платежами в бюджет и поступлениями возмещаемых косвенных налогов.

Такие валовые потоки косвенных налогов не характеризуют деятельность отчитывающейся компании и не составляют ее собственный денежный поток. В этой ситуации она, скорее,

является «агентом» государства по сбору косвенных налогов от покупателей. Сальдированное отражение косвенных налогов показывает в отчетности реальные налоговые выплаты, которые производит компания с собственной деятельности (например, с добавленной стоимости), а также делает величины отчета о движении денежных средств сопоставимыми по масштабу с величинами отчета о совокупной прибыли, в котором доходы и расходы отражаются за вычетом косвенных налогов. За счет этого также обеспечивается сопоставимость отражаемых денежных потоков у различных компаний, на которых могут распространяться различные нормы налогового законодательства (не предусмотрены косвенные налоги, или применяются различные ставки).

Здесь может возникнуть некоторое непонимание относительно того, как платежи и поступления косвенных налогов должны сальдироваться. Технически это происходит как выделение сумм косвенных налогов (НДС, акцизов, налогов с продаж и т.п.) из всех поступлений и выплат, представленных по всем статьям отчета о движении денежных средств, и отражение их вместе с суммами платежей данных налогов в бюджет – по одной статье «налоговые выплаты/ поступления возмещаемых налогов», которая как раз и будет характеризовать совокупный налоговый эффект от деятельности отчитывающейся компании.

Другими примерами «транзитных» потоков денежных средств и их эквивалентов, которые должны отражаться на нетто-основе, являются следующие:

- принятие и выплата банком вкладов до востребования;
- средства клиентов инвестиционной компании (полученные в управление);
- арендная плата, собираемая от имени владельцев недвижимости и передаваемая им;
- оплата ремонта или коммунальных платежей, перевыставляемых арендодателю, и полученное возмещение;
- оплата услуг по транспортировке товаров и других затрат, напрямую перевыставляемых покупателю, и полученное возмещение;
- другие денежные поступления и выплаты за счет или от имени контрагентов, когда движение денежных средств отражает деятельность контрагента, а не деятельность отчитывающейся компании.

Сальдированное отражение косвенных налогов показывает в отчетности реальные налоговые выплаты, которые производит компания с собственной деятельности

Независимо от метода составления отчета о движении денежных средств статьи отчета о движении денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности не должны включать операции, не требующие использования денежных средств и их эквивалентов.

С дорожной стороны, в случае, когда компания фактически выступает агентом третьего лица и производит выплаты от его имени за счет средств этого третьего лица, находящихся в ее распоряжении, такие выплаты должны отражаться как выплаты данному контрагенту по соответствующей статье, а не как выплаты по собственной деятельности отчитывающейся компании.

Например, если при выплате дивидендов компания удерживает и перечисляет в бюджет налог на дивиденды, она не должна отражать сумму удержанного и уплаченного налога по статье «выплаты по налогам», которая относится только к ее собственной деятельности, а должна отнести эту сумму на статью «выплаты дивидендов».

Еще один пример из российской практики: выплаты налога на доходы физических лиц (НДФЛ) или алиментов из заработной платы работников должны отражаться не как налоговые или прочие платежи отчитывающейся компании, а как выплаты вознаграждения работникам.

Согласно МСФО (IAS) 7, другой ситуацией, когда также оправдано сальдированное отражение поступлений и выплат денежных средств, является совершение операций (по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности), характеризующихся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками обращения, когда отражение валовых оборотов будет искажать реальный масштаб деятельности компании. Например:

- выплаты по приобретению и поступлению от продажи финансовых вложений, когда компания совершает спекулятивные операции на рынке. Отражение нетто-позиции по таким торговым операциям даст пользователям более полезную информацию, чем отражение валовых сумм поступлений и выплат, которые могут быть совершенно не показательными для дальнейшего анализа;
- поступления и выплаты краткосрочных заемных средств (как правило, со сроком погашения до трех месяцев). Если компания путем таких операций постоянно рефинансирует имеющуюся позицию по краткосрочным займам, для пользователей будет более информативным сальдированное представление итогового прироста или снижения остатка

по этим статьям. По этой причине многие компании в отчете о движении денежных средств по финансовой деятельности получение и выплаты краткосрочных займов отражают свернуто по одной статье;

- предоставление заемных средств держателям кредитных карт и их возврат (в отчетности финансовых институтов). Здесь также часто повторяющиеся операции по перекредитованию в пределах предоставленных лимитов не имеет смысла отражать развернуто.

МСФО (IAS) 7 также определяет некоторые специфические операции финансовых институтов, когда поступления и выплаты могут отражаться на нетто-основе:

- получение вкладов в депозиты с фиксированным сроком погашения и их возврат;
- размещение и изъятие депозитов в других финансовых институтах;
- предоставление авансовых и заемных средств клиентам и их возврат.

Неденежные операции

Независимо от метода составления отчета о движении денежных средств (прямой или косвенный, как приводится ниже) статьи отчета о движении денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности не должны включать операции, не требующие использования денежных средств и их эквивалентов. Примерами неденежных операций являются:

- товарообменные операции без участия денежных средств или их эквивалентов (бартер). Происходит увеличение одних активов или расходов, с одной стороны, и уменьшение других активов, с другой стороны, без соответствующего движения денежных средств;
- приобретение активов в кредит или посредством финансовой аренды: Происходит увеличение активов, с одной стороны, и увеличение обязательств, с другой стороны, без соответствующего движения денежных средств;
- приобретение активов (основных средств, нематериальных активов, инвестиций в дочерние компании и др.) с оплатой собственными долями инструментами (акциями, долями, паями). Происходит увеличение

активов, с одной стороны, и увеличение собственного капитала, с другой стороны, без соответствующего движения денежных средств;

- погашение обязательств путем их конвертации в капитал. Происходит уменьшение обязательств, с одной стороны, и увеличение собственного капитала, с другой стороны, без соответствующего движения денежных средств.

Как правило, неденежные операции оказывают влияние на структуру капитала и активов компании, и поэтому информация о них может быть полезна пользователям. Несмотря на то что такие операции совершенно справедливо должны исключаться из статей отчета о движении денежных средств, МСФО (IAS) 7 содержит требования о раскрытии информации о таких операциях в примечаниях к отчетности, чтобы пользователи могли составить представление об их объемах и влиянии на финансовое положение и результаты деятельности компании.

Классификация потоков денежных средств по видам деятельности

Согласно МСФО (IAS) 7, представленные в отчете о движении денежных средств потоки денежных средств и их эквиваленты за отчетный период должны быть классифицированы по трем видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой. Классификация по видам деятельности обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить воздействие каждого вида деятельности на финансовое положение компании и объем денежных средств и их эквивалентов, а также взаимосвязь между видами деятельности.

Под операционной деятельностью понимается основная приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, не относящаяся к инвестиционной или финансовой деятельности.

Сумма потоков денежных средств от операционной деятельности является ключевым показателем для оценки результатов деятельности компании за отчетный период. Поскольку именно текущая деятельность компании должна обеспечивать поступление денежных средств, достаточных для погашения займов, сохранения ее операционных

возможностей, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без обращения к внешним источникам финансирования.

Как правило, именно на основе информации о денежных потоках от операционной деятельности за отчетные периоды в сочетании с другой информацией пользователи строят прогнозы относительно будущих потоков денежных средств компании (например, путем экстраполяции), а также подтверждают ранее сделанные прогнозы.

Потоки денежных средств от операционной деятельности преимущественно связаны с основной приносящей доход деятельностью компании и, как правило, являются результатом операций и других событий, формирующих операционную прибыль или убыток. Однако на практике соотношение чистого денежного потока от операционной деятельности и операционной прибыли (убытка) не всегда является однозначным и требует уточнения, поскольку отчет о совокупной прибыли (согласно действующей редакции МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности») не содержит четкого разграничения статей, относящихся к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, как это предусмотрено МСФО (IAS) 7 для отчета о движении денежных средств.

Так, прибыль или убыток от продажи основных средств могут быть признаны в составе прочих статей операционной прибыли или убытка, тогда как движение денежных средств по таким операциям, должно классифицироваться как движение денежных средств от инвестиционной деятельности.

Примерами основных потоков денежных средств, относящихся к операционной деятельности, являются следующие:

- денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- денежные поступления в виде лицензионных платежей (роялти), гонораров, комиссионных и прочая выручка;
- денежные выплаты поставщикам за товары и услуги, используемые в рамках операционной деятельности;
- денежные выплаты работникам или от имени работников;
- денежные поступления и выплаты по страхованию (по различным основаниям);

Как правило, неденежные операции оказывают влияние на структуру капитала и активов компании, и поэтому информация о них может быть полезна пользователям.

- денежные выплаты или возвраты налогов (специфические требования МСФО (IAS) 7 в отношении налога на прибыль приведены ниже);
- денежные поступления и выплаты по договорам, заключенным в производственных или коммерческих целях;
- прочие денежные выплаты и поступления, не относящиеся к инвестиционной или финансовой деятельности.

Классификация должна учитывать специфику компании (какие операции относятся к ее обычной деятельности). Так, операции инвестиционного и финансового характера у финансовых институтов (банков, инвестиционных, страховых компаний и т.п.) будут относиться к их операционной деятельности (например: получение и выдача займов, купля-продажа финансовых инструментов).

Но также и у нефинансовых предприятий операции с финансовыми инструментами могут относиться к операционной деятельности, если они составляют часть ее обычных коммерческих операций. Например, если компания имеет ценные бумаги или займы, предназначенные для коммерческих или торговых целей, то связанные с их покупкой или продажей движения денежных средств классифицируются как операционная деятельность (по аналогии с операциями купли-продажи запасов, предназначенных для торговли).

Под инвестиционной деятельностью понимается приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не являющихся эквивалентами денежных средств.

Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от инвестиционной деятельности имеет большое значение для пользователей, поскольку показывает, какие затраты были произведены с целью приобретения ресурсов, предназначенных для генерирования будущих потоков денежных средств и будущих доходов. Соответственно, в качестве инвестиционной деятельности могут отражаться только такие затраты, которые приводят к признанию актива в отчете о финансовом положении.

Примерами потоков денежных средств, относящихся к инвестиционной деятельности, являются следующие:

- денежные выплаты (в том числе авансовые) для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов. К ним также

относятся выплаты, связанные с капитализированными затратами на разработки (согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы») и созданием основных средств собственными силами отчитывающейся компании;

- денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
- денежные выплаты (в том числе авансовые) для приобретения долевых или долговых инструментов других компаний, долей участия в совместной деятельности. К ним не должны относиться платежи за финансовые инструменты, рассматриваемым как эквиваленты денежных средств (такие платежи не отражаются), предназначенным для коммерческих или торговых целей (такие платежи отражаются по операционной деятельности);
- денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других компаний, долей участия в совместной деятельности. К ним не должны относиться поступления по финансовым инструментам, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств (такие платежи не отражаются), предназначенные для коммерческих или торговых целей (такие платежи отражаются по операционной деятельности);
- денежные выплаты по займам, предоставленным третьим лицам. К ним не должны относиться выплаты по займам, предоставляемым финансовыми институтами (такие платежи отражаются по операционной деятельности);
- денежные поступления от возврата займов, предоставленных третьим лицам. К ним не должны относиться поступления по займам, предоставляемым финансовыми институтами (такие платежи отражаются по операционной деятельности);
- денежные выплаты по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и свопам. К ним не должны относиться выплаты по таким контрактам, заключенным в коммерческих или торговых целях (платежи отражаются по операционной деятельности), или выплаты, которые классифицируются как финансовая деятельность в случае хеджирования (как указано далее);
- денежные поступления по фьючерсным контрактам, форвардным

Операции инвестиционного и финансового характера у финансовых институтов будут относиться к их операционной деятельности.

контрактам, опционам и свопам. К ним не должны относиться поступления по таким контрактам, заключенным в коммерческих или торговых целях (платежи отражаются по операционной деятельности), или поступления, которые классифицируются как финансовая деятельность в случае хеджирования (как указано далее).

Когда контракт отражается в учете как инструмент хеджирования некоей хеджируемой статьи (согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»), поток денежных средств по такому контракту классифицируется так же, как и поток денежных средств по хеджируемой статье.

Под финансовой деятельностью понимается деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала, внесенного акционерами, и заемных средств компании.

Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от финансовой деятельности имеет большое значение для пользователей, поскольку она необходима при прогнозировании выплат компании в пользу лиц, предоставляющих финансовые ресурсы компании (собственные и заемные), а также их будущих требований. Примерами потоков денежных средств, относящихся к финансовой деятельности, являются следующие:

- денежные поступления от эмиссии акций или других собственных долевых инструментов отчитывающейся компании;
- денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций компании (выкуп собственных акций);
- денежные поступления от выпуска краткосрочных или долгосрочных заимствований (займов, векселей, облигаций, залоговых и т.п.);
- денежные выплаты по погашению краткосрочных или долгосрочных заимствований;
- денежные выплаты арендатора по финансовой аренде (в части погашения основной суммы долга).

Иллюстрация к классификации потоков денежных средств по видам деятельности приведена на рисунке.

На практике могут встречаться сложные операции, включающие выплаты по разным основаниям, которые могут быть отнесены на разные виды деятельности. Например, когда выплата по займу включает в себя как проценты, так и основную сумму долга, выплата в части процентов может классифицироваться как операционная деятельность, а выплата в части основной суммы долга классифицируется как финансовая деятельность.

Также МСФО (IAS) 7 содержит разъяснения относительно классификации специфических операций, которые

Когда контракт отражается в учете как инструмент хеджирования некоей хеджируемой статьи, поток денежных средств по такому контракту классифицируется так же, как и поток денежных средств по хеджируемой статье.

Рисунок. Классификации потоков денежных средств по видам деятельности.



могут иметь неоднозначную трактовку, – а именно: получение и выплаты процентов, получение и выплаты дивидендов и выплаты налога на прибыль.

Классификация денежных потоков по процентам и дивидендам

Денежные потоки по полученным и выплаченным процентам и дивидендам должны раскрываться отдельно.

Для нефинансовых компаний полученные проценты и дивиденды представляют собой поступления от инвестиций в долговые и долевого инструменты соответственно, то есть в результате инвестиционной деятельности. Поэтому логично их отражать как поступления денежных средств от инвестиционной деятельности. (Как указано выше, в случае получения дивидендов за вычетом налога, удержанного у источника выплаты, сумму удержанного налога следует отражать развернуто как платеж, произведенный от имени самой отчитывающейся компании).

Для финансовых институтов полученные проценты и дивиденды, как правило, являются основными статьями доходов, и в той степени, в которой они относятся к основной деятельности, они должны отражаться в составе поступлений денежных средств от операционной деятельности.

В отношении выплаченных процентов и дивидендов, МСФО (IAS) 7 не содержит однозначной позиции, а наоборот, ссылается на различные точки зрения на их классификацию.

С одной стороны, выплаченные проценты и дивиденды являются затратами, связанными с обслуживанием привлеченного финансирования (в форме заемного и акционерного капитала соответственно), поэтому они могут отражаться в составе выплат по финансовой деятельности. С другой стороны, выплаченные проценты и дивиденды создаются отчитывающейся компанией в ходе ее операционной деятельности и могут быть отражены в этом разделе отчета о движении денежных средств, с тем, чтобы пользователям было легче оценить способность компании выплачивать проценты и дивиденды из потоков денежных средств, создаваемых операционной деятельностью.

Таким образом, компании могут выбрать один из предлагаемых вариантов классификации и применять последовательно из периода в период. Но для

финансовых институтов выплаченные проценты возникают в ходе их операционной деятельности, и поэтому должны отражаться соответственно.

Также следует учитывать, что общая сумма процентов, выплаченных в течение периода, должна раскрывается в отчете о движении денежных средств независимо от того, признана ли она как расход в отчетном периоде или капитализирована согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Классификация денежных потоков по налогу на прибыль

Потоки денежных средств по налогу на прибыль должны раскрываться отдельно от других статей и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности.

МСФО (IAS) 7 содержит столь свободную норму, поскольку подразумевается, что налог на прибыль может выплачиваться в периодах, отличных от тех, в которых возникали соответствующие налогооблагаемые доходы и расходы, и ретроспективно определить, к какому периоду и какой операции он относился, на практике, зачастую, бывает практически невозможно. Поэтому считается приемлемым всю сумму уплаченного в отчетном периоде налога на прибыль относить к операционной деятельности.

Также если потоки денежных средств по налогу на прибыль относятся более чем к одному периоду, в отчете о движении денежных средств отражается общая сумма уплаченных (или возмещенных) налогов без раскрытия частей, относящихся к отчетному, предыдущим или последующим периодам.

Вместе с тем, когда существует практическая возможность отнести потоки денежных средств по налогу на прибыль к конкретным операциям по инвестиционной или финансовой деятельности, такие потоки денежных средств должны классифицироваться как инвестиционная или финансовая деятельность.

Методы представления отчета о движении денежных средств

Итоговым значением по каждому разделу отчета о движении денежных средств является величина чистого

Для нефинансовых компаний полученные проценты и дивиденды представляют собой поступления от инвестиций в долговые и долевого инструменты соответственно, то есть в результате инвестиционной деятельности.

денежного потока по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности соответственно. Сумма этих трех величин составляет итоговый чистый денежный поток (приток или отток – в зависимости от знака) за отчетный период, равный сумме всех изменений по статьям денежных средств и их эквивалентов (с учетом сверочных статей по изменениям курсов валют, как описано выше).

Для представления потоков денежных средств и их эквивалентов по операционной деятельности компания может использовать по ее усмотрению прямой или косвенный метод (как приводится ниже). При этом, согласно МСФО (IAS) 7, прямой метод является более предпочтительным, поскольку считается, что он обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода.

К тому же прямой метод непосредственно ссылается на информацию о фактически совершенных платежах и поступлениях. Но на практике, компании часто используют косвенный метод, который при четком соблюдении методики является менее трудоемким и также дает не менее полезную для пользователей информацию о соотношении финансового результата компании и генерируемых ею потоках денежных средств за период.

Очевидно, что применение прямого или косвенного метода не может влиять на итоговую величину чистого денежного потока от операционной деятельности. На этом может быть основана дополнительная контрольная перепроверка – правильность расчета чистого денежного потока от операционной деятельности прямым методом может быть перепроверена косвенным методом.

Для представления потоков денежных средств и их эквивалентов по инвестиционной и финансовой деятельности компания должна использовать прямой метод.

Прямой метод представления отчета о движении денежных средств предусматривает структурированное раскрытие информации об основных видах валовых денежных поступлений и выплат за отчетный период. Причем данная информация может быть получена как непосредственно из учетных записей компании (из регистра поступлений

и платежей), так и путем корректировки выручки, себестоимости продаж (для финансовых институтов: процентных и иных аналогичных доходов и расходов) и других статей отчета о совокупной прибыли с учетом следующих факторов:

- изменений в запасах, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности в течение периода;
- прочих неденежных статей доходов и расходов, отраженных в отчетном периоде;
- прочих статей доходов и расходов, приводящих к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Косвенный метод представления отчета о движении денежных средств предусматривает корректировку величины прибыли (убытка) за отчетный период и доведение ее до величины чистого денежного потока от операционной деятельности. В отношении величины чистой прибыли (убытка) за отчетный период проводятся следующие корректировки (для достижения необходимого результата величины потока денежных средств необходимо обращать внимание на знаки корректировок: доходы вычитаются, расходы добавляются, увеличение активов вычитается, уменьшение активов добавляется, увеличение обязательств добавляется, уменьшение обязательств вычитается):

- добавляются начисленные расходы по процентам, текущим и отложенным налогам, вычитаются начисленные доходы по процентам, текущим и отложенным налогам (чтобы получить показатель прибыли до налогов и процентов. Некоторые компании сразу в качестве отправной точки используют этот показатель).
- добавляются неденежные расходы (амортизация основных средств и нематериальных активов, начисленные резервы по сомнительным долгам, убытки от обесценения активов и снижения стоимости запасов, начисленные оценочные обязательства, нереализованные отрицательные курсовые разницы, признанный нераспределенный убыток ассоциированных компаний) и вычитаются неденежные доходы (возврат излишне начисленных оценочных обязательств, резервов по сомнительным долгам, убытков от обесценения

Для представления потоков денежных средств и их эквивалентов по операционной деятельности компания может использовать по ее усмотрению прямой или косвенный метод.

активов и снижения стоимости запасов, нереализованные положительные курсовые разницы, признанная нераспределенная прибыль ассоциированных компаний);

- добавляются расходы и вычитаются расходы, признанные в отчетном периоде, но относящиеся в операционной или финансовой деятельности (например, результат от выбытия основных средств, нематериальных активов, инвестиций);
- отражаются изменения в составе оборотного капитала (по статьям запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности). Здесь важно отделить статьи, относящиеся к оборотному капиталу, участвующие в операционной деятельности от прочих, относящихся к инвестиционной или финансовой деятельности (например, необходимо выделить дебиторскую задолженность по реализации основных средств и авансы, выданные на приобретение основных средств);
- отражаются фактически оплаченные налоги на прибыль, проценты и дивиденды (в случае если компания решила отражать выплаченные проценты и дивиденды в составе операционной деятельности).

Логика корректировки прибыли на изменения в оборотном капитале заключается в том, что прибыль (убыток) складывается по методу начисления и включает только те доходы и расходы, которые относятся к отчетному периоду. При этом фактически понесенные затраты в том же периоде могут быть больше или меньше – разница остается в изменениях остатков незавершенного производства и готовой продукции. К тому же величина понесенных затрат за период может отличаться от величины полученных товаров и услуг от поставщиков, поскольку графики потребления и закупки могут не совпадать (например, не все закупленные материалы могут быть израсходованы или компания использует запасы, оставшиеся с прошлых периодов, или компания производит закупки впрок) – разница остается в изменениях остатков материалов, товаров, расходов будущих периодов. И так же объем товаров и услуг, полученных от поставщиков за период, может отличаться от суммы платежей этим поставщикам, поскольку графики оплат могут быть другими

(например, если компания оплачивает закупки в последующих периодах, или производит оплату авансом, или получила товарный кредит или рассрочку платежа) – разница остается в изменениях торговой кредиторской задолженности и выданных авансов.

Так же и выручка, признанная в отчетном периоде, может отличаться от поступлений денежных средств от покупателей за отчетный период (из-за пост-оплат, полученных авансов и предоплат, предоставленных рассрочек и товарных кредитов) – разница остается в изменениях торговой дебиторской задолженности, авансов, полученных от покупателей, доходов будущих периодов.

Необходимо обратить внимание, что в корректировке на изменения в составе оборотного капитала при применении косвенного метода участвуют изменения остатков только тех активов и обязательств, которые относятся к операционной деятельности и не рассматриваются статьи, относящиеся к инвестиционной или финансовой деятельности. Например:

- из дебиторской задолженности рассматриваются не все статьи, а только относящиеся к расчетам с покупателями по основной деятельности – так называемая торговая дебиторская задолженность. Но к операционной деятельности может относиться и прочая дебиторская задолженность при условии, что из нее выделена задолженность покупателей по проданным основным средствам, нематериальным активам, финансовым вложениям, задолженность по процентам;
- из выданных авансов рассматриваются только остатки по расчетам с поставщиками товаров и услуг по основной деятельности, и исключаются авансы, выданные за приобретаемые основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения;
- из кредиторской задолженности рассматриваются только остатки по расчетам с поставщиками товаров и услуг по основной деятельности – так называемая торговая кредиторская задолженность, а также прочая кредиторская задолженность при условии, что из нее выделена задолженность по приобретенным основным средствам, нематериальным

Выручка, признанная в отчетном периоде, может отличаться от поступлений денежных средств от покупателей за отчетный период.

активам, финансовым вложениям, задолженность по процентам и прочим финансовым вознаграждениям;

- из полученных авансов рассматриваются только остатки по расчетам с покупателями по основной деятельности и исключаются авансы, полученные по продаваемым основным средствам, нематериальным активам, финансовым вложениям;
- из доходов будущих периодов должны исключаться остатки по полученным компенсациям стоимости приобретаемых внеоборотных активов (согласно МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»);
- из запасов сырья и материалов должны исключаться остатки, предназначенные для использования в создании внеоборотных активов (в частности, для строительства основных средств собственными силами). Строго говоря, такие активы вообще не должны относиться к запасам, согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Учитывая приведенное выше требование о том, что в отчете о движении денежных средств не должны отражаться неденежные операции, перечисленные поправки на изменения по оборотному капиталу должны быть скорректированы на величину оборотов по неденежным операциям – бартеру и взаимозачету.

МСФО (IAS) 7 допускает также использование альтернативного варианта косвенного способа, при котором чистый поток денежных средств от операционной деятельности можно представлять косвенным методом путем отражения выручки и расходов, раскрываемых в отчете о совокупной прибыли, и изменений в запасах, дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода.

Учитывая множество приведенных выше особенностей, на практике применение косвенного метода составления отчета о движении денежных средств должно иметь под собой системную основу. Иначе при наличии в компании большого объема разнородных операций высока вероятность неточностей и расхождений с величиной чистого денежного потока от операционной деятельности, рассчитанного прямым

методом. Для этого следует понимать принципиальное различие этих двух методов:

- прямым методом группируются все обороты по статьям (счетам), напрямую корреспондирующие со статьями (счетами) денежных средств и их эквивалентов;
- косвенным методом в качестве отправной точки используется величина прибыли, которая корректируется на обороты по статьям (счетам), корреспондирующие с прибылью, но некорреспондирующие со статьями (счетами) денежных средств и их эквивалентов; при этом не учитываются внутренние обороты между статьями (счетами), не корреспондирующие ни с прибылью, ни с денежными средствами. Таким образом, обратным счетом за счет эффекта двойной записи получается величина чистого денежного потока, равная рассчитанной прямым методом.

Многими пользователями отмечается полезность отчета о движении денежных средств, составленного косвенным методом, именно по той причине, что он представляет сверку между двумя такими важными для анализа показателями как операционная прибыль и чистый денежный поток от операционной деятельности, отвечая на столь часто задаваемый вопрос «где деньги?».

Специфика отражения дочерних, ассоциированных и совместных компаний

Поскольку консолидированная отчетность группы компаний представляется как отчетность единой компании, то все движения денежных средств между консолидируемыми компаниями (материнской компанией и дочерними) должны исключаться из отчета о движении денежных средств с тем, чтобы отражать только поступления или выплаты компаний группы в отношениях с третьими лицами (за пределами периметра консолидации).

Отдельного внимания заслуживают ситуации приобретения или выбытия дочерних компаний в течение отчетного периода (в терминах МСФО – приобретения или потери контроля над дочерними компаниями). Согласно прежней версии МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» или нового

МСФО (IAS) 7 допускает также использование альтернативного варианта косвенного способа, при котором чистый поток денежных средств от операционной деятельности можно представлять косвенным методом.

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», операции приобретаемой в течение отчетного периода дочерней компании должны включаться в консолидированную отчетность с момента приобретения контроля над ней, и также операции выбывающей в течение отчетного периода дочерней компании должны включаться в консолидированную отчетность до момента потери контроля над ней.

При этом отдельной статьей в отчете о движении денежных средств по инвестиционной деятельности должны быть представлены чистые притоки и оттоки денежных средств, связанные с приобретением или выбытием дочерних компаний. Такое отдельное раскрытие потоков по приобретению или выбытию дочерних компаний помогает пользователям лучше понимать структуру остальных потоков денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

В случае с приобретением дочерней компании агрегированные потоки денежных средств по ее приобретению должны складываться из:

- выплат (или, в редких случаях, поступлений) денежных средств и их эквивалентов, которые произошли в отчетном периоде в связи с приобретением контроля;
- любых остатков денежных средств и их эквивалентов дочерней компании на момент приобретения контроля (отражаются как притоки).

В случае с выбытием дочерней компании агрегированные потоки денежных средств по ее выбытию должны складываться из:

- поступлений (или, в редких случаях, выплат) денежных средств и их эквивалентов, которые произошли в отчетном периоде в связи с потерей контроля;
- любых остатков денежных средств и их эквивалентов дочерней компании на момент потери контроля (отражаются как оттоки).

Рассчитанные таким образом агрегированные потоки денежных средств от покупки и продажи дочерних компаний должны быть представлены двумя разными статьями (по приобретению и по выбытию) и не должны взаимозачитываться.

Также в примечаниях к отчетности компания должна представить следующую дополнительную информацию

относительно приобретения или потери контроля над дочерними компаниями в течение периода:

- суммарное возмещение, выплаченное или полученное;
- доля возмещения, представленная денежными средствами и их эквивалентами;
- сумма денежных средств и их эквивалентов в дочерних компаниях, над которыми был получен или утерян контроль;
- суммы активов и обязательств, кроме денежных средств и их эквивалентов, в дочерних компаниях, над которыми был получен или утерян контроль, сгруппированные по основным категориям.

Приведенные требования МСФО (IAS) 7 в отношении дочерних компаний также распространяются и на ситуации продажи и покупки бизнес-подразделений компании, которые могут возникать и у отчитывающейся компании, не имеющей дочерних компаний и не составляющей консолидированную отчетность.

Денежные потоки по операциям с акционерами дочерних компаний, входящими в группу, которые приводят к изменению долей участия, но не приводят к потере контроля над дочерними компаниями, должны классифицироваться как потоки денежных средств от финансовой деятельности. Примерами таких операций могут быть:

- выкуп акций дочерних компаний у миноритарных акционеров;
- продажа части пакета акций дочерних компаний, принадлежащего материнской компании;
- дополнительная эмиссия акций дочерних компаний.

В отношении ассоциированных компаний (определяемых согласно МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании»), учитываемых как по методу долевого участия, так и по фактическим затратам, отчет о движении денежных средств инвестора должен содержать только информацию о фактически осуществленных платежах между компаниями (например, полученных дивидендах или других выплатах) по разделу инвестиционной деятельности.

В отношении совместных компаний (определяемых согласно прежнего МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» или нового МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»),

Отдельной статьей в отчете о движении денежных средств по инвестиционной деятельности должны быть представлены чистые притоки и оттоки денежных средств, связанные с приобретением или выбытием дочерних компаний.

учитываемых по методу долевого участия, отчет о движении денежных средств инвестора должен включать информацию о потоках денежных средств, связанных с инвестициями в совместные компании, распределением прибыли и другими выплатами или поступлениями между компаниями.

Предусмотренный прежним МСФО (IAS) 31 метод пропорциональной консолидации для отражения инвестиций в совместные компании, а вместе с ним соответствующие правила включения информации в отчет о движении денежных средств отменяются с принятием нового МСФО (IFRS) 11 (обязательное применение с годовых периодов, начинающихся с 1 января 2013 года).

Дополнительное раскрытие информации

В отчете о движении денежных средств должна быть обеспечена сверка чистого потока денежных средств за отчетный период с остатками денежных средств и их эквивалентов, представленных в отчете о финансовом положении на начало и конец отчетного периода.

В примечаниях к финансовой отчетности компания должна раскрывать информацию о компонентах, включенных в состав денежных средств и их эквивалентов по состоянию на каждую отчетную дату. Также в составе раскрытия основных положений учетной политики необходимо описать политику, принятую компанией для определения состава денежных средств и эквивалентов денежных средств. Такое раскрытие обеспечивает сопоставимость финансовой отчетности различных компаний, которые могут по-разному подходить к определению состава денежных средств и их эквивалентов. Влияние изменения учетной политики компании по определению компонентов денежных средств и их эквивалентов, должно раскрываться в отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» – по общему правилу путем ретроспективного пересчета финансовой отчетности за все представленные периоды.

Компания должна раскрывать информацию о каждом существенном случае, когда остатки денежных средств и их эквивалентов, оказываются не доступны для использования компанией (или группой), с указанием сумм и комментариев

относительно причин и перспектив разрешения ситуации. Примерами таких ситуаций могут быть:

- наложение ареста на счета компании;
- наличие норм валютного регулирования или других юридических ограничений в стране нахождения счетов дочерней компании, которые не допускают использования этих средств в общем порядке материнской компанией или другими дочерними компаниями в группе;
- нахождение денежных средств на специальных счетах, не допускающих их использование до выполнения каких-либо условий в будущем (например, долгосрочные аккредитивы или гарантийные депозиты).

МСФО (IAS) 7 поощряет раскрытие в отчетности дополнительной информации, которая может оказаться уместной для понимания пользователями финансового положения и уровня ликвидности компании. К такой информации может относиться следующее:

- суммы не использованных кредитных средств (например, невыбранные кредитные линии и аналогичные соглашения), которые могут быть направлены на финансирование будущей операционной деятельности и на погашение инвестиционных обязательств, с указанием имеющихся ограничений по использованию этих средств;
- агрегированные суммы потоков денежных средств, представляющие увеличение операционных возможностей, отдельно от потоков денежных средств, необходимых для поддержания операционных возможностей. Такая информация позволяет пользователям определить, достаточно ли средств компания направляет на поддержание своих операционных возможностей или жертвует ими (и соответствующими будущими притоками денежных средств) ради поддержания текущей ликвидности;
- суммы потоков денежных средств, возникающих от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности каждого отчетного сегмента, согласно МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Такая информация позволяет пользователям лучше понимать структуру и взаимосвязь потоков денежных средств в целом по компании и в разрезе ее сегментов, а также отслеживать воз-

В отчете о движении денежных средств должна быть обеспечена сверка чистого потока денежных средств за отчетный период с остатками денежных средств и их эквивалентов, представленных в отчете о финансовом положении на начало и конец отчетного периода.

Иллюстративный пример формата финансовой отчетности по МСФО

Отчет о финансовой позиции на 31 декабря 20X2
(в функциональной валюте, в тысячах)

	31 дек 20X2	31 дек 20X1
АКТИВЫ		
Внеоборотные активы		
Основные средства	255 901	240 769
Деловая репутация	250	300
Прочие нематериальные активы	4 604	2 539
Инвестиции в ассоциированные компании	13 100	12 700
Внеоборотные активы, предназначенные для продажи	-	490
Всего внеоборотных активов	<u>273 855</u>	<u>256 798</u>
Текущие активы		
Запасы	11 770	10 545
Торговая дебиторская задолженность	15 766	12 423
Прочие текущие активы	211	507
Денежные средства и их эквиваленты	1 150	816
Всего текущих активов	<u>28 897</u>	<u>24 291</u>
Всего активов	<u>302 752</u>	<u>281 089</u>
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал, подлежащий распределению владельцам материнской компании		
Акционерный капитал	120 000	100 000
Нераспределенная прибыль	33 544	20 070
Прочие компоненты капитала	3 026	3 520
	<u>156 570</u>	<u>123 590</u>
Неконтролирующая доля	<u>2 934</u>	<u>1 609</u>
Всего капитал	<u>159 504</u>	<u>125 199</u>
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные займы	110 400	120 500
Отложенные налоги	1 263	1 430
Долгосрочные резервы	1 682	941
Всего долгосрочных обязательств	<u>113 345</u>	<u>122 871</u>
Краткосрочные обязательства		
Торговая и прочая кредиторская задолженность	15 206	18 602
Краткосрочные займы	2 380	3 500
Текущая часть долгосрочных займов	9 546	8 630
Обязательства по текущему налогу	2 300	1 867
Прочие краткосрочные обязательства	471	420
Всего краткосрочных обязательств	<u>29 903</u>	<u>33 019</u>
Всего обязательств	<u>143 248</u>	<u>155 890</u>
Всего капитал и обязательства	<u>302 752</u>	<u>281 089</u>

Отчет о комплексной прибыли за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2
(классификация расходов по функциям)
 (в функциональной валюте, в тысячах)

	20X2	20X1
Выручка	1 568 303	1 060 486
Себестоимость продаж	<u>(877 854)</u>	<u>(555 755)</u>
Валовая прибыль	690 449	504 731
Прочие доходы	4 425	5 841
Коммерческие расходы	(350 780)	(271 567)
Административные расходы	(254 708)	(140 906)
Прочие расходы	(59 222)	(64 822)
Финансовые расходы	(11 278)	(12 400)
Доля в прибыли ассоциированных компаний	<u>550</u>	<u>625</u>
Прибыль до налогов	19 436	21 502
Расходы по налогу на прибыль	<u>(3 887)</u>	<u>(4 300)</u>
Прибыль периода от продолжающейся деятельности	15 549	17 202
Убыток периода от прекращаемой деятельности	-	(4 250)
Прибыль за период	<u>15 549</u>	<u>12 952</u>
Прочая комплексная прибыль:		
Курсовые разницы от пересчета иностранной деятельности	157	89
Переоценка финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи	(60)	158
Результаты хеджирования денежных потоков	230	(45)
Переоценка основных средств	-	540
Доля в прочей комплексной прибыли ассоциированных компаний	210	60
Налог на прибыль, относящийся к компонентам прочей комплексной прибыли	<u>(76)</u>	<u>(143)</u>
Прочая комплексная прибыль за период, после налогов	461	659
ВСЕГО КОМПЛЕКСНАЯ ПРИБЫЛЬ ЗА ПЕРИОД	<u>16 010</u>	<u>13 611</u>
Прибыль, причитающаяся:		
Владельцам материнской компании	14 834	12 262
Неконтролирующей доле	<u>715</u>	<u>690</u>
	15 549	12 952
Всего комплексная прибыль, причитающаяся:		
Владельцам материнской компании	440	640
Неконтролирующей доле	<u>21</u>	<u>19</u>
	461	659
Прибыль на акцию (в единицах функциональной валюты):		
Базовая и разводненная	0,13	0,13

Отчет о совокупной прибыли за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2
(классификация расходов по характеру)
(в функциональной валюте, в тысячах)

	20X2	20X1
Выручка	1 568 303	1 060 486
Прочие доходы	4 425	5 841
Изменения в остатках готовой продукции и незавершенного производства	2 005	(1 009)
Капитализированные затраты	-	456
Материальные затраты	(1 173 131)	(701 025)
Затраты по вознаграждению работников	(269 641)	(227 691)
Амортизация	(42 015)	(38 959)
Обесценение основных средств	(560)	-
Прочие расходы	(59 222)	(64 822)
Финансовые расходы	(11 278)	(12 400)
Доля в прибыли ассоциированных компаний	550	625
Прибыль до налогов	<u>19 436</u>	<u>21 502</u>
Расходы по налогу на прибыль	(3 887)	(4 300)
Прибыль периода от продолжающейся деятельности	<u>15 549</u>	<u>17 202</u>
Убыток периода от прекращаемой деятельности	-	(4 250)
Прибыль за период	15 549	12 952
	-	-
Прибыль, причитающаяся:		
Владельцам материнской компании	12 439	10 362
Неконтролирующей доле	3 110	2 590
	<u>15 549</u>	<u>12 952</u>
Прибыль на акцию (в единицах функциональной валюты):		
Базовая и разводненная	0,13	0,13

Отчет о совокупной прибыли за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2
(в функциональной валюте, в тысячах)

	20X2	20X1
Прибыль за период	15 549	12 952
Прочая комплексная прибыль:		
Курсовые разницы от пересчета иностранной деятельности	157	89
Переоценка финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи	(60)	158
Результаты хеджирования денежных потоков	230	(45)
Переоценка основных средств	-	540
Доля в прочей комплексной прибыли ассоциированных компаний	210	60
Налог на прибыль, относящийся к компонентам прочей комплексной прибыли	(76)	(143)
Прочая комплексная прибыль за период, после налогов	<u>461</u>	<u>659</u>
ВСЕГО КОМПЛЕКСНАЯ ПРИБЫЛЬ ЗА ПЕРИОД	16 010	13 611
Всего комплексная прибыль, причитающаяся:		
Владельцам материнской компании	440	640
Неконтролирующей доле	21	19
	<u>461</u>	<u>659</u>

Отчет об изменениях в капитале за год, заканчивающийся 31 декабря 20X7
(в функциональной валюте, в тысячах)

	Акционер-ный капитал	Нераспре-деленная прибыль	Резерв от пересчета иностра-нной деятель-ности	Резерв от пере-оценки инвести-ций в долевые инстру-менты	Резерв от хеджиро-вания денеж-ных потоков	Резерв пере-оценки	Всего	Неконтро-лирующая доля	Всего капитал
Остатки на 1 января 20X1	100 000	12 898	(952)	480	152	3 200	115 778	1 000	116 778
Изменения в учетной политике	-	(2 590)	-	-	-	-	(2 590)	-	(2 590)
Пересчитанные остатки	100 000	10 308	(952)	480	152	3 200	113 188	1 000	114 188
Изменения в капитале за 20X1 год									
Дивиденды	-	(2 500)	-	-	-	-	(2 500)	(100)	(2 600)
Всего комплексная прибыль за год	-	12 262	89	126	(36)	461	12 902	709	13 611
Остатки на 31 декабря 20X1	100 000	20 070	(863)	606	116	3 661	123 590	1 609	125 199
Изменения в капитале за 20X2 год									
Выпуск акционерного капитала	20 000	-	-	-	-	-	20 000	-	20 000
Дивиденды	-	(1 600)	-	-	-	-	(1 600)	(105)	(1 705)
Всего комплексная прибыль за год	-	14 834	157	(48)	184	(547)	14 580	1 430	16 010
Перевод в нераспределенную прибыль	-	240	-	-	-	(240)	-	-	-
Остатки на 31 декабря 20X2	120 000	33 544	(706)	558	300	2 874	156 570	2 934	159 504

**Отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2
(прямым методом)**

(в функциональной валюте, в тысячах)

	20X2	20X1
Потоки денежных средств от операционной деятельности		
Денежные поступления от клиентов	1 564 960	1 048 063
Денежные средства, выплаченные поставщикам и служащим	(1 505 170)	(986 034)
Прочие поступления денежных средств	5 113	2 238
Денежные средства от операционной деятельности	<u>64 903</u>	<u>64 267</u>
Выплаченные проценты	(9 860)	(11 849)
Уплаченный налог на прибыль	(3 621)	(4 581)
<i>Чистые денежные средства от операционной деятельности</i>	<u>51 422</u>	<u>47 837</u>
Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности		
Приобретение дочерней компании за вычетом денежных средств	(4 592)	-
Покупка основных средств	(57 147)	(34 207)
Выручка от продажи оборудования	1 875	812
Полученные проценты	354	245
Полученные дивиденды	326	-
<i>Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности</i>	<u>(59 184)</u>	<u>(33 150)</u>
Потоки денежных средств от финансовой деятельности		
Поступления от выпуска акций	20 000	-
Выплаты долгосрочных займов	(7 934)	(9 537)
Выплаты краткосрочных займов	(1 120)	(1 584)
Выплата обязательств по финансовой аренде	(1 250)	(750)
Выплаченные дивиденды	(1 600)	(2 500)
<i>Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности</i>	<u>8 096</u>	<u>(14 371)</u>
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов	334	316
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	816	500
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	<u>1 150</u>	<u>816</u>

**Отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2
(косвенным методом)**

(в функциональной валюте, в тысячах)

	20X2	20X1
Потоки денежных средств от операционной деятельности		
Чистая прибыль до налогообложения	19 436	21 502
Корректировки:		
Амортизация	42 015	38 959
Курсовой убыток	688	-
Инвестиционный доход	(550)	(625)
Расходы на выплату процентов	11 278	12 400
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала	72 867	72 236
Увеличение дебиторской задолженности от покупателей и прочей дебиторской задолженности	(3 343)	(2 061)
Увеличение запасов	(1 225)	(3 318)
Увеличение кредиторской задолженности поставщикам	(3 396)	(2 590)
Денежные средства от операционной деятельности	64 903	64 267
Выплаченные проценты	(9 860)	(11 849)
Уплаченный налог на прибыль	(3 621)	(4 581)
<i>Чистые денежные средства от операционной деятельности</i>	<i>51 422</i>	<i>47 837</i>
Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности		
Приобретение дочерней компании за вычетом денежных средств	(4 592)	-
Покупка основных средств	(57 147)	(34 207)
Выручка от продажи оборудования	1 875	812
Полученные проценты	354	245
Полученные дивиденды	326	-
<i>Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности</i>	<i>(59 184)</i>	<i>(33 150)</i>
Потоки денежных средств от финансовой деятельности		
Поступления от выпуска акций	20 000	-
Выплаты долгосрочных займов	(7 934)	(9 537)
Выплаты краткосрочных займов	(1 120)	(1 584)
Выплата обязательств по финансовой аренде	(1 250)	(750)
Выплаченные дивиденды	(1 600)	(2 500)
<i>Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности</i>	<i>8 096</i>	<i>(14 371)</i>
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов	334	316
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	816	500
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	1 150	816

В.В. Ковалев, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита экономического факультета СПбГУ. Заслуженный деятель науки РФ

Подготовка бухгалтеров: образование и сертификация

Кадры решают все. Этот тезис, безусловно, имеет глубокий смысл. В конечном счете, успех в любом деле, области, профессии и т. д. определяется тем, насколько энергичны, предприимчивы, профессиональны, креативны и открыты к новациям люди, занимающиеся этим делом. Какие кадры приходят в российский бухгалтерский учет?

Бухгалтерский учет – одна из сфер человеческой деятельности, необходимость существования которой осознается подавляющим большинством членов практикующего экономического сообщества. Вместе с тем суждение о предназначении профессии бухгалтера, сути и содержания его работы нередко ограничивается утилитарной трактовкой, причем в весьма упрощенном варианте.

Иными словами, для многих небухгалтеров бухгалтер до сих пор представляется обыкновенным счетчиком, калькулятором, счетоводом (разве что без нарукавников). Периодически ученые, представляющие бухгалтерскую науку, пытаются формулировать доводы в опровержение данного ошибочного мнения. Однако их усилия (по крайней мере, в нашей стране) пока еще не имеют очевидного и внятного результата.

«Модель» бухгалтера

О роли и значимости бухгалтерии написано множество книг и статей. На наш взгляд, лаконично, но вместе с тем весьма красноречиво, серьезные претензии учета на свое собственное место в системе наук и практик выражены в гербе бухгалтеров как эмблеме профессии, включающей девиз и представленной в виде схематического изображения ряда символов, отражающих суть профессиональной деятельности.

Вспомним эти атрибуты. На гербе изображены три ключевые фигуры:

- солнце, означающее, что бухгалтерский учет освещает финансово-хозяйственную деятельность субъекта, делает ее «прозрачной»;

- весы, символизирующие баланс и сбалансированность этой деятельности как результат в том числе и хорошо поставленной системы учета;
- кривая Бернулли, означающая, что учет, однажды возникнув, будет существовать вечно.



Герб был предложен бухгалтерскому сообществу в 1944 году известным французским ученым Ж. Дюмарше (1874–1946). Составной его частью является девиз бухгалте-

ров: «Наука – Добросовестность – Независимость».

Первый компонент девиза (и в известном смысле его основа) – научность – говорит о том, что традиционное представление о бухгалтерском учете как сугубо практическом виде деятельности, развивающемся путем накопления навыков, обмена практическим опытом, механическим отбраковыванием менее эффективных счетных процедур и др., как минимум не вполне корректно. Учет представляет собой синтез науки и практики, причем на современном этапе его развития научное предвидение, обобщение, обоснование и разработка новых методов и процедур становятся доминирующе важными. Квинтэссенция данного компонента – **профессиональное знание**.

Второй компонент – добросовестность – акцентирует внимание на имманентно присущем истинному бухгалтеру качестве, выражающемся



в добросовестной, формально обоснованной, надлежащей реализации бухгалтером имеющихся у него профессиональных знаний. Бухгалтер не только владеет необходимыми знаниями, но и применяет их на практике надлежащим образом, сознательно и добросовестно. Квинтэссенция данного компонента – **профессиональные навыки**.

Третий компонент – независимость – отражает приоритет профессионализма перед возможной конъюнктурой, ангажированностью, давлением. В своей работе бухгалтер руководствуется исключительно соображениями дела, профессии, но не конъюнктуры. Этот аспект деятельности бухгалтера представляется крайне важным по той простой причине, что результаты его труда (в частности, публичная отчетность) имеют, в известном смысле, общесоциальное значение.

Бухгалтер, находясь в значительной степени в зависимости от нанявшего его собственника и (или) менеджера, тем не менее должен быть свободным в выражении своего профессионального мнения, непредвзятым и не зависимым от складывающейся конъюнктуры, в том числе служебно-иерархической. Квинтэссенция данного компонента – **профессиональная этика**.

Акцентированное внимание к упомянутым трем аспектам профессии – знанию, навыкам и этике – прослеживается и в Международных образовательных стандартах подготовки профессиональных бухгалтеров (*International Education Standards for Professional Accountants, IES*), введенных в действие с 1 января 2005 года Международной федерацией бухгалтеров (*International Federation of Accountants, IFAC*)¹.

Понимание описанной триады системообразующих компонентов «модели» бухгалтера как носителя специальных знаний, навыков и этики как раз и позволяет четко осознать не только причины существования счетных работников разной квалификации (имеются в виду, если можно так выразиться, счетоводы и бухгалтеры), но и своеобразие в компетентностных, познавательных и квалификационных требованиях, предъявляемых к специалисту высшей квалификации в области учета. Как же трактуется профессия бухгалтера в современной бизнес-среде?

В самом общем смысле бухгалтер понимается как специалист, оказывающий

Бухгалтер не только владеет необходимыми знаниями, но и применяет их на практике надлежащим образом, сознательно и добросовестно.

услуги в области бухгалтерского учета. Определенные сложности в трактовке данного термина, в том числе и в международном контексте, носят тройкий характер, а их специфика предопределяется следующими обстоятельствами: а) уровень образования; б) полномочность профессиональной квалификации; в) сфера деятельности и виды предоставляемых услуг.

Уровень образования

Для понимания сути возможных расхождений легче всего воспользоваться двумя примерами. В СССР бухгалтером назывался тот, кто имел какой-либо образовательный документ, который можно было получить по окончании института, техникума, производственных курсов (в значительной степени подобная трактовка существует и в современной России).

В Великобритании есть два термина *bookkeeper* и *accountant*. Первый термин используется для характеристики специалиста, получившего начальные знания в области учета и потому выполняющего вспомогательные функции в финансово-учетной службе фирмы. Работа такого специалиста требует меньших (по глубине и широте охвата) профессиональных знаний и опыта работы.

Второй термин характеризует специалиста, получившего гораздо больший объем профессиональных знаний, охватывающих как собственно учет, так и смежные дисциплины (финансы, менеджмент, этику, информационные технологии и др.), что позволяет ему оказывать широкий спектр услуг в области учета, аудита, финансового менеджмента, налогообложения.

Полномочность профессиональной квалификации

Продолжим приведенные выше примеры. В мире существуют различные подходы к идентификации бухгалтерской профессии, ее регулированию и системе профессиональной сертификации. Имевшее место в СССР практически абсолютное огосударствление всех сторон общественной деятельности граждан привело к доминанте единого хозяина в лице государства, регулировавшего до малейших деталей вся и всё. Была создана система обучения, в которой

¹ Логика и содержательное наполнение программы профессионального образования представлено в стандарте IES-2 в виде трехмодульной структуры, содержащей перечень рекомендованных IFAC предметов.

профессиональная квалификация также присваивалась государством: окончив соответствующий институт, выпускник получал квалификацию, например, бухгалтера.

Принципиально иная ситуация сложилась в странах Запада. Там невозможно получить профессиональную квалификацию, окончив даже самый престижный университет. Например, выпускник университета в Глазго может получить диплом «*Bachelor of Art (in Accounting)*» (можно перевести как «бакалавр прикладных наук в области бухгалтерского учета») как подтверждение того факта, что в процессе обучения им были получены соответствующие знания по перечню дисциплин, в известном смысле являющихся базовыми для работы в области бухгалтерии.

История бухгалтерских институтов

Отметим, что «институт» в данном случае понимается как институциональное образование (коллегия, ассоциация, гильдия, цех и др.), объединяющее профессионалов данной сферы бизнеса, то есть бухгалтеров и аудиторов, а не как образовательное заведение.

Негосударственные профессиональные объединения функционируют как в международном, так и в национальном масштабах. Идея подобных обществ зародилась в странах, где бухгалтерская профессия в достаточно слабой степени регулировалась государством как в отношении требований методологического характера (как вести учет и как представлять отчетность), так и в отношении требований к профессиональной подготовке соответствующих специалистов.

Считается, что инициаторами создания профессиональных бухгалтерских сообществ выступили шотландцы: первое профессиональное объединение «Общество бухгалтеров в Эдинбурге» (The Society of Accountants in Edinburgh) было создано в 1854 году, за ним последовали аналогичные объединения в Глазго (1855 г.) и Абердине (1864 г.). В 1951 году эти общества объединились в единый институт – Институт присяжных бухгалтеров Шотландии (Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS).

Заметим, кстати, что шотландцы сыграли огромную роль не только в идентификации и становлении профессии, но и в развитии практики аудита. Об этом говорит хотя бы тот факт, что среди основателей известных ныне международных аудиторских сетей много шотландцев: Arthur Young, William Peat, James Marwick, George Touche и др.

Вместе с тем высказывается мнение о приоритете итальянцев в создании общественных институтов. Как указывает профессор университета г. Парма. Дж. Галасси, первое подобное общество «*Collegio dei Raxonati*» было создано в Венеции в 1581 году.

К началу семидесятых годов XVII века «коллегия стала настолько могущественной, что ни один венецианец не мог вести бухгалтерскую деятельность, имеющую отношение к публичному администрированию или законодательству, если он не являлся членом коллегии» (см.: The History of Accounting: An International Encyclopedia / Edited by M. Chatfield, R. Vangermeersch. – Garland Publishing, Inc., 1996, p. 347).

Для получения профессиональной квалификации этот выпускник университета (или колледжа) должен пройти обучение (обычно трехлетнее и без отрыва от производства) в специализированном институте (см. вставку «История бухгалтерских институтов»), по окончании которого он и сможет получить соответствующий профессиональный сертификат. Обучение в институте предполагает обязательную работу на соответствующих позициях в аккредитованных в данном институте фирмах. Тем самым обеспечивается приобретение соискателем необходимых профессиональных навыков (аккредитация может быть неформальной, а ее предназначение состоит в том, что институт устраивает существо и уровень организации бухгалтерско-финансовой службы в данной фирме). Число подобных институтов в каждой стране весьма ограничено, нередко одним. Приведем наиболее показательные примеры.

В Великобритании ведущая роль в определении направлений развития профессии, равно как и в сертификации бухгалтеров принадлежит Английскому и Шотландскому институтам. Профессиональная квалификация присваивается лицам:

- а) прошедшим обучение в соответствующем специализированном институте;
- б) подписавшим Кодекс профессиональной этики;
- в) являющимся членами этого института и выполняющим его требования в области профессиональной деятельности и поддержания соответствующего уровня профессиональных знаний и навыков.

Так, профессиональная квалификация «присяжный бухгалтер» (*chartered accountant, CA*) изначально была изобретена в Шотландии и представляла собой идентификацию члена Института присяжных бухгалтеров Шотландии (ICAS) – негосударственного объединения профессионалов-бухгалтеров, определяющих методологию бухгалтерского учета и аудита и оказывающих услуги в этой области широкой публике.

В настоящее время ICAS признается как старейшее профессиональное бухгалтерское объединение в мире – основан в 1854 году. Именно этому институту формально принадлежат права на титул *Chartered Accountant*. Дословно «присяжный» (*chartered*) означает «вненесенный в реестр», то есть признанный



государственными органами в качестве специалиста, оказывающего услуги в данной области. В соответствии с национальными законодательствами именно присяжный бухгалтер имеет право оказывать услуги клиентам в части выражения профессионального мнения о достоверности данных, представленной в публикуемой ими бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В США профессиональный титул «сертифицированный публичный бухгалтер» (*Certified Public Accountant, CPA*) присваивает Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*). Этот титул используется в США с 1894 года, а в 1895 году он был утвержден специальным биллем Сената США, вступившим в законную силу с 1896 года. В этом же году был проведен и первый экзамен на получение квалификации CPA.

Титул был введен американцами в обращение после того, как их британские коллеги воспротивились использованию в США звания «присяжный бухгалтер». Как уже было сказано, право на это звание принадлежит Институту присяжных бухгалтеров Шотландии (ICAS).



Для получения квалификации CPA необходимо сдать экзамен (*Unified CPA Examination*) и иметь достаточный опыт профессиональной работы (требования об опыте варьируются: например, в штате Нью-Йорк требуется двухлетний опыт работы в секторе публичных бухгалтерских и аудиторских услуг).

Профессиональное образование и соответствующий диплом можно получить лишь в специализированном институте, являющемся негосударственным профессиональным образованием, объединяющим профессионалов в данной области.

Экзамен имеет блочную структуру, достаточно сложен и трудоемок – не более 10% соискателей звания CPA сдают экзамен с первой попытки.

Таким образом, университет (колледж) дает общее образование, хотя и с уклоном в ту или иную область деятельности. Профессиональное образование и соответствующий диплом можно получить лишь в специализированном институте, являющемся негосударственным профессиональным образованием, объединяющим профессионалов в данной области.

Сфера деятельности и виды предоставляемых услуг

Бухгалтерский учет, например, в англоязычных странах понимается в более широком контексте и, как правило, охватывает также аудит, финансовый и налоговый консалтинг. Так, в Великобритании все ведущие профессиональные институты формально называются институтами бухгалтеров. Однако сфера интересов этих институтов тройка:

- 1) разработка и поддержание правил ведения учета и аудита в стране в контексте Закона о компаниях;
- 2) представление интересов бухгалтерского сообщества в различных сферах экономической и общественной жизни;
- 3) определение правил подготовки и поддержания профессиональных знаний и навыков бухгалтеров (аудиторов).

Разнообразие услуг, предлагаемых профессиональными бухгалтерами (аудиторами), их существенная и техническая сложность, и, самое главное, тот общественный резонанс и значимость, которые сопровождают результаты работы аудиторов (напомним, они подтверждают корпоративную отчетность, потенциально затрагивающую интересы широкой публики), а также возможные негативные последствия в случае ошибочных заключений аудиторов объясняют логику размежевания профессионального и общеуниверситетского образования.

Иметь формально подтвержденную квалификацию бухгалтера двадцатилетний выпускник университета (не говоря уж о колледже, техникуме, краткосрочных «бухгалтерских» курсах) не может по определению. Эта очевидная идея,

безусловно, не является новой для нашей страны, однако радикальных усилий по ее реализации так и не предпринято.

Напротив, ситуация в последние годы только усложнилась ввиду повальной выдачи различными образовательными государственными и частными заведениями, в том числе непрофильными, каких-то бухгалтерских и аудиторских дипломов, сертификатов и справок о повышении квалификации. Таким образом, термин «бухгалтер», как это понимается, например, в Великобритании и в России, имеет принципиально разную трактовку.

Как результат описанных терминологических расхождений – взаимное непонимание специалистов разных стран, недоверие к системам образования, образовательным и квалификационным дипломам. Приведем простейший пример.

В США насчитывается чуть более 300 тыс. сертифицированных публичных бухгалтеров (CPA); ICAS стабильно имеет около 15 тысяч членов; в России обычно говорят о нескольких миллионах бухгалтеров. Определенные усилия по нивелированию этих противоречий предпринимаются в отношении систем общего и профессионального образования.

Первый аспект находит отражение в Болонском процессе, подразумевающим общеевропейскую унификацию систем университетского образования и взаимное признание университетских дипломов, второй – в деятельности Международной федерации бухгалтеров, внедрившей с 1 января 2005 года комплект Международных образовательных стандартов для профессиональных бухгалтеров как основу для разработки национальными институтами программ сертификации бухгалтеров и аудиторов.

Таким образом, напрашивается очевидный вывод: постепенно складывающаяся в России тенденция окончательного и бесповоротного **размежевания общеуниверситетского и профессионального бухгалтерского образования** представляется вполне соответствующей общемировой практике. Ни в каком дипломе университета или колледжа не может упоминаться о получении его обладателем профессии бухгалтера.

Выпускник общеобразовательного заведения по определению не может быть (профессиональным) бухгалтером. Это

Выпускник общеобразовательного заведения по определению не может быть (профессиональным) бухгалтером.

звание ему нужно заслужить, получив дополнительное специальное образование и надлежащий практический опыт работы на определенных позициях, причем в хозяйствующих субъектах соответствующего юридического и экономического статуса. Безусловно, речь идет не о том, что образовательные заведения не могут предлагать магистерские программы научного и прикладного характера в области учета и финансов, а о том, что в выдаваемых дипломах (сертификатах) не может идентифицироваться профессиональная квалификация.

Трудности и перспективы бухгалтерского образования

Вопрос размежевания образования (в частности, бухгалтеров) не так прост, как этого хотелось бы. Даже в самом названии образовательной системы в России присутствует некая двусмысленность, поскольку о вузовском образовании говорят как о высшем *профессиональном* образовании. Вероятно, проблема в том, как трактовать термин «профессия» и в каком соотношении находятся необходимые практические навыки и теоретические знания в той или иной профессии (для примера предлагаем сравнить требования к массиву и структуре знаний и навыков математика и бухгалтера).

Известный испанский философ-идеалист Х. Ортега-и-Гассет (1883-1955) видел в университетском образовании соединение трех функций:

- 1) передача культуры;
- 2) обучение профессиям;
- 3) научное исследование и подготовка новых ученых.

Первые две функции он рассматривал как основные, а потому утверждал: «Под университетом *stricto sensu* (в узком смысле – *лат.*) следует понимать институт, в котором средний студент учится быть культурным человеком и хорошим профессионалом». Что касается задачи подготовки новых ученых, то мнение философа было весьма своеобразным: «Преподавание состоит в первую очередь в том, чтобы дать студентам почувствовать потребность в науке, а не учить их науке, в которой они не будут испытывать никакой нужды» (См.: Ортега-и-Гассет Х. Миссия университета / пер. с исп. М.: Изд. дом Гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. С.



28, 29, 77, 113). В данном случае термином «профессионал» Ортега, скорее всего, идентифицировал специалиста в некотором довольно крупном направлении деятельности человека, требующем специальных знаний – математика, физика, химия, экономика и др.

Бухгалтерский учет – весьма специфическая область экономики. В этой профессии огромную роль играют профессиональные навыки, приобретаемые с годами, жестко не формализуемые, отчасти заимствуемые из смежных областей практики и, что очень важно, дополняемые факторами морально-этического характера.

Вспомним, что возможные к применению методы, модели и оценки в области учета и аудита вариабельны по своей сути, а их применение в значительной степени зависит от профессионального мнения специалиста. Поэтому выбранные им решения не являются жестко предопределенными, обусловленными какими-то объективно действующими закономерностями, а зависят от целого ряда факторов, включая знания, навыки, опыт, этику, личностные свойства, карьерные устремления и др. Отсюда можно сделать вывод о том, что обладание лишь специальными теоретическими знаниями недостаточно для того, чтобы их носитель мог квалифицироваться как (профессиональный) бухгалтер.

Нельзя не упомянуть о еще одном обстоятельстве. Поскольку Россия пытается войти в профессиональное международное бухгалтерское сообщество (а не наоборот!), мы вынуждены

Обладание лишь специальными теоретическими знаниями недостаточно для того, чтобы их носитель мог квалифицироваться как (профессиональный) бухгалтер.

в той или иной мере принимать сложившиеся в нем правила игры. Выше упоминалось о международных образовательных стандартах для профессиональных бухгалтеров, разработанных Международной федерацией бухгалтеров (IFAC). Во входящем в этот комплект документе «Концептуальные основы международных образовательных стандартов» дано разъяснение IFAC, согласно которому *под профессиональным бухгалтером понимается член национального института, входящего в состав IFAC.*

К сожалению, процессы кристаллизации идеи профессиональных бухгалтерских институтов в России идут не так динамично, как ожидалось. Страшного в этом ничего нет, время поправит ситуацию. Можно полагать, что идея размежевания общеуниверситетского экономического и профессионального бухгалтерского образования в своей основе понята и принята, и потому дело лишь за сущностной реализацией этого процесса, предусматривающей в том числе и нахождение разумной гармонии между этими видами образования.

Что касается университетского (вузовского) образования, то здесь одной из серьезных проблем является **распыленность экономических программ по непрофильным вузам**, достигшая особо крупных размеров в последние два десятилетия. Причина этого очевидна. Распространение рыночных отношений (или их суррогатов), имеющее место в нашей стране в постсоветский период, затронуло не только экономику, что вполне естественно, но и сферу образования.

В сложные девяностые годы XX века, когда сам факт выживания для того или иного субъекта экономики не был очевидным, многие институты начали предлагать обучение востребованным на рынке специальностям, в числе которых были, в частности, юриспруденция и учет, то есть те специальности, без которых практически невозможно ведение бизнеса в конкурентной среде. При этом зачастую ставилась цель не столько дать образование надлежащего уровня, сколько предоставить практически любому желающему возможность (естественно, на коммерческой основе) обзавестись неким дипломом.

Одной из таких привлекательных специальностей стала профессия



бухгалтера, которой, как представлялось многим со стороны, овладеть вовсе несложно. Многие вдруг вознамерились стать бухгалтерами и были готовы платить за обучение, причем немалые деньги (строго говоря, нередко встречаются и такие энтузиасты, которые озабочены не столько задачей получения необходимых знаний, сколько желанием приобрести необходимый квалификационный сертификат, свидетельствующий об их принадлежности к бухгалтерской профессии, а потому обзаводящиеся им на всевозможных краткосрочных курсах, рассчитывая, в том числе, на невзыскательность требований работодателей).

Именно поэтому бухгалтерские учебные программы разного уровня сложности стали привлекать к реализации в образовательных заведениях не только экономического, но и технического профиля (в том числе и в академических университетах). Девальвация образовательных программ, безусловно, сказалась и на вузах, издавна специализировавшихся в упомянутых областях подготовки кадров.

Вот почему в последние годы многие специалисты высказывают мнение о необходимости наведения порядка в профилизации вузов, о более жестком контроле за соответствием предлагаемых программ научным, кадровым и техническим возможностям учебных заведений (например, вряд ли целесообразно поощрять государственное финансирование подготовки бухгалтеров в химико-технологическом вузе).

Сделаем небольшое, но весьма показательное отступление. Как известно, качественное высшее образование невозможно без трех важнейших компонентов:

- а) научно-педагогических кадров, находящихся в курсе современных достижений в соответствующих областях науки и владеющих современными технологиями передачи знаний;
- б) библиотеки;
- в) соответствующей материально-технической базы.

Далеко не все образовательные учреждения, каким-то образом попавшие в систему высшего образования, отвечают соответствующим критериям. Первыми качеством образования в своей профессии озаботились юристы. По данным Минобрнауки России производство юристов в стране в 2008

В отличие от программы академической (университетской) программы профессиональной сертификации должна концентрировать внимание слушателей прежде всего на разборе практических ситуаций с учетом комплексной их характеристики: правовой, финансовой, бухгалтерской и др.

году в три раза превышало потребности в представителях этой профессии (в государственных вузах обучалось 472 тыс. чел., в негосударственных – 253 тыс. чел.), при этом постоянно ощущался острый дефицит действительно квалифицированных кадров.

Больше всего нареканий вызывали вузы, где юридические науки не являлись профильными, а также злоупотреблявшие дистанционным образованием, представляющим собой, по сути, банальное зарабатывание денег. Не случайно специалисты говорят о необходимости радикального сокращения числа вузов (до 50-60), имеющих лицензию на подготовку юристов.

Аналогичная картина сложилась в области подготовки бухгалтеров (какие только разнопрофильные вузы и техникумы их не готовят!), а также в других востребованных рынком экономических специальностях. Легкостью, с которой можно получить (формально или неформально) лицензию на подготовку бухгалтера, и, как следствие, появлением на рынке труда малоквалифицированных специалистов учетного профиля, в немалой степени объясняется имеющаяся в нашей стране существенная девальвация профессионального звания бухгалтера.

Чему же учить будущего бухгалтера? Это тема отдельного обсуждения, поэтому кратко остановимся на ключевых моментах. Очевидно, что программы, предлагаемые университетом и профессиональным бухгалтерским институтом, должны различаться.

Особенности вузовского обучения для бухгалтера

Тезис о том, что вузовские программы должны в первую очередь давать знания в области теории и истории учета и смежных дисциплин, объяснять их логику и основополагающие концепции, не следует понимать упрощенно, как полный отказ от обучения технике учета или принижение ее значимости. Но надо понимать различие в требованиях, предъявляемых образовательными заведениями различного уровня.

Если бухгалтерский учет, понимаемый как комплекс знаний финансово-учетной направленности, претендует на университетский уровень, он должен соответствовать общей идеологии университетского образования. Что касается обучения технике учета, то соответствующие дисциплины, безусловно, должны быть в программе, но не в качестве определяющих ее содержание. Кроме того, обучение технике должно осуществляться не по принципу запоминания стандартных действий, но на основе осознанного выбора метода, необходимого и уместного для конкретной практической ситуации. В этом суть нового подхода в университетском образовании, ориентированного на формирование компетенций у будущего специалиста.



Если говорить о профессиональной сертификации, то за основу целесообразно принять рекомендации IFAC, представленные в стандарте IES-2. Безусловно, в программе должны быть предметы образовательной направленности, причем их количество и содержание могут специфицироваться в зависимости от уровня подготовленности потенциальных соискателей профессионального звания бухгалтер (аудитор).

Однако в отличие от программы академической (университетской) программа профессиональной сертификации должна концентрировать внимание слушателей прежде всего на разборе практических ситуаций с учетом комплексной их характеристики: правовой, финансовой, бухгалтерской и др. Должны рассматриваться вопросы поведенческого, психологического и организационного взаимодействия бухгалтера с представителями внутри- и внефирменного окружения.

Что касается университетских бакалаврских и магистерских программ, то они должны не только и не столько знакомить студентов с техникой и методами учета, но, прежде всего, давать знания в области теории и истории учета и смежных дисциплин, объяснять их логику и основополагающие концепции. Эти знания будут основой для осознанного овладения практикой учета в последующем. (См. также вставку «Особенности вузовского обучения для бухгалтера»).

Программы, безусловно, должны быть вариативными и предусматривать возможность выбора студентами дисциплин, которые потенциально могут быть полезными в случае, если выпускник впоследствии планирует найти приложение своим знаниям в области финансов и учета. Университетские программы кроме собственно дисциплин учетного профиля должны предусматривать учебные курсы правовой (основа – финансовое право) и финансовой (основа – финансовый менеджмент) направленности.

Как результат прохождения полного курса – получение студентом знаний преимущественно теоретической и инструментальной природы как основы для приложения их впоследствии в выбранной области практики. Акцент – не на технику,

Нужна согласованность университетских и профессиональных программ в содержательном плане, при этом весьма существенным является мнение профессионалов и работодателей.

но на понимание оснований (то есть теоретических устоев) массива знаний, необходимого для успешного продвижения в выбранной профессии.

Особняком стоят бухгалтерские магистерские программы сугубо теоретической (академической) направленности, если таковые возможны в приложении к бухгалтерскому учету (скорее всего, подобные программы могут существовать лишь в тесной увязке учета с финансовой наукой). Вероятно, число университетов (вузов), которые смогут предлагать такие программы будет весьма ограниченным. Не исключено, что понадобится финансовая поддержка подобным программам.

Безусловно, нужна согласованность университетских и профессиональных программ в содержательном плане, при этом весьма существенным является мнение профессионалов и работодателей. Механизм согласования может быть выработан с учетом опыта западных коллег (например, полезно изучение практики взаимодействия шотландских университетов с ICAS: данные о предлагаемых университетами дисциплинах, включая их методическое обеспечение, содержательное наполнение, практические приложения и тесты, предоставляются в ICAS, то есть согласовываются с представителями профессии).

Известный французский философ-моралист М. Монтень полагал, что «во всем, что не является явно плохим, перемен следует опасаться». Система подготовки бухгалтеров в советское время, когда заказчиком выступало государство, была адекватной сложившейся политико-экономической системе.

Сейчас, когда число потенциальных работодателей существенно и качественно расширилось, изменились стимулы, приоритеты и требования к профессиональным компетенциям работников, ситуация с подготовкой экономических, в том числе бухгалтерских, кадров не является оптимальной, а потому процессу перемен в системе бухгалтерского образования необходимо придать новое ускорение.

В немалой степени успех дела будет зависеть от зрелости профессионального бухгалтерского сообщества, его намерений и действий в сторону реальной, а не местечковой или групповой консолидации. Идея все же должна победить нелепое тщеславие и меркантильность.



К.Н. Абубакирова, ассистент кафедры «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит», Нижегородский государственный университет им. Н.И.Лобачевского (г. Нижний Новгород)

Е.А. Мизиковский, д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит», Нижегородский государственный университет им. Н.И.Лобачевского (г. Нижний Новгород)

Объекты учета затрат на инновационную деятельность

Внедрение продуктов инновационной деятельности на промышленных предприятиях все больше рассматривается ими как единственный способ повышения конкурентоспособности производимых товаров, поддержания высоких темпов развития и уровня доходности. В связи с этим особую актуальность приобретает разработка простой методологии формирования учетной информации об инновационной деятельности для нужд управления, выделения инновационной деятельности как самостоятельного объекта учета.

Понятие затрат на инновационную деятельность

Инновационная деятельность хозяйствующих субъектов предполагает потребление необходимых для выполнения работ материальных, трудовых, финансовых, управленческих, информационных и иных ресурсов. Ввиду того, что осуществление данного вида деятельности сопряжено со значительным расходом ресурсов, то вполне очевидно, что важнейшим учетным объектом этой деятельности являются затраты на инновационную деятельность.

В специальной литературе используются разные определения затрат. Однако общим для них является то, что затраты характеризуются как потребление хозяйственных средств для производства и продажи продуктов труда.

Можно сказать, что сопутствующие инновационной деятельности затраты являются проявлениями деловой активности хозяйствующего субъекта. Сущность этих проявлений состоит в фактическом потреблении ресурсов, измеряемом в натуральных и стоимостных оценках, и мотивированным получением прогнозируемых экономических выгод.

Затраты, сопутствующие инновационной деятельности, приносят доход только в будущем, в отличие от обычной деятельности, затраты на которую приносят доход в настоящем. Затраты на инновационную деятельность образуют

фактическую производственную себестоимость продуктов труда – результатов научно-технической деятельности и сформированных нематериальных активов хозяйствующего субъекта.

Особенности учета затрат на инновационную деятельность в России

Анализ мнений российских специалистов, таких как Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, И.Е. Мизиковский и Е.А. Мизиковский свидетельствует о том, что учет затрат на инновационную деятельность рассматривается исключительно как обычный, один из многих составляющих основной деятельности промышленных предприятий и относится к деятельности по капитальным вложениям.

Аналогичный подход к учету затрат на инновационную деятельность закреплен и на законодательном уровне в российских нормативных документах в области бухгалтерского учета. В соответствии с данными документами, учет затрат на инновационную деятельность предлагается вести на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» совместно с затратами на приобретение оборудования, земельных участков, животных, строительства объектов основных средств и др.

Такой подход к учету затрат на инновационную деятельность приводит



к обезличиванию затрат и препятствует созданию системного информационного обеспечения инновационной деятельности промышленных предприятий. Учет затрат на инновационную деятельность, как объект бухгалтерского учета, заменяется обычным, как правило, укрупненным («котловым») бухгалтерским обобщением и списанием общей обезличенной суммы затрат на результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОК и ТР).

Практика списания затрат на НИОК и ТР как убытков на счета учета прочих доходов и расходов не выдерживает критики. Отсутствие бухгалтерского контроля по содержанию и системного экономического анализа состава затрат на инновационную деятельность приводит к нежелательным стохастическим процессам, наиболее вероятным результатом которых являются потеря контроля над вложенными в инновационную деятельность средствами, отсутствие управленческой информации о реальной себестоимости результатов, полученных в процессе проведения НИОК и ТР, составление мало достоверной отчетности, и соответственно, предоставление пользователям отчетности данных, непригодных для принятия управленческих решений, потеря доверия со стороны инвесторов, и в итоге, убытки всей финансово-хозяйственной деятельности субъекта.

Обобщая приведенные выше суждения, можно сказать, что в основе сложившейся теории и практики бухгалтерского учета укрепилось упрощенное представление об инновационной деятельности. Учитывая текущие потребности, инновационную деятельность целесообразно выделить в рамках финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, и формировать систему учета затрат на инновационную деятельность, обеспечивающей учетной информацией процесс принятия управленческих решений в рамках данной деятельности.

Концепция учета затрат на инновационную деятельность

Принципы учета затрат на инновационную деятельность

Исходя из необходимости конкретизации норм действующего российского бухгалтерского законодательства с использованием международного опыта, российский подход к учету затрат

на инновационную деятельность должен исходить из следующих утверждений:

1. Учет затрат целесообразно вести по целевому принципу, экономическая сущность которого заключается в следующем: смысл содержательных действий хозяйствующего субъекта определяется по целям, побуждающим данного субъекта к этим действиям. Никакое производственное предприятие, ведущее коммерческую деятельность, не может ни вести, ни заказывать НИОК и ТР, если не определит заранее, для каких целей нужны их результаты и каким требованиям они должны удовлетворять. Примерно такой же принцип используется для учета затрат на инновационную деятельность в МСФО 38 «Нематериальные активы» и может быть применен в российской практике в качестве определяющего звена в цепи построения всей системы управления инновационной деятельностью.

2. Учет затрат целесообразно вести по каждому инновационному проекту в отдельности. В отличие от обычной деятельности, где все процессы отлажены и хорошо известны, для инновационной деятельности характерна очевидная уникальность, так как каждый инновационный проект по совокупности действий и по получаемому продукту труда не похож на остальные.

Совершенно очевидно, что для создания учетной информации, полезной для принятия управленческих решений, необходима оптимальная группировка затрат по определенным признакам, то есть затраты должны быть сгруппированы по объектам учета затрат, по объектам калькулирования.

Объекты учета затрат на инновационную деятельность

Объектами учета затрат на инновационную деятельность целесообразно считать структурные подразделения каждого вида обычной и других видов деятельности в отдельности (центры, т.е. места возникновения затрат), по которым имеется объективная необходимость формирования затрат согласно принципу подотчетности в бухгалтерском учете (по конкретным должностным лицам).

В учете затрат на инновационную деятельность необходимо также избегать недооценки свойственного инновационной деятельности большого количества работ, которые при этом по своему содержанию

В основе сложившейся теории и практики бухгалтерского учета укрепилось упрощенное представление об инновационной деятельности.

Под продуктом труда в рамках инновационной деятельности с экономической точки зрения целесообразно понимать готовый объект нематериальных активов или результат НИОК и ТР, полученный по завершению работ.

могут быть аналогичны тем, что проводятся в рамках операционной деятельности. К тому же в самих работах одни и те же операции могут многократно повторяться.

В любом случае все работы являются носителями затрат и объектами учета затрат, поскольку проходят по сметам и оформляются первичными документами. Если выделять затраты по каждому объекту затрат, то объем учетной информации станет избыточным и, следовательно, ненужным системе управления экономикой предприятия. Отсюда следует, что учетная информация может быть полезной только при укрупнении первичных объектов учета затрат в однородные группы.

Однородными группами объектов учета затрат на инновационную деятельность целесообразно принять самодостаточные по содержанию группы работ этапов инновационного проекта:

- исследования;
- разработки.

Этап исследования, или прединвестиционный этап, включает в себя процессы инициации и идентификации проектов, обоснования, анализа и планирования реализации проекта, поиска и отбора технического замысла, который ляжет в основу будущего продукта проекта.

Этап разработок, или инвестиционный этап, состоит из процессов по исполнению и контролю исполнения проекта, созданию и доведению до состояния, пригодного к использованию, продукта проекта.

Внутри каждого этапа для решения задач учета и управления инновационной деятельностью можно группировать затраты в соответствии с целевым принципом. Таким образом, на этапе исследования объектами учета затрат могут быть выделены работы по:

- накоплению научно-технического задела (т.е. данных о рынке техники и технологий, о деятельности конкурентов, необходимые хозяйствующему субъекту для поддержания профессионализма и компетенции в определенной сфере деятельности);
- формированию научно-технической базы инновационного проекта (т.е. сбору данных, характеризующих область техники, в которой будут вестись работы инновационного проекта);
- выбору альтернативы реализации общего технического замысла (т.е. формирование видения технических возможностей создания технологии).

На стадии разработок в качестве объектов учета затрат можно принять работы по:

- разработке технических решений¹, обеспечивающих создание технологий²;
- улучшению морально устаревших активов³.

Сформированные таким образом объекты учета затрат являются действенным инструментом построения схемы учета затрат на инновационную деятельность, определения реальной стоимости научно-технических результатов, источником достоверных данных для определения значений показателей бухгалтерской отчетности. В таблице 1 приведен примерный перечень работ в составе каждой группы затрат на инновационную деятельность.

Объекты калькулирования себестоимости продуктов труда в рамках инновационной деятельности

Понятие продукта труда инновационной деятельности

Ввиду того, что создание учетной информации, полезной для принятия управленческих решений, базируется помимо группировки затрат по объектам учета, также на группировке затрат по объектам калькулирования, а также учитывая особую важность показателя результата для учета затрат на инновационную деятельность в целом, актуальной является идентификация продуктов труда, получаемых при осуществлении инновационной деятельности, и калькулирование их себестоимости.

Мы полагаем, что под продуктом труда в рамках инновационной деятельности с экономической точки зрения целесообразно понимать готовый объект нематериальных активов или результат НИОК и ТР, полученный по завершению работ. Их определения приведены в таблице 2. С технической точки зрения, продуктом труда может быть технология. Отдельное техническое решение (научно-технический результат). Из результатов НИОК и ТР необходимо исключить результаты работ, не завершившихся «положительно» в широком смысле по причине несоответствия решаемой хозяйственной задаче.

Понятие объекта калькулирования

По нашему мнению указанные продукты труда являются объектами калькулирования, так как определение их

¹Техническое решение - результаты каждой из работ проекта, предназначенные для формирования результирующей технологии или для использования предприятием в собственном производстве, и/или для формирования прав для реализации другим лицам за плату.

²Технология — это совокупность технических решений, сформированных в производственные (технологические) процессы, предназначенные для использования предприятием в собственном производстве.

³Моральное старение актива - старение и обесценение объектов основных средств или объектов нематериальных активов в связи с тем, что их технико-технологические показатели все более отстают от повышающегося мирового уровня аналогов.



Таблица 1. Первичные объекты и однородные группы затрат на инновационную деятельность

Первичные объекты учета затрат на инновационную деятельность	Однородные группы затрат на инновационную деятельность	Наименование работ в однородной группе затрат на инновационную деятельность
Выполнение научных исследований	Накопление научно-технического задела	Сбор, обработка, анализ информации об окружающем мире
	Формирование научно-технической базы инновационного проекта	Сбор, обработка, анализ информации об окружающем мире. Поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследований или других знаний
	Выбор альтернативы реализации общего технического замысла	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сбор, обработка, анализ информации об окружающем мире 2. Поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследований или других знаний 3. Поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг 4. Формулировка, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг
Выполнение разработок	Разработка технических решений, обеспечивающих создание технологии	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сбор, обработка, анализ информации об окружающем мире 2. Поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследований или других знаний 3. Поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг 4. Проектирование, конструирование и тестирование допроизводственных образцов и моделей, опытной установки 5. Проектирование инструментов, шаблонов, форм, штампов, включающих новую технологию 6. Проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, услуг
	Улучшение морально устаревших активов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сбор, обработка, анализ информации об окружающем мире 2. Поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследований или других знаний 3. Поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг 4. Формулировка, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для усовершенствования материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг 5. Проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, услуг

Оценка результата работ заказчиком НИОК и ТР отличается от оценки исполнителя НИОК и ТР.

себестоимости относится к важной задаче учета затрат на инновационную деятельность как показателей ее эффективности, а также конкретных инновационных проектов.

Важно отметить, что оценка результата работ заказчиком НИОК и ТР отличается от оценки исполнителя НИОК и ТР. Исполнители НИОК и ТР формируют научно-технический результат, который для них является научно-технической товарной продукцией. У заказчика принятые результаты классифицируются как научно-технические результаты. На их основе заказчик формирует активы (нематериальные активы и результаты НИОК и ТР) для использования в производстве продуктов труда и иных видах обычной деятельности.

Исходя из направлений НИОК и ТР, целесообразно построить классификацию результатов работ в следующем порядке:

- результаты прикладных НИОК и ТР, полученные в итоге решения задач, изначально поставленных рынком и включенные в цели инновационного проекта;
- результаты прикладных и фундаментальных НИОК и ТР, носящих инициативный характер и обладающих при этом высокой степенью рыночной новизны инновационного предложения. Такие результаты часто имеют «прорывной» характер,

повышают уровень технологической восприимчивости хозяйствующего субъекта в целом, но характеризуются повышенными рисками внедрения;

- оригинальные и новые результаты, достигнутые в рамках производственного процесса на основе персонального опыта и профессиональных знаний.

Для бухгалтерского учета также возможна и другая классификация результатов инновационного проекта, исходящая из формы планируемого результата работ (совокупности работ) в рамках конкретного проекта, включающего НИОК и ТР:

- НИОК и ТР, по которым планируется несамостоятельный, неотделимый от объекта основных средств (ОС) результат, при этом объект ОС является составляющей частью продукта инновационного проекта;
- НИОК и ТР, по которым планируется самостоятельный, отделимый от других активов результат, который, однако, возможно использовать только в одном конкретном продукте инновационного проекта;
- НИОК и ТР, по которым планируется несамостоятельный, неотделимый от запланированного в составе указанного инновационного проекта объекта НМА результат. При этом возможно (но не запланировано),

Таблица 2. Результаты, формируемые хозяйствующими субъектами в ходе инновационной деятельности

№	Форма результата	Характеристика
1	Результат НИОК и ТР	Результат выполненных НИОК и ТР, который самостоятельно используется в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации (это следует из ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н). С технической точки зрения, результат НИОК и ТР — научно-технический результат. Согласно нормам Федерального закона от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», научно-техническим результатом является продукт научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе
2	Нематериальный актив (НМА)	Исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности: изобретение, полезную модель, программу для ЭВМ, базу данных и т.д. Объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один объект НМА идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использования для управленческих нужд организации. Основание – ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н)



что объект НМА будет использоваться в нескольких продуктах инновационного проекта;

- НИОК и ТР (серия, программа), по которым планируется самостоятельный, отделимый от других активов результат, при этом результат не только возможно, но и планируется использовать в нескольких продуктах инновационного проекта.

Инновационный проект: продукт и особенности учета затрат

Продуктом инновационного проекта является совокупность НМА, базирующаяся на технологии. Технология основывается как на известных технических решениях, входящих в состав технических систем и комплекса технических систем, так и на тех, которые еще предстоит получить.

Чтобы найденные технические решения могли быть присвоены, они должны обладать абсолютной (мировой) новизной. Так как технология, как продукт инновационного проекта, направлена на заметное уменьшение производственного риска, то целесообразно, чтобы большая часть технических решений в ее составе обладали абсолютной новизной.

Наличие абсолютной новизны одновременно обеспечит уникальность и новизну всей совокупности технических решений, входящих в комплекс технических систем, а значит и контроль хозяйствующего субъекта над соответствующей совокупностью НМА.

Правоммерно считать, что результат, готовый к самостоятельному использованию, формируется при реализации не одной, а серии отдельных научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ, консультационных услуг, других предпроектных работ, каждая из которых оформлена отдельными одним или несколькими хозяйственными договорами.

Таким образом, существует объективная необходимость контролировать затраты на получение промежуточных результатов при выполнении работ, отдельных этапов работ и каждого отдельного договора. Примерная схема формирования результатов работ рассмотрена на рисунке 1.

Проведенное исследование практики бухгалтерского учета затрат на НИОК и ТР на ряде российских промышленных предприятий показало, что учет затрат на инновационную деятельность ведется по договорам. При этом затраты признаются в учете сразу же после начала выполнения работ без разделения на капитализируемые и некапитализируемые и списываются не в соответствии с действительным использованием результатов работ, а с принятой учетной политикой. Результатом явно ошибочной учетной политики является наличие затрат на инновационную деятельность без получения каких-либо значимых результатов.

Продуктом инновационного проекта является совокупность НМА, базирующаяся на технологии.



Изменить сложившуюся практику учета затрат можно путем корректировки всей системы управления экономикой организации, заключающейся в разделении процессов инновационной деятельности по их объектам, выделении центров ответственности и закреплении за каждым из них определенного набора функций, внедрении учета затрат по результатам. Подобное решение задачи управления инновационной деятельностью, включая учет затрат на нее обеспечит качество учетной информации обо всех сторонах упомянутой деятельности, выявит важные этапы ее осуществления, сформирует связь между произведенными затратами и полученными результатами.

Рис. 1 Схема формирования результатов работ

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

Библия: «Взвесят меня на весах правды»



Т.Н. Малькова

Библия – Ветхий и Новый заветы – это многоплановое произведение, в котором нашел отражение даже учет в сфере экономики земледелия и скотоводства, расчетов и законодательства. Дискуссии на тему, что появилось раньше – бухгалтерский учет, статистика, управление – бесперспективны. Знания в древности были комплексными, и специалисты совмещали в своей деятельности все функции. Какие свидетельства о бухгалтерском учете хранит Библия¹?

¹ Пояснения к ссылкам и цитатам: извлечение даны курсивом, в квадратных скобках приводятся ссылки на Ветхий завет (ВЗ) или Новый завет (НЗ), первая цифра – номер главы, вторая цифра – номер стиха, третья цифра – номер страницы по изданию «Библия. Книги священного писания Ветхого и Нового завета в русском переводе с параллельными местами и приложениями» (по благословлению Святейшего Патриарха Московского и Всея Руси Алексия II). – М.: Библийские общества, 1995. Многоочные введено автором для пропуска текста не экономического содержания, в чем автор статьи приносит свои извинения верующим. В квадратных скобках приводятся также восстановленный (для ясности) издателем текст. Время событий, описанных в Библии, – XIX в. до н.э. – I/IV в. н.э. Время написания Библии – XIII/XII в. до н.э. – I/IV в. н.э. Для цитат использованы наиболее характерные тексты из Библии (без параллельных мест) в целях краткости, так как издание Библии содержит 1346 страниц.

Письменный учет и его критерии

Бухгалтерский анализ выявил устойчивые традиции учета и их последующее законодательное регулирование. В Библию вошли и закон, и заповеди: *и дам тебе скрижали и заповеди* [ВЗ, 24, 12, 77].

Юридическое регулирование проявлялось в записанных нормах, что аргументируется словами: *закон добр, если кто законно употребляет его* [НЗ, 1, 8, 1300].

Книги с записанными нормами права хранились в казне: *когда вынимали они серебро, ...нашел книгу закона Господня... [данную] рукою Моисея* [ВЗ, 34, 14, 436]. Но этот же текст одновременно подтверждает и отклонения от законов в реальной практике, аргументами чего являются слова: *удерживает руки свои от взяток* [ВЗ, 33, 15, 704], *удаляйся от неправды... даров не принимай, ибо дары слепыми делают зрячих* [ВЗ, 23, 7-8, 76].

Библия свидетельствует о наличии судебной практики: *поставлю суд мерилом и правду весами* [ВЗ, 28, 17, 699], а также о частных интересах сторон: *съесть этот список* [ВЗ, 3, 2, 796]. Возможно, законы обнародовались: *как написано в законе Господнем* [ВЗ, 31, 3, 432]; *и вручил ему список с указа, обнародованного* [ВЗ, 4, 8, 505].

Письменные и оформленные документы имели статус достоверности благодаря средствам защиты информации в виде подписей, печатей, свидетелей:

- *и записал в книгу и запечатал ее, и пригласил к тому свидетелей и отвесил серебро на весах* [ВЗ, 32, 10, 761];
- *в свитке было бы запечатано* [ВЗ, 14, 17, 519];
- *вносить в записи, и запечатывать и приглашать свидетелей* [ВЗ, 32, 44, 762];
- *приложившие печати* [ВЗ, 10, 1, 459].

Причем, печатей могло быть много: *сию книгу и семь печатей ее* [НЗ, 5, 5, 1329]. Печати могли накладываться на первичные документы и учетные регистры в присутствии свидетелей. Защита учетной информации всегда представляла проблемы, поэтому и появился письменный учет, печати, свидетели.

В словах о печатях угадывается древнеегипетская практика (печати из смолы скрепляли папирусные свитки) и шумеро-вавилонская (печати из твердых материалов оттискивались на глиняных палетках).



Фрагмент копии Библии (Ветхий завет, древнеегипетский папирус, запись на древнееврейском языке, I в. до н.э.), [Библия. Книги священного писания Ветхого и Нового завета, 4-е издание. – Брюссель: Жизнь с Богом, 1989, с. 2531].



Бухгалтеры названы писцами: *писца главного в войске* [ВЗ, 25, 19, 377], *писцов...и судей шесть тысяч* [ВЗ, 23, 4, 398]². Были главные и рядовые бухгалтеры, но все из племени левитов, как и священнослужители. Нарушения у писцов были: *лживая трость* [ВЗ, 8, 8, 738]².

Документы писали на папирусе, глине, позже на пергаменте: *книга* [ВЗ, 32, 10, 761], *книжный свиток* [ВЗ, 36, 2, 765], *свиток исписан был внутри и снаружи* [ВЗ, 2, 10, 796], *книга* [НЗ, 4, 17, 1087], *книги кожаные* [НЗ, 4, 13, 1307]³. Кожаные книги имели два вида – переплет из пергамент (пергамент – материал для письма из недубленой сыромятной кожи животных (овец, коз, ослов) с размягчением в известковом растворе вместо дубления до изобретения бумаги) или вся книга из пергамент. Свитки наворачивали на цилиндр сверху. Но были еще и *свертки* [ВЗ, 22, 18, 695], которые наворачивали на два цилиндра – слева и справа). Загадочным является выражение *кожаный свиток* – вероятно, из кожи или пергамент³.

Под книгой понимается кодекс (древний аналог книги: скрепленные страницы из папируса или дерева). Историками бухгалтерского учета принято считать свитки бухгалтерскими ведомостями, книги – бухгалтерскими журналами.

Для записей применялись чернила и трость («калам»): *чернилами писал... в этот свиток* [ВЗ, 36, 18, 766], *владеющие тростью писца* [ВЗ, 5, 14, 235]. Записи на глиняных палетках наносились стилетом.

Документы хранились в архивах: *положи их в глиняный сосуд, чтобы они оставались там многие дни* [ВЗ, 32, 14, 761].

Учетные объекты и вычисления

Перечень учетных объектов включал земельные участки, население, налогообложение, содержание священнослужителей, расчеты. Чрезвычайно много внимания уделено космогоническому, хронологическому и демографическому учету. Переписи изначально были древнеегипетским учетным инструментом, они везде имели регулярный государственный характер.

Сведения о переписях в Библии впечатляют – *число народа*: описи родословных по мужской линии, всех военнообязанных и их имущества;

священнослужителей, их должностей и семей; жилищ. Очевидно, переписи имели длительную письменную традицию: *перечислены по родам своим все..., они записаны в книге царей* [ВЗ, 9, 1, 386].

Зафиксированы сложности, которые возникали, если исчезали или вообще отсутствовали результаты переписи: *искали своей записи родословной, и не нашлось ее; а [потому] исключены из священства* [ВЗ, 2, 62, 442]. Волнуют воображение слова: *положим печати на челах...число запечатленных* [НЗ, 7, 3 и 4, 1331].

Есть указания и на нарушения в процессе переписей. Так, не были включены левиты и другие привилегированные лица: *не исчислял,...весьма согрешил*



[ВЗ, 21, 6 и 8, 396]. С этим нарушением связали гибель 70 тысяч человек, умерших от какой-то эпидемии [ВЗ, 21, 14, 396]. Цели переписей были множественными, в том числе налоговыми.

Налогообложение было обязательным: *вот дань, которую вы должны отдавать* [ВЗ, 45, 13, 840]. Размеры сборов определялись в нормах: *десятина на земле* [ВЗ, 27, 30, 126], *десятину из десятины* [ВЗ, 18, 26, 148], *пятую долю* [ВЗ, 27, 31, 126], и очевидно, зависели от доходов: *по достатку своему, они дали в сокровищницу* [ВЗ, 2, 69, 442].

Существовали должности сборщиков налогов: *мытари* [НЗ, 5, 46, 1017], которые были связаны с большими рисками: *начальника над собиранием даней, и забросали его...каменьями, и он умер* [ВЗ, 10, 18, 414]. Отношение к ним было негативным: *начальник мытарей и человек богатый, искал видеть Иисуса... Он зашел к грешному человеку* [НЗ, 19, 2 и 7, 1114-1115].

В распределении государственных доходов существенная часть отводилась

В торговле первым по значимости учетным объектом была земля. Осуществлялись сделки по выкупу земли, приобретению, распределению платежей.

² Название «бухгалтер» появилось в Западной Европе в 1498 г.

³ В 1952 году в одной из пещер Мертвого моря был найден медный свиток длиной 2,4 м с описью кладов, зарытых в 60 местах в Палестине.

на содержание священнослужителей: *священные деньги* [ВЗ, 38, 24-29, 93] и войск: *открыл казнохранилище... и выдал войскам... годовое жалованье* [ВЗ, 3, 28, 908].

Существовали «оклады»: *содержание постоянное, выдаваемо... изо дня в день* [ВЗ, 25, 30, 377]. Но было и распределение: *верно раздавать... части* [ВЗ, 31, 15, 433]. Весьма колоритно звучат слова: *причисли меня к ...должности, чтоб иметь пропитание* [ВЗ, 2, 36, 259].

В торговле первым по значимости учетным объектом была земля. Осуществлялись сделки по выкупу земли, приобретению, распределению платежей: *пусть... расчислит годы продажи* [ВЗ, 25, 27, 122]. О финансовом результате знали и его определяли: *торговля его и прибыль, ...прибыль от торговли* [ВЗ, 23, 18, 696], *в оборот... с прибылью* [НЗ, 19, 23, 1115], *большой доход* [НЗ, 16, 16, 1185].

Расчеты предполагали гарантию платежей: *мы даем твердое обязательство и подписываем, и на подписи печать* [ВЗ, 9, 38, 459] и собственно платежи: *отдай им плату* [НЗ, 20, 8, 1037]. Применялись:

- *перемена лиц в обязательстве: близкий его родственник... выкупит* [ВЗ, 25, 25, 122], *от достатка вашего заплатите за меня* [ВЗ, 6, 22, 515];
- *денежное возмещение ущерба: пусть заплатит* [ВЗ, 21, 18, 74], *но изначально был принцип талиона, то есть равного возмездия: глаз за глаз, зуб за зуб...* [ВЗ, 21, 24, 74].

Описан колоритный обычай: *был [обычай]... при выкупе и при мене...: один снимал сапог свой и давал другому... и это было свидетельством* [ВЗ, 4, 7, 256].

Особое место в расчетах занимали займы. Объектами были серебро, хлеб, вино, масло. Ставки процентов не раскрыты, хотя есть интересный фрагмент: *заплатит всемерно, отдаст все имущество* [ВЗ, 6, 31, 600].

Свободные денежные средства использовались в займах. Характерно, что *кошелек серебра* упомянут только один раз [ВЗ, 7, 20, 600]. Банки в Библии не описаны, но неоднократно приводится один из самых известных сюжетов: *Иисус, войдя в храм, начал выгонять продающих и покупающих в храме; и столы меновщиков и скамьи продающих... опрокинул* [НЗ, 11, 15, 1071], *деньги у меновщиков рассыпал, а столы*

их опрокинул... не делайте домом торговли [НЗ, 2, 14-16, 1129].

Размен монет и торговля, действительно, неуместны для храма, но храм давал защиту. К сожалению, этот сюжет был понят как осуждение банковской и торговой деятельности вообще, что надолго замедлило развитие финансов, банков, торговли в Европе.

Займы оформляли договором с печатью, залогом, поручителями. Залоги вначале находились у кредитора: *которому ты дал займы, вынесет тебе залог свой* [ВЗ, 24, 11, 193]. Ограничения относились к малоимущим должникам: *если... бедный... возврати ему залог при захождении солнца* [ВЗ, 24, 12-13, 193]. Затем залогом стали оставлять у должников.

Отмечены риски поручительства: *человек малоумный... ручается за ближнего своего* [ВЗ, 17, 18, 608], *не будь из тех, которые... поручается за долги* [ВЗ, 22, 26, 611] и платежеспособности: *должник [делается] рабом заимодавца* [ВЗ, 22, 7, 611], *пришел заимодавец взять обоих детей моих в рабы себе* [ВЗ, 4, 1, 350]. Но в то же время: *если дашь деньги займы бедному из народа Моего, то... не налагай на него роста* [ВЗ, 22, 25, 76], *не отдавай в рост брату твоему...; а иноземцу отдавай в рост* [ВЗ, 23, 19-20, 192].

Осуждение займов было: *с нищего берут залог* [ВЗ, 24, 9, 525]. Тем не менее нравственность отступала перед алчностью: *вы берете лихву с братьев своих* [ВЗ, 5, 7, 454]. Впечатляюще звучит призыв: *займы давайте, не ожидая ничего* [НЗ, 6, 34, 1092].

Была известна категория безнадежной дебиторской задолженности и процедура ее списания, один раз в 7 лет, что не соблюдалось, затем один раз в 50 лет, что называлось «юбилеем»: *оставим им долг сей* [ВЗ, 5, 10, 454], *возвратим, и не будем с них требовать* [ВЗ, 5, 12, 454], *долг простил ему* [НЗ, 18, 27, 1035].

Измерения учетных объектов включали натуральные стандартные единицы – локти [ВЗ, 6, 15-16, 9], *трость измерения в шесть локтей* [ВЗ, 40, 5, 834]. Зафиксированы нарушения в измерениях: *не передвигай межи давней, которую провели отцы твои* [ВЗ, 22, 28, 611], *какою мерой мерите* [НЗ, 7, 1, 1018]. Весовые измерители также описаны: *верные весы и весовые чаши – от Господа* [ВЗ, 16, 11, 607], *взвешают меня на весах правды* [ВЗ, 31, 6, 528], *неверные весы* [ВЗ, 11, 1, 603].

Была известна категория безнадежной дебиторской задолженности и процедура ее списания, один раз в 7 лет, что не соблюдалось, затем один раз в 50 лет, что называлось «юбилеем».



Чрезвычайное впечатление производит оговариваемая оценка учетных объектов: *по оценке твоей* [ВЗ, 27, 2 и 7, 124-125], *убавить из оценки твоей* [ВЗ, 27, 18, 125]. Но еще более поражают слова: *купить... за настоящую цену* [ВЗ, 21, 24, 397]. По сути, это была категория справедливой стоимости, ставшая символом учетной оценки в настоящее время!

Методология бухгалтерского учета

В отношении первичного учета известны ссылки на юридически оформленные расписки: *твердое обязательство... подписываем, и на подписи печать* [ВЗ, 9, 38, 459], *взяв свиток, написал договор и запечатал* [ВЗ, 7, 13, 483], *отдал ему расписку; а тот принес мешки за печатями и передал ему* [ВЗ, 9, 5, 484].

Предпринимались особые меры предосторожности в отношении расписок: *возьми сии записи, эту купчую запись, которая запечатана, и эту запись открытую* [ВЗ, 32, 14, 761]. Под закрытым текстом понимался документ с дополнительными мерами защиты. Аналогом первичного учета был хронологический учет: *было вписано... в книгу дневных записей* [ВЗ, 2, 23, 503], *велел принести памятную книгу дневных записей* [ВЗ, 6, 1, 507].

Текущий учет осуществлялся с применением инвентарного учета: *сочти добычу... и раздели добычу* [ВЗ, 31, 26, 161], *внесены в список по селениям своим* [ВЗ, 9, 22, 386]. В известном смысле переписи также были регистрами инвентарного учета. Наследием древнейшего этапа учета было применение жребиев при распределении земельных участков: *разделите землю по жребию на уделы племенам вашим* [ВЗ, 6, 54, 165].

Приходо-расходный учет был наивысшим достижением древнего учета. В Библии отсутствуют прямые аргументы его существования, но есть косвенные. Они относятся к названию учетного регистра – *книга*.

Многословные описания прихода, расхода, кладовых также предполагают их текущий учет: *и было богатства... весьма много; и хранилище он сделал... и кладовые* [ВЗ, 32, 27-28], *расходовалось для поддержания храма* [ВЗ, 12, 12, 361], *и отдал на руки им весом: серебра..., золота* [ВЗ, 8, 26, 448], *сберегите [это], доколе*

весом не сдадите... в хранилище [ВЗ, 8, 29, 448].

При определенном допущении может быть сделан вывод о выведении остатков: *[только] остаток спасется* [НЗ, 9, 27, 1236]. В целом создается впечатление, что методология текущего учета была профессиональной тайной и не раскрывалась⁴.

Отчетность составлялась: *дай отчет в управлении твоём* [НЗ, 16, 2, 1110]. Ее критерием была правдивость. Имеется интересный сюжет, когда честность ответственных лиц была открыто признана: *и не требовали отчета от тех..., которым поручали серебро...; ибо они действовали честно* [ВЗ, 12, 15, 361]. Это поразительные слова, и они означают приоритет нравственности, но в учете в любом случае вся информация контролируется, после чего устанавливается степень ее достоверности.

Публикуемой отчетности, вероятнее всего, не было: *скрижали каменные, если и были вначале выставлены для всеобщего обозрения, то затем были переписаны и хранились в казне как документ: когда вынимали они серебро, ... священник нашел книгу закона... Моисея* [ВЗ, 34, 14, 436].

Историческая преемственность

Развитие бухгалтерского учета осуществляется по определенным закономерностям, одна из которых – историческая преемственность его методологии, несмотря на этнические особенности. В Библии она проявляется в аналогиях с древнеегипетским учетом.

Прежде всего, это переписи, которые в Древнем Египте были постоянным инструментом государственного централизованного управления, а в других странах носили выборочный характер. Шумеро-вавилонская практика глиняных документов также прослеживается: *возьми... кирпич..., и начертай на нем* [ВЗ, 4, 1, 797], *научил книгам и языку Халдейскому* [ВЗ, 1, 4, 844].

Древнеегипетские и шумеро-вавилонские письменные традиции, учет, печати на документах, безусловно, имели колоссальное воздействие на все цивилизации Древнего Востока. Но Библия содержит свой оригинальный мощный пласт, который повлиял на европейский учет до повсеместного распространения итальянской учетной процедуры и двойной записи.

Библия содержит свой оригинальный мощный пласт, который повлиял на европейский учет до повсеместного распространения итальянской учетной процедуры и двойной записи.

⁴ Первый самоучитель по бухгалтерскому учету появился в 1494 г. в Италии.