



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

Субъекты
малого пред-
приниматель-
ства: учет
и отчетность

С. 4

Примене-
ние МСФО на
территории
Российской
Федерации

С. 19

Тенденции
развития
бухгалтер-
ского учета
в России

С. 34

Действительный член



№6|2012

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

*Дорогие
коллеги!*

*Вместе
нас ждет
успех
и процветание*



*С Новым
2013,
годом!*

*Уважаемые коллеги!
Дорогие друзья!*



Подходит к концу юбилейный год ИПБ России. Этот год запомнится нам масштабными мероприятиями, посвященными 15-летию ИПБ России, которые прошли во многих территориальных институтах, серьезной работой, направленной на поддержание и установление новых партнерских отношений с профессиональными бухгалтерскими объединениями других стран, плодотворным сотрудничеством с государственными структурами в области регулирования бухгалтерского учета и налогообложения. Поздравляем наших членов, коллег из территориальных институтов и партнеров с наступающим Новым годом! Желаем здоровья, профессиональных успехов и процветания!

*Хоружий Людмила Ивановна,
вице-президент ИПБ России*

*Копосова Евгения Ивановна,
директор ИПБ России*



Руководство ИПБ России приняло участие в работе 3-го Национального конгресса итальянской профессиональной организации CNDCEC, который состоялся 25-26 октября 2012 года в г. Бари (Италия), а также в ежегодном собрании членов Международной федерации бухгалтеров (IFAC), который проходил 13-15 ноября 2012 года в Кейптауне (ЮАР).

29 Международные стандарты финансовой отчетности



Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере **Д.А. ПРОКОПОВИЧ**, председатель комитета по МСФО ИПБ России, рассматривает вопрос использования различных валют в финансовой отчетности по МСФО.

45 Коран: «Запись Наша верно скажет»



Текст Корана (в переводе Т. Шумовского) содержит 114 сур (глав), половина из которых имеет экономический смысл. **Т.Н. МАЛЬКОВА**, докт. экон. наук, профессор, провела бухгалтерский анализ Корана, который состоял в поиске учетной терминологии и методологии и на этой основе — реконструкции бухгалтерского учета.



В ИПБ России

- 2 Новости
- 4 Субъекты малого предпринимательства: учет и отчетность
Н.А. Алабушина
- 11 Интерактивный практикум по составлению налоговой отчетности
Р.И. Рябова

Минфин России сообщает

- 13 Об изменении плана развития бухгалтерского учета и форм отчетности
- 17 Раскрытие информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности
- 19 Применение МСФО на территории Российской Федерации

МСФО: практика применения

- 23 Запасы сырья и материалов, предназначенные для использования в создании внеоборотных активов
Д.А. Прокопович
- 24 Концепция финансового учета в сельском хозяйстве и сложности в применении МСФО (IAS) 41
Д.А. Прокопович

Дистанционное повышение квалификации

- 29 Использование различных валют в финансовой отчетности по МСФО
Д.А. Прокопович

Бухгалтерский учет и налогообложение

- 34 Тенденции развития бухгалтерского учета в России
В.В. Ковалев
- 39 Если в организации работают инвалиды
Н. Е. Вахромова, Д. В. Игнатьев
- 41 Нужна ли скрупулезная проверка контрагента?
Л.А. Карасевич
- 43 «Упрощенка» при наличии обособленного подразделения
С.Ю. Овчинникова, Д. В. Игнатьев

История бухгалтерского учета

- 45 Коран: «Запись Наша верно скажет»
Т.Н. Малькова

Новости

ИПБ России принял участие в 3-м Национальном конгрессе CNDCEC

Делегация ИПБ России в составе вице-президента ИПБ России Л.И. Хоружий, директора ИПБ России Е.И. Копосовой, директора Кузбасского ТИПБ Т.Г. Королевой, директора самарского УМЦ «НОУ Институт профессионального роста» Е.Е. Прокопович и ведущего маркетолога ИПБ России О.В. Молчановской приняла участие в работе 3-го Национального конгресса итальянской профессиональной организации CNDCEC. Конгресс проходил 25-26 октября 2012 года в г. Бари (Италия).

Итальянские коллеги обсуждали пути преодоления общеевропейского и национального кризисов, необходимость реформирования системы налогообложения, особенности образования и повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета и аудита.

В ходе конгресса состоялась рабочая встреча между делегацией ИПБ России и представителями CNDCEC – Джулиано

Бондом, членом Президентского совета, и Ноэми Ди Сейни, главой международного отдела. Стороны обсудили развитие профессии в обеих странах и наметили пути дальнейшего взаимодействия организаций.

ИПБ России принял участие в очередном собрании членов Международной федерации бухгалтеров

Ежегодное собрание членов Международной федерации бухгалтеров (IFAC) состоялось в Кейптауне (ЮАР) 13-15 ноября 2012 года.

ИПБ России – единственная профессиональная бухгалтерская организация в составе IFAC из России. ИПБ России представляли: вице-президент ИПБ России Л.И. Хоружий, директор ИПБ России Е.И. Копосова и ведущий маркетолог О.В. Молчановская.

Представители ИПБ России приняли участие в голосовании по вопросам повестки собрания, а также провели переговоры о возможном сотрудничестве с коллегами из профессиональных организаций ЮАР: ICV, RAFA, SAICA и SAIPA. Также делегация ИПБ России провела рабочие встречи по обмену опытом с коллегами из Бельгии, Италии, Казахстана.

Л.И. Хоружий, Е.И. Копосова и О.В. Молчановская в качестве приглашенных наблюдателей приняли участие во встрече Эдинбургской группы – независимого объединения профессиональных бухгалтерских и аудиторских организаций 14 стран, члены которого видят своей задачей представление и продвижение интересов малых и средних организаций на мировой арене, в том числе и в IFAC.

В ходе собрания членов IFAC – главной цели визита ИПБ России в Южную Африку – было проведено обсуждение глобальных вопросов развития профессии, а также проекта изменений Конституции IFAC, утверждена кандидатура нового президента IFAC Уоррена Аллена (Warren Allen).



Е.И. Копосова, директор ИПБ России, Н. Ди Сейни, глава международного отдела CNDCEC, Р.Д'Имперо, член Правления CNDCEC, член Правления IFAC, председатель Эдинбургской группы, Л.И. Хоружий, вице-президент ИПБ России, Е.Е. Прокопович, директор Института профессионального роста, Т.Г. Королева, директор Кузбасского ТИПБ.



Л.И. Хоружий, вице-президент ИПБ России, Э. Карлссон, директор Института сертифицированных бухгалтеров (ICB), Е.И. Копосова, директор ИПБ России.

С благодарностью члены собрания проводили исполнительного директора IFAC Иана Болла (Ian Ball), который занимал этот пост на протяжении десяти лет и покидает его с 1 января 2013 года.

Единогласно в ассоциированные члены IFAC был принят Институт профессиональных аудиторов (ИПАР), российская саморегулируемая организация аудиторов. ИПБ России с радостью приветствует коллег в составе Международной федерации бухгалтеров.

ИПБ России принял участие в конференциях

12 ноября 2012 года в Москве, в ДК «Меридиан» состоялась конференция «Требования налоговых органов по применению первичных учетных документов в электронном виде». Организовал данное мероприятие УИЦ АКДИ «Экономика и жизнь» при участии ИПБ России и при поддержке официального издания ФНС России – журнала «Налоговая политика и практика».

На конференции выступили:

О.Г. Лапина — советник государственной гражданской службы РФ II класса, заместитель начальника отдела налогообложения прибыли ФНС России, автор книги «Годовой отчет»;

Н.Ю. Спириденков — заместитель начальника отдела методологии Контрольного управления, ФНС России;

О.С. Думинская — заместитель начальника отдела косвенных налогов Управления налогообложения ФНС России, советник государственной гражданской службы РФ II класса.

16 ноября 2012 года ИПБ России принял участие в конференции газеты «Учет. Налоги. Право», которая проходила в Москве, в Государственном Кремлевском дворце. Тема мероприятия – «Новые правила работы в 2013 году: бухучет, счета-фактуры, взносы, спецрежимы».

В рамках конференции специалисты Минфина России, ФНС России,



Минздравсоцразвития России, известные налоговые аудиторы и юристы провели семинары на самые актуальные темы.

Работу обеих конференций сопровождали выставки, на которых посетители могли ознакомиться с деятельностью и продукцией ведущих компаний – разработчиков программных продуктов для управления финансами, издательств экономической и деловой литературы, организаций, оказывающих услуги по обучению персонала, и др.

Представители ИПБ России ознакомили участников конференций с направлениями аттестации, программами повышения квалификации ИПБ России, ответили на интересующие вопросы и проинформировали о предстоящем Конгрессе профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2012, который пройдет 11 и 12 декабря в Москве.

Башкирскому ТИПБ 15 лет!

В декабре 2012 года 15-летний юбилей отмечает Башкирский ТИПБ. ИПБ России и редакция журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров» поздравляют Башкирский ТИПБ и желают его сотрудникам и членам профессиональных успехов, богатейшего здоровья, а также новых интересных идей и проектов, которые будут способствовать дальнейшему развитию бухгалтерской профессии в Республике Башкортостан.

Н.А. Алабушина, начальник методологического отдела ИПБ России

Субъекты малого предпринимательства: учет и отчетность

Сбалансированность экономики в масштабах любого государства обеспечивается, в частности, наличием в ее структуре различных по своему потенциалу экономических субъектов. Каждый из них выполняет свою роль на рынке, обеспечивая при этом не только его товарную наполняемость, но и трудовую занятость населения, а также поступления в бюджеты и внебюджетные фонды. Малый бизнес особо значим для муниципальных образований. Развитие этого бизнес-сегмента – одно из стратегических направлений социально-экономического развития России до 2020 года.

Законодательные основы и итоги деятельности субъектов малого предпринимательства в России

Впервые государство озаботилось проблемой развития малого бизнеса в конце 90-х годов. В июне 1995 года был принят Федеральный закон № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации». Он действовал почти тринадцать лет (до 1 января 2008 года).

В настоящее время в России действует Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». В соответствии с этим законом и постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 № 556 утверждены критерии отнесения экономических субъектов к определенным категориям субъектов малого предпринимательства (табл. 1).

В 2011 году Росстат провел сплошное обследование деятельности субъектов малого и среднего бизнеса за 2010 год. Для оценки масштабов деятельности субъектов малого предпринимательства уместно привести некоторые итоговые данные, полученные в результате этого обследования (табл. 2).

Таким образом, в расчете на одно предприятие:

- средняя численность в микропредприятиях составила 4 чел. (27% от установленного предельного значения), в малых предприятиях – 32 чел. (32% от установленного предельного значения);
- средняя выручка в микропредприятиях составила 5,6 млн руб. (9% от установленного предельного значения), в малых предприятиях – 59 млн руб. (15% от установленного предельного значения).

Таблица 1. Критерии отнесения экономических субъектов к категориям субъектов малого предпринимательства

Группа экономических субъектов	Критерии для объединения в группы	
	Средняя численность работников за предшествующий календарный год, чел.	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость за предшествующий календарный год, млн руб.
Малый бизнес	≤100	≤400
в т.ч. микро	≤ 15	≤60

Таблица 2. Данные о деятельности субъектов малого предпринимательства

Показатель, единица измерения	Микропредприятия	Малые предприятия
1. Количество действующих предприятий, ед.	1 млн	227 тыс.
2. Численность работников, чел.	3,9 млн	7,2 млн
3. Выручка (нетто), руб.	5,6 трлн	13,3 трлн

Таблица 3. Данные о деятельности субъектов среднего предпринимательства

Показатель, единица измерения	Средние предприятия		
	Всего	В расчете на одно предприятие	% от установленного предельного значения
1. Количество действующих предприятий, ед.	25,2 тыс.	–	–
2. Численность работников, чел.	2,6 млн	103	41
3. Выручка (нетто), руб.	7,4 трлн	294 млн	29

На мой взгляд, интересны также данные, полученные в ходе упомянутого исследования, по средним предприятиям (табл. 3).

Приведенная в табл. 3 информация свидетельствует о том, что большинство предприятий соответствуют категории «средние» лишь по показателю средней численности работников (его минимальному значению!), по выручке же находятся в интервале значений, установленном для малого бизнеса.

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что большинство экономических субъектов малого и среднего бизнеса в России находятся в начальной стадии своего развития.

Круглый стол по «учетным и отчетным» проблемам малого бизнеса

В сентябре 2012 года в Министерстве экономического развития РФ по инициативе Департамента развития малого и среднего предпринимательства и конкуренции состоялся круглый стол на тему «Упрощение бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства». В заседании круглого стола приняли участие представители Министерства экономического развития РФ, Министерства финансов РФ, Торгово-промышленной палаты РФ,

общероссийской общественной организации «ОПОРА РОССИИ», Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Ассоциации профессиональных бухгалтеров «Содружество», Палаты налоговых консультантов.

Круглый стол был посвящен выработке стандартов, устанавливающих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных категорий некоммерческих организаций.

Во многом тема круглого стола была обусловлена введением в действие с 1 января 2013 года Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ). В статье 6 этого закона приведен перечень экономических субъектов, которые могут не вести бухгалтерский учет. К таким субъектам отнесены:

- индивидуальные предприниматели, лица, занимающиеся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством;
- находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство



Хозяйственные общества, применяющие упрощенную систему налогообложения, в целях определения чистой прибыли и стоимости чистых активов обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность по общеустановленной форме.

или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Таким образом, все остальные субъекты экономической деятельности, даже в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством, обязаны вести бухгалтерский учет, составлять и представлять бухгалтерскую отчетность в установленном порядке.

В настоящее время, согласно пункту 3 статьи 4 действующего Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ), организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не обязаны вести бухгалтерский учет за исключением учета основных средств и нематериальных активов. Учет же доходов и расходов ведется ими в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

На практике применение этой нормы хозяйственными обществами (акционерными обществами, обществами с ограниченной и дополнительной ответственностью) вызвало немало вопросов. По этому поводу Минфин России издал несколько писем: от 11.03.2004 № 04-02-05/3/19, от 21.06.2005 № 03-11-05/1 и от 10.01.2006 № 03-11-05/2.

Суть разъяснений министерства в отношении применения нормы пункта 3 статьи 4 Закона № 129-ФЗ сводится к необходимости одновременного учета соответствующих требований корпоративного законодательства, в частности Федеральных законов от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Согласно этим законам, данные бухгалтерского учета необходимы:

- для оценки стоимости чистых активов хозяйственных обществ;
- определения чистой прибыли в целях выплаты дивидендов или распределения между участниками;
- применения правил совершения крупных сделок, в совершении которых имеется заинтересованность;

- определения действительной стоимости доли (части доли) в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью.

Исходя из этого, Минфин России выразил мнение, что хозяйственные общества, применяющие упрощенную систему налогообложения, в целях определения чистой прибыли и стоимости чистых активов обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность по общеустановленной форме и представлять эту отчетность по требованию акционеров (участников).

Позицию по этому вопросу высказал также Конституционный суд РФ в своем Определении от 13.06.2006 № 319-О. В этом документе Конституционный суд, как и Минфин России, обратил внимание на необходимость учета норм корпоративного законодательства – «нормы налогового законодательства – исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений – должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства».

Таким образом, освобождение от обязанности ведения бухгалтерского учета применительно к деятельности хозяйственного общества не исключает обязанности составления бухгалтерской отчетности в установленной законом форме в целях обеспечения информационной открытости и возможности реализации акционерами (участниками) своих прав, в том числе права получать информацию о деятельности общества.

Закон № 402-ФЗ обеспечивает полную прозрачность в отношении обязанности экономических субъектов, перешедших на упрощенную систему налогообложения, вести бухгалтерский учет, составлять и представлять бухгалтерскую отчетность.

В связи с этим понятна озабоченность субъектов малого предпринимательства существенным увеличением административной нагрузки на бизнес.

Мероприятия Минфина России по упрощению учета и отчетности субъектов малого предпринимательства

Справедливости ради надо заметить, что Минфин России, начиная с 1998 года, реализовал ряд мероприятий по упрощению ведения бухгалтерского

учета и формированию бухгалтерской отчетности субъектов малого предпринимательства.

Так, приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н утверждены Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Рекомендации были разработаны в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации». Экономическим субъектам рекомендованы для применения две формы бухгалтерского учета:

- простая форма для организаций с незначительным количеством хозяйственных операций в месяц, не осуществляющих производство материалоёмкой(-их) продукции (работ), предусматривает ведение Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 и ведомости учета заработной платы по форме № В-8;
- форма с использованием регистров бухгалтерского учета имущества для организаций, осуществляющих производство продукции (работ, услуг), предусматривает ведение 11 регистров (ведомостей).

В рамках обобщения практики применения законодательства в 2010 году Минфин России опубликовал на своем официальном сайте информацию «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства» – ПЗ 3/2010 и дополнил ее в 2012-м ПЗ-3/2012. Регулятор обратил внимание экономических субъектов на то, что при организации бухгалтерского учета они должны исходить из требования рациональности, то есть польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации. Документ в обобщенном виде раскрывает «льготные» нормы, содержащиеся в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету для субъектов малого предпринимательства, в частности:

- право применения сокращенного по сравнению с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (см. приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н) перечня синтетических счетов;
- право применения упрощенной формы бухгалтерского учета;

- право использования кассового метода учета доходов и расходов (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг);
- право неприменения ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг);
- право не проводить переоценку основных средств;
- право не отражать обесценение нематериальных активов;
- право осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, а также право не отражать обесценение финансовых вложений (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг);
- право не применять ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства и условные активы» (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг);
- право признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности;
- право признания расходов по займам прочими расходами (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг);
- право отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль отчетного периода без отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

Бухгалтерский учет в субъектах малого предпринимательства может вести лично руководитель.

В отношении бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства предусмотрены следующие «льготы»:

- право составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме;
- право включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках показатели только по группам статей без детализации по статьям;
- право не раскрывать информацию о связанных сторонах (за исключением субъектов, публикующих бухгалтерскую отчетность);
- право не представлять информацию по сегментам;

Польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации.

Стандарты бухгалтерского учета – это документы, устанавливающие минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета.

- право не раскрывать информацию по прекращаемой деятельности (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг);
- право отражать последствия изменения учетной политики перспективно, кроме случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг);
- право неприменения ретроспективного метода при исправлении существенных ошибок предшествующего отчетного года.

В октябре 2012 года Министерство юстиции РФ зарегистрировало приказ Минфина России от 17.08.2012 № 113н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н». Этим приказом утверждены формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках субъектов малого предпринимательства (см. на с. 9 – 10).

Таким образом, за период с 1997 года по настоящее время Минфин России принял существенные меры по упрощению ведения бухгалтерского учета и формированию бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

Комплексный подход к решению проблемы сокращения административной нагрузки на малый бизнес

Однако, рассматривая административную нагрузку на субъекты малого предпринимательства, надо принимать во внимание, что кроме обязанности ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, организации обязаны вести налоговый учет и представлять налоговую, статистическую отчетность, а также отчетность в фонды социального страхования. ИПБ России по итогам обмена мнениями в рамках круглого стола направил в Департамент развития малого и среднего предпринимательства и конкуренции Министерства экономического развития РФ письмо от 19.09.2012 № 03/15-12. ИПБ России предложил в целях обеспечения комплексного подхода к решению вопроса об упрощении учета и отчетности в субъектах

малого предпринимательства на межведомственном уровне оценить степень существенности «учетной и отчетной» нагрузки на малый бизнес, в том числе с точки зрения макроэкономической целесообразности:

- действующего порядка ведения налогового учета и составления налоговой отчетности, в том числе по налогу на доходы физических лиц;
- установленных правил формирования информации и составления статистической отчетности и отчетности во внебюджетные фонды.

Некоммерческие организации как субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета

Согласно статье 30 Закона № 402-ФЗ, до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными органами исполнительной власти до дня вступления в силу этого закона.

Стандарты бухгалтерского учета – это документы, устанавливающие минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета. Следовательно, все иные нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, действующие в настоящее время, должны быть признаны с 1 января 2013 года недействительными.

С 1 января 2013 года для заполнения этой «ниши» некоммерческим организациям, преследующим цели развития бухгалтерского учета, предоставлено право участвовать в негосударственном регулировании бухгалтерского учета. В соответствии со статьей 24 Закона № 402-ФЗ субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета имеют право разрабатывать и принимать рекомендации в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок

Бухгалтерский баланс

на _____ 20__ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер
налогоплательщика _____ ИННВид экономической
деятельности _____ по ОКВЭДОрганизационно-правовая
форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. (млн руб.) по ОКЕИ

Местонахождение (адрес) _____

Коды		
0710001		
384(385)		

Наименование показателя	На 31 декабря 20__ г. ¹	На 31 декабря 20__ г. ²	На 31 декабря 20__ г. ³
АКТИВ			
Материальные внеоборотные активы ⁴			
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы ⁵			
Запасы			
Денежные средства и денежные эквиваленты			
Финансовые и другие оборотные активы ⁶			
БАЛАНС			
ПАССИВ			
Капитал и резервы			
Долгосрочные заемные средства			
Другие долгосрочные обязательства			
Краткосрочные заемные средства			
Кредиторская задолженность			
Другие краткосрочные обязательства			
БАЛАНС			

Руководитель _____

Главный бухгалтер _____

«__» _____ 20__ г.

Примечания

1. Указывается отчетный год.
2. Указывается предыдущий год.
3. Указывается год, предшествующий предыдущему.
4. Включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства.
5. Включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы.
6. Включая дебиторскую задолженность.

Отчет о прибылях и убытках

за _____ 20__ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер
налогоплательщика _____ ИНН

Вид экономической
деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая
форма/форма собственности

_____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. (млн руб.) по ОКЕИ

Коды		
0710002		
384(385)		

Наименование показателя	За 20__ г. ¹	За 20__ г. ²
Выручка ⁷		
Расходы по обычной деятельности ⁸	()	()
Проценты к уплате	()	()
Прочие доходы		
Прочие расходы	()	()
Налоги на прибыль (доходы) ⁹	()	()
Чистая прибыль (убыток)		

Руководитель _____

Главный бухгалтер _____

«__» _____ 20__ г.

Примечания


1. Указывается отчетный год.
2. Указывается предыдущий год.
3. Указывается год, предшествующий предыдущему.
4. Включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства.
5. Включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы.
6. Включая дебиторскую задолженность.
7. За минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
8. Включая себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы.
9. Включая текущий налог на прибыль, изменение отложенных налоговых обязательств и активов.

в области бухгалтерского учета. Рекомендации могут приниматься в отношении:

- порядка применения федеральных и отраслевых стандартов;
- форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами;
- организационных форм ведения бухгалтерского учета;
- организации бухгалтерских служб экономических субъектов;
- технологии ведения бухгалтерского учета;
- порядка организации и осуществления внутреннего контроля деятельности экономических субъектов и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности. Рекомендации применяются субъектами экономической деятельности на добровольной основе.

ИПБ России готовит для субъектов малого предпринимательства рекомендации, содержащие упрощенные формы ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые будут рекомендованы к применению с 1 января 2013 года.

Кроме того, для всех экономических субъектов институт подготовит альбомы унифицированных форм бухгалтерской отчетности. На наш взгляд, эти документы существенно снизят затраты организаций, связанные с организацией ведения бухгалтерского учета. 

Для всех экономических субъектов институт подготовит альбомы унифицированных форм бухгалтерской отчетности.

Р.И. Рябова, ведущий методолог ИПБ России

Интерактивный практикум по составлению налоговой отчетности

В целях дальнейшего развития системы обучения и повышения квалификации бухгалтеров ИПБ России разрабатывает и поэтапно вводит в действие программный продукт по развитию практических навыков составления бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности. Уже разработан и действует в рамках заочного повышения квалификации «Интерактивный практикум: составление бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации». Аналогичный практикум по составлению налоговой отчетности разработан и готовится к введению в 2013 году.

Целью данного курса повышения квалификации является формирование у специалиста умения составлять налоговую отчетность. То есть научить представлению действующего налогового законодательства в формализованном виде на конкретных хозяйственных ситуациях.

В настоящее время такой интерактивный практикум подготовлен для составления налоговой отчетности по трем видам налогов:

- налог на прибыль организаций;
- налог на добавленную стоимость;
- налог на имущество организаций.

По каждой теме (виду налога) сформированы секции (подтемы). В каждой секции представлено несколько хозяйственных операций.

Например, по теме «Налог на прибыль организаций» предусмотрены секции «Доходы от реализации», «Внереализационные доходы и расходы», «Убытки, увеличивающие налоговую базу» и т.д.

Из перечня хозяйственных операций по каждому налогу программным способом формируется комплексная задача для электронного тестирования.

В случае успешной сдачи тестирования по курсу присваивается сертификат в зачет ежегодного повышения квалификации в объеме 40 часов.

Программа предусматривает теоретическую и практическую части.

Теоретическая часть включает законодательную и нормативную базу по налогообложению, в том числе формы и порядок заполнения налоговых деклараций.

Практическая часть предусматривает:

- ознакомление с программным продуктом ИПБ России «Комплексная задача по составлению налоговой отчетности коммерческих организаций»;
- коллективное решение (с участием преподавателя) мини-задачи в объеме 10 хозяйственных операций с целью закрепления правил пользования программным продуктом и анализ результатов;
- коллективное решение (без участия преподавателя) пробной задачи в объеме 20 хозяйственных


операций; оценка и обсуждение результатов; рекомендации;

- решение индивидуальных (итоговых) задач в объеме 20 хозяйственных операций; оценка и обсуждение результатов; рекомендации.

Что требуется от специалиста в ходе решения задачи, состоящей из 20 хозяйственных операций по трем налогам?

Специалист должен:

- прочитать содержание хозяйственной операции, в которой или есть конкретные числовые показатели, или их надо определить путем простейших арифметических действий;
- занести числовые показатели в нужную строку Декларации по соответствующему налогу.

В результате этих действий программным путем будет сформирована сумма соответствующего налога, подлежащего к уплате либо к уменьшению (возмещению). Если числовые показатели занесены не в те строки налоговых деклараций, результат будет неверен. 

Пример

Выберем три хозяйственные операции по налогу на прибыль из разных секций.

1) Организация – генеральный подрядчик сдала по акту работы заказчику на сумму 236 000 руб. с НДС. Из общей суммы стоимость работ, выполненных собственными силами, составила 177 000 руб., включая НДС, субподрядной организацией – 59 000 руб., включая НДС.

2) При ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств приняты к учету материалы, рыночная стоимость которых составляет 4000 руб.

3) Осуществлены работы по ремонту основных средств, используемых для производства продукции, на сумму 50 000 руб. В соответствии с учетной политикой указанные расходы относятся к косвенным. Резерв на ремонт не создается.

Специалист должен занести числовые показатели, указанные в хозяйственных ситуациях, в нужные строки Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций.

Показатели в декларации	Сумма	Пояснение
Доходы от реализации	200 000	Из операции 1: 236 000 руб. - 36 000 руб. (НДС) = 200 000 руб.
Расходы, связанные с реализацией	100 000	Из операции 1: 59 000 - 9 000 (НДС) = 50 000 руб. Из операции 2: 50 000 руб.
Внереализационные доходы	4000	Из операции 2

Итог (прибыль или убыток) подведет программа в автоматическом режиме: 200 000 руб. – 100 000 руб. + 4 000 руб. = 104 000 руб.

Также в автоматическом режиме будет определена сумма налога на прибыль по ставке 20%:

104 000 руб. x 20% = 20 800 руб.

Об изменении плана развития бухгалтерского учета и форм отчетности

Минфин России опубликовал на сайте проекты своих приказов, согласно которым могут быть внесены изменения в План министерства на 2012–2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе МСФО и в формы бухгалтерской отчетности организаций отдельных категорий организаций. Каковы эти изменения?

План развития бухгалтерского учета

Согласно проекту, планируется внести изменения в 12 из 29 пунктов Плана Министерства финансов РФ по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе международных стандартов финансовой отчетности (утв. приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440). Все изменения можно разделить на три группы:

- изменения, касающиеся наименования мероприятий Плана и сроков их исполнения;
- изменения, касающиеся сроков исполнения отдельных мероприятий;
- изменения, касающиеся уточняющей информации (примечаний).

Так, меняются наименования мероприятий и сроков их исполнения, предусмотренные в пунктах 2, 6, 12–15 Плана.

Вместо подготовки предложений о расширении сферы применения МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности путем распространения действия федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» на другие организации предлагается подготовить проект федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон "О консолидированной финансовой отчетности"» (п. 2 Плана).

Этот проект должен предусматривать:

- расширение сферы применения МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности. Для этих целей уточнен перечень организаций, на которые должен распространяться закон: акционерные инвестиционные фонды, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов, негосударственных пенсионных фондов, клиринговые организации, биржевые посредники и биржевые брокеры (исключены из перечня профессиональные участники рынка ценных бумаг и товарные биржи, а общественно значимые государственные унитарные предприятия обособлены от общего перечня (см. ниже));
- перенос начала обязательного представления и публикации консолидированной финансовой отчетности эмитентами облигаций с 2015-го на 2014 год;
- введение обязательной публикации квартальной консолидированной финансовой отчетности с отчетности за 2014 год;
- введение обязательного составления и публикации консолидированной финансовой отчетности общественно значимыми унитарными предприятиями, в первую очередь инфраструктурными и системообразующими, с отчетности за 2015 год.



Минфин России предлагает ввести формы отчетности для социально-ориентированных некоммерческих организаций.

Сроки исполнения данного мероприятия существенно сокращены. Если раньше его нужно было реализовать в 2013–2015 годах, то теперь – в 2012–2013 годах.

«Утверждение новых нормативных правовых актов по бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица на основе МСФО» со сроком исполнения в период с 2012 по 2015 год планируется изменить на «утверждение новых федеральных стандартов бухгалтерского учета» со сроком исполнения согласно программе разработки этих стандартов (п. 6. Плана).

«Обеспечение изменений системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, вытекающих из новой редакции Федерального закона "О бухгалтерском учете"», трансформируется в «создание совета по стандартам бухгалтерского учета, предусмотренного Федеральным законом от 06.12.2012 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"». Срок исполнения – 2013 год (п. 12 Плана).

«Приведение действующих федеральных стандартов аудиторской деятельности в соответствие с Международными стандартами аудита» будет заменено на «подготовку и утверждение программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, предусмотренной Федеральным законом от 06.12.2012 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"». Окончание срока исполнения сокращено на два года – 2012-2013 годы (п. 13 Плана).

«Уточнение федеральных стандартов аудиторской деятельности в связи с изменениями в Международных стандартах аудита» может измениться на «подготовку проекта федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон "Об аудиторской деятельности", предусматривающего переход к применению международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» со сроком исполнения – 2012-2013 годы (п. 14 Плана).

Согласно поправкам в пункт 15 Плана, вместо разработки предложений по усилению государственного надзора за своевременностью и полнотой раскрытия бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующими субъектами будут разработаны предложения по усилению государственного надзора за бухгалтерской (финансовой) отчетностью хозяйствующих

субъектов» (срок исполнения – 2013-2014 годы).

В отношении мероприятий, поименованных в пунктах 3, 5, 16, 22, 25, планируется изменение сроков исполнения:

- продлен на один год (до 2013 года) срок определения перечня МСФО, непосредственно применяемых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица (п. 3 Плана);
- сокращен на один год (до 2014 года) срок для завершения приведения ранее принятых нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица в соответствие с МСФО (п. 5 Плана);
- установлен конкретный срок (2014 год) для разработки рекомендаций для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 16 Плана);
- перенесены на один год сроки начала (на 2013-й) и окончания (на 2014-й) разработки предложений по развитию саморегулирования в сфере оказания бухгалтерских услуг и консолидации профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита (пункты 22, 23 Плана).

Изменения уточняющей информации (примечаний) затронули мероприятие, названное в пункте 8 Плана. Обобщение и распространение опыта применения МСФО с целью последовательного и единообразного их использования поручается Межведомственной рабочей группе по применению МСФО (в прежней редакции – Минфин России и фонд «НСФО»).

Формы отчетности

Изменения в приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» связаны с упрощением отчетности для социально ориентированных некоммерческих организаций. Для таких организаций утверждены формы бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании средств (см. с. 15-16).



Бухгалтерский баланс

на _____ 20 ____ г.

Организация _____	Дата (число, месяц, год) _____	Коды
Идентификационный номер налогоплательщика _____	Форма по ОКУД _____	0710001
Вид экономической деятельности _____	по ОКПО _____	
Организационно-правовая форма/ форма собственности _____	ИНН _____	
	по ОКВЭД _____	
	по ОКОПФ/ОКФС _____	
Единица измерения: тыс. руб.(млн руб.) _____	по ОКЕИ _____	384(385)
Местонахождение (адрес) _____		

Наименование показателя	На 31 декабря 20 ____ г. ¹	На 31 декабря 20 ____ г. ²	На 31 декабря 20 ____ г. ³
АКТИВ			
Материальные внеоборотные активы ⁴			
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы ⁵			
Денежные средства и денежные эквиваленты			
Другие оборотные активы ⁶			
БАЛАНС			
ПАССИВ			
Целевые средства			
Фонд недвижимого и особо ценно- го движимого имущества и иные целевые фонды			
Долгосрочные обязательства			
Кредиторская задолженность			
Другие краткосрочные обязательства			
БАЛАНС			

Руководитель _____
(подпись) _____ (расшифровка подписи)

“ ____ ” _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается отчетный год.
2. Указывается предыдущий год.
3. Указывается год, предшествующий предыдущему.
4. Включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства.
5. Включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы.
6. Включая запасы и дебиторскую задолженность.

Отчет о целевом использовании средств

за _____ 20 _____ г.

Организация _____
 Идентификационный номер налогоплательщика _____
 Вид экономической деятельности _____
 Организационно-правовая форма/
 форма собственности _____

 Единица измерения: тыс. руб. (млн руб.)

Дата (число, месяц, год) _____
 по ОКПО _____
 ИНН _____
 по ОКВЭД _____
 по ОКОПФ/ОКФС _____
 по ОКЕИ _____

Коды		
0710006		
384(385)		

Наименование показателя	За 20 ____ г. ¹	За 20 ____ г. ²
Остаток средств на начало отчетного года		
Поступило средств		
Взносы и иные целевые поступления		
Прибыль от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности ⁷		
Прочие поступления		
Использовано средств		
На целевые мероприятия	()	()
На содержание организации	()	()
На приобретение основных средств и иного имущества	()	()
Прочее	()	()
Остаток средств на конец отчетного года		

Руководитель _____
 (подпись) (расшифровка подписи)

“ ____ ” _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается отчетный год.
2. Указывается предыдущий год.
3. Указывается год, предшествующий предыдущему.
4. Включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства.
5. Включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы.
6. Включая запасы и дебиторскую задолженность.
7. В случае существенности информация о доходах и расходах организации раскрывается в приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств применительно к составу показателей отчета о прибылях и убытках субъектов малого предпринимательства.

Раскрытие информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности

Минфин России разместил на своем сайте обобщение практики применения законодательства ПЗ – 9/2012. В нем Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности обобщил вопросы, поступившие в отношении раскрытия информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности.

Риски могут быть сгруппированы по следующим видам: финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные, др.

В процессе хозяйственной деятельности организация подвергается влиянию отраслевых, правовых и прочих внутренних и внешних факторов (существенных условий, событий, обстоятельств, действий). В связи с этим возникают различные риски, способные существенно влиять на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации. Большинство рисков хозяйственной деятельности организации с большой вероятностью имеют финансовые последствия и, следовательно, оказывают влияние на подготавливаемую организацией бухгалтерскую отчетность.

Общие требования к раскрытию информации о рисках

Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах организации осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. При этом в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого с целью формирования полного представления о финансовом

положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении в годовой бухгалтерской отчетности организации раскрываются показатели и пояснения о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация (далее – риски). Раскрытие указанной информации является одной из составляющих системы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни организации.

Риски могут быть сгруппированы по следующим видам: финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные, др. По каждому виду рисков в годовой бухгалтерской отчетности раскрывается информация о таких качественных характеристиках хозяйственной деятельности организации, как: подверженность организации рискам и причины их возникновения; концентрация риска (описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию (контрагенты, регионы, валюта расчетов и платежей, др.); механизм управления рисками (цели, политика, применяемые процедуры в области управления рисками и методы, используемые для оценки риска, и т.п.); изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом.

При раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации целесообразно учитывать требования Международных стандартов финансовой отчетности, в частности МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», введенного в действие для



применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

Раскрытие информации о финансовых рисках

Информация о финансовых рисках представляется с подразделением на следующие группы таких рисков: рыночные риски, кредитные риски, риски ликвидности.

Рыночные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями в случае изменения рыночных параметров, в частности, цен и ценовых индексов (на товары, работы, услуги, ценные бумаги, драгоценные металлы, др.), процентных ставок, курсов иностранных валют. Организация анализирует свою чувствительность к каждому виду рыночных рисков, которым она подвержена на отчетную дату, с отражением эффекта, который оказали бы на прибыль (убытки) и капитал организации изменения соответствующей переменной, от которой зависит уровень риска. Обособленно анализируются риски, связанные с переданными активами (например, по сделкам РЕПО, по опционам, выписанным или купленным на переданные активы, по переданным векселям, по которым у организации имеется солидарная ответственность). Обособленно раскрывается также информация о хеджировании указанных рисков.

Кредитные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) другими лицами обязательств по предоставленным им заемным средствам (в том числе в форме покупки облигаций, векселей, предоставления отсрочки и рассрочки оплаты за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги). В частности, раскрывается информация о сомнительной (в том числе просроченной) дебиторской задолженности, об обесценившихся предоставленных займах, о приведенной стоимости долговых финансовых вложений и дебиторской задолженности на отчетную дату и об их справедливой стоимости, если она отличается от приведенной стоимости и практически определима. Раскрывается также информация о положении дебитора – его дееспособности (для заемщиков – физических лиц), правоспособности, деловой репутации, наличии или отсутствии полученного обеспечения, финансовом

состоянии дебитора на отчетную дату (даты), его способность получать доходы в будущем, возможностях привлечения дополнительного финансирования, о суммах выданных поручительств (с учетом финансового положения лица, за которое поручилась организация, вероятности неисполнения или ненадлежащего исполнения должником обеспеченного поручительством организации обязательства). Обособленно приводятся максимальный размер потенциального кредитного риска и методика его определения.

Риск ликвидности связан с возможностями организации своевременно и в полном объеме погасить имеющиеся на отчетную дату финансовые обязательства: кредиторскую задолженность поставщикам и подрядчикам, задолженность заимодавцам по полученным кредитам и займам (в том числе в форме облигаций, векселей), др. Финансовые обязательства анализируются по срокам погашения относительно отчетной даты в соответствии с условиями получения (заключенными договорами, условиями размещения облигаций, условиями выпуска векселей). Например, могут выделяться следующие временные интервалы: не более одного месяца, от одного месяца до трех месяцев, от трех месяцев до одного года, от одного года до трех лет, свыше трех лет. При этом, если у контрагента имеется право выбора срока оплаты, обязательство включается во временной интервал исходя из наиболее ранней даты, на которую у организации может быть истребован платеж. Например, финансовое обязательство, которое организация должна погасить по первому требованию, включается в самый ранний временной интервал.

Приводится информация о приведенной стоимости финансовых обязательств, об их справедливой стоимости, если она отличается от приведенной стоимости и практически определима, на отчетную дату. Раскрывается информация о выданных обеспечениях, каких-либо имеющихся ограничениях по использованию в запланированных целях неоплаченных активов. В случае если существует риск начала процедуры банкротства или ликвидации организации, то он раскрывается в данной группе рисков.

Раскрытие информации о других видах рисков

Правовые риски связаны с изменением валютного и таможенного регулирования, налогового законодательства, др.

Рыночные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями в случае изменения рыночных параметров.

Дополнительные показатели и пояснения о рисках приводятся организацией в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Информация об этих рисках раскрывается отдельно для внутреннего и внешне-го рынков.

Страновые и региональные риски связаны с политической и экономической ситуацией, географическими особенностями в стране (странах) и регионе (регионах), в которых организация осуществляет обычную деятельность и (или) зарегистрирована в качестве налогоплательщика. Описываются риски, связанные с возможными военными конфликтами, введением чрезвычайного положения и забастовками, повышенной опасностью стихийных бедствий, возможным прекращением или перебоями в транспортном сообщении и т.п.

Репутационный риск связан с уменьшением числа заказчиков (клиентов) организации вследствие негативного представления о качестве реализуемой ею продукции, работ, услуг, соблюдении сроков поставок продукции, выполнении работ, оказания услуг, участии в ценовом сговоре и т.п.

Информация о других видах потенциально существенных рисков подлежит обособленному раскрытию. Например, информация о рисках, обусловленных деятельностью связанных сторон организации, возможностью истечения сроков действия значимых для организации патентов, лицензий.

Заключительные положения

Дополнительные показатели и пояснения о рисках подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности прежде всего организаций, публикующих эту отчетность.

Дополнительные показатели и пояснения о рисках приводятся организацией в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Дополнительные показатели и пояснения о рисках могут быть оформлены в виде отдельного раздела пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках либо путем включения их в пояснения к соответствующим показателям бухгалтерской отчетности об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках организации (в том числе в пояснения о забалансовых статьях, финансовых вложениях).

В случае если организация формирует отдельный отчет о рисках, содержащий приведенную в настоящем документе информацию, то вместо указанных дополнительных показателей и пояснений организация может привести в бухгалтерской отчетности ссылку на такой отчет при условии его доступности для ознакомления всеми пользователями бухгалтерской отчетности.



Применение МСФО на территории Российской Федерации

Минфин России разместил на официальном сайте документ (ОП 1-2012), подготовленный Межведомственной рабочей группой по применению Международных стандартов финансовой отчетности (группа образована приказом Минфина России от 30.03.2012 № 148). Группа обобщила опыт применения международных стандартов на территории Российской Федерации.

Представление сравнительной информации в консолидированной финансовой отчетности за 2012 год

В соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности, должна

раскрываться сравнительная информация за предыдущий период за исключением случаев, когда МСФО допускает или требует иное.

В соответствии с пунктом 21 МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» финансовая отчетность организации, впервые подготовленная по МСФО, должна



При составлении консолидированной финансовой отчетности за 2012 год организация, в том числе впервые подготавливающая консолидированную финансовую отчетность по МСФО, должна представить сравнительную информацию, как минимум, за один предшествующий период, то есть за 2011 год, и составить вступительный баланс на 1 января 2011 года (31 декабря 2010 года).

включать, по крайней мере, три отчета о финансовом положении, два отчета о совокупном доходе (если таковые представляются), два отчета о движении денежных средств, два отчета об изменениях в капитале и соответствующие примечания, включая сравнительную информацию. Согласно пункту 6 МСФО (IFRS) 1, организация должна подготовить и представить начальный отчет о финансовом положении по МСФО на начало самого раннего периода, для которого организация представляет полную сравнительную информацию согласно МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

Таким образом, при составлении консолидированной финансовой отчетности за 2012 год организация, в том числе впервые подготавливающая консолидированную финансовую отчетность по МСФО, должна представить сравнительную информацию, как минимум, за один предшествующий период, то есть за 2011 год, и составить вступительный баланс на 1 января 2011 года (31 декабря 2010 года).

При составлении указанного вступительного баланса организация может (а в ряде случаев – должна) применить исключения из ретроспективного применения, предусмотренные МСФО (IFRS) 1, если она составляет отчетность по МСФО впервые. Условия, при выполнении которых организация считается составляющей финансовую отчетность по МСФО впервые, установлены МСФО (IFRS) 1.

Указание на МСФО в консолидированной финансовой отчетности и аудиторском заключении по такой отчетности

В соответствии с пунктом 16 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», организация, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна сделать четкое и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО, если она не соответствует всем требованиям МСФО.

Согласно подпункту «b» пункта 4 МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности», отчетность, составленная по национальным требованиям, в отношении которой сделано четкое и безоговорочное заявление о соответствии ее МСФО, рассматривается как

составленная по МСФО. Иначе организация может сделать четкое и безоговорочное заявление о соответствии ее консолидированной финансовой отчетности МСФО, даже если эта отчетность составлена по иным стандартам, но при этом соответствует всем требованиям МСФО.

В связи с этим при соответствии консолидированной финансовой отчетности организации всем требованиям МСФО заявление организации о таком соответствии должно содержать указание непосредственно на МСФО. В случае если консолидированная финансовая отчетность организации не соответствует каким-либо требованиям МСФО, организация не может сделать заявление о соответствии ее консолидированной финансовой отчетности МСФО.

В случае если консолидированная финансовая отчетность организации не соответствует каким-либо требованиям МСФО в силу того, что документы МСФО, признанные для применения на территории Российской Федерации, отличаются от МСФО, принятых Фондом МСФО, заявление о соответствии этой отчетности МСФО должно содержать указание на МСФО, признанные для применения на территории Российской Федерации.

Аналогичные указания следует применять при составлении аудиторского заключения по консолидированной финансовой отчетности.

Отчетный период

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» не содержит требования к определению отчетного года для составления консолидированной финансовой отчетности.

МСФО, в соответствии с которыми составляется консолидированная финансовая отчетность, устанавливают продолжительность отчетного периода (1 год), но не содержат требования к определению отчетного года.

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с этим Федеральным законом, если иное не установлено иными федеральными законами. Согласно этому Федеральному закону отчетным периодом для годовой бухгалтерской

(финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно.

Таким образом, для организаций, составляющих консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности», отчетным годом является календарный год.

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» не содержит каких-либо ограничений на составление консолидированной финансовой отчетности за период, отличный от календарного года, наряду с консолидированной финансовой отчетностью за календарный год.

Валюта представления консолидированной финансовой отчетности

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» не содержит требования к валюте представления консолидированной финансовой отчетности.

МСФО, в соответствии с которыми составляется консолидированная финансовая отчетность, устанавливают понятие валюты представления отчетности, но не содержат требования к ее определению.

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с указанным Федеральным законом, если иное не установлено иными федеральными законами. Согласно этому Федеральному закону, бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации.

Таким образом, валютой представления консолидированной финансовой отчетности, составляемой в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности», является валюта Российской Федерации.

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» не содержит каких-либо ограничений на составление консолидированной финансовой отчетности в иностранной валюте наряду с консолидированной финансовой отчетностью в валюте Российской Федерации.

Составление консолидированной финансовой отчетности организациями, ценные бумаги которых не обращаются на организованных торгах, в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О рынке ценных бумаг»

В соответствии с частью 2 статьи 2 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в случае, если федеральными законами предусмотрены составление, и (или) представление, и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности (сводной бухгалтерской отчетности и баланса) либо если учредительными документами организации не указана в части 1 указанной статьи, предусмотрены представление и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности, такая отчетность составляется в соответствии с названным Федеральным законом.

В соответствии с Федеральным законом «О рынке ценных бумаг» в случае регистрации проспекта ценных бумаг и (или) в иных случаях, предусмотренных указанным Федеральным законом, эмитент обязан осуществлять раскрытие, а в случае регистрации проспекта ценных бумаг, предназначенных для квалифицированных инвесторов, – предоставление информации на рынке ценных бумаг в форме сводной бухгалтерской (консолидированной финансовой) отчетности эмитента.

Таким образом, организация в указанных случаях должна составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО. При этом обязанность составлять консолидированную финансовую отчетность возникает в соответствии с Федеральным законом «О рынке ценных бумаг».

Действие пункта 10 МСФО (IAS) 27

Исходя из пункта 10 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» при соблюдении ряда условий организации освобождаются от составления консолидированной отчетности и составляют вместо нее отдельную отчетность. Этим условиям при определенных обстоятельствах могут соответствовать организации, упомянутые в пунктах 1 и 2 части 1 статьи 2 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности».

Для организаций, составляющих консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности», отчетным годом является календарный год.



Аудит консолидированной финансовой отчетности организации, впервые примененной МСФО, проводится в отношении всей указанной отчетности в целом, включая сравнительную информацию (в том числе вступительный баланс).

Указанное положение МСФО (IAS) 27, по существу, не устанавливает какие-либо требования к отчетности организации. Оно лишь определяет круг субъектов, составляющих консолидированную финансовую отчетность. Вместе с тем круг субъектов, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность, установлен Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» и не может изменяться положениями МСФО.

Проведение аудита консолидированной финансовой отчетности

Федеральные законы «О консолидированной финансовой отчетности», «О бухгалтерском учете», «Об аудиторской деятельности» не содержат каких-либо специальных требований к проведению аудита консолидированной финансовой отчетности, а также к аудиторским организациям, проводящим такой аудит, и к аудиторам, участвующим в нем. В связи с этим аудит консолидированной финансовой отчетности должен проводиться в общем порядке с соблюдением тех же стандартов, правил, процедур и требований, что и аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

При этом аудит консолидированной финансовой отчетности организации, впервые примененной МСФО, проводится в отношении всей указанной отчетности в целом, включая сравнительную информацию (в том числе вступительный баланс).

Международно признанные правила подготовки отчетности

В соответствии с частью 2 статьи 8 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО международно признанным правилам, обязаны представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, но не ранее чем с отчетности за 2015 год.

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» международный стандарт бухгалтерского учета – стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта.

В настоящее время обычаем в международном деловом обороте является применение помимо МСФО национальных стандартов бухгалтерского учета США (US GAAP).

Таким образом, в целях статьи 8 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» под иными, отличными от МСФО международно признанными правилами следует понимать национальные стандарты бухгалтерского учета США (US GAAP).

Подписание консолидированной финансовой отчетности

В соответствии с частью 8 статьи 4 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» консолидированная финансовая отчетность подписывается руководителем организации и (или) иными лицами, уполномоченными на это учредительными документами организации. При этом, исходя из Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», под руководителем организации понимается руководитель той организации, которая составляет консолидированную финансовую отчетность.

Вместе с тем Федеральный закон не ограничивает возможности подписания консолидированной финансовой отчетности другими уполномоченными лицами наряду с руководителем организации.

Представление консолидированной финансовой отчетности участникам организации, в том числе акционерам

В соответствии с частью 1 статьи 4 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» годовая консолидированная финансовая отчетность представляется участникам организации, в том числе акционерам.

Вместе с тем законодательство Российской Федерации не содержит требования об утверждении консолидированной финансовой отчетности собранием акционеров или аналогичным органом в организациях других организационно-правовых форм.



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

Запасы сырья и материалов, предназначенные для использования в создании внеоборотных активов



Д.А. Прокопович

Как отражать в отчетности по МСФО строительные материалы, предназначенные для строительства основных средств собственными силами?

Начнем с того, что в МСФО классификация и отражение статей в отчетности определяется не только их природой, но и назначением в компании (или предполагаемым использованием, «бизнес-моделью» получения/выбытия будущих экономических выгод).

Так, МСФО (IAS) 2 «Запасы» относит к запасам активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Таким образом, совершенно оправдано выделение в отдельную категорию запасов сырья и материалов, предназначенных для использования в создании внеоборотных активов. Очевидно, что они не только не относятся к сфере применения МСФО (IAS) 2, но и не соответствуют определению «запасов» в терминах МСФО.

С точки зрения экономики компании, приобретение таких запасов следует рассматривать как этап осуществления затрат по созданию внеоборотных активов (например, основных средств или инвестиционной недвижимости), как часть инвестиционного цикла. Поэтому строительные материалы, предназначенные для строительства основных средств, следует классифицировать как компонент незавершенного строительства.

На такие материалы будет распространяться МСФО (IAS) 16 «Основные средства», и они должны отражаться в балансе и в примечаниях в составе

внеоборотных активов в соответствии с той классификацией, которая предусмотрена компанией для отражения основных средств. Также движение таких активов за период должно быть включено в примечание по движению основных средств.


При формировании себестоимости таких материалов необходимо руководствоваться положениями МСФО (IAS) 16, которые не противоречат аналогичным положениям МСФО (IAS) 2. Таким образом, если компания закупает сырье и материалы в массовом порядке, а потом выделяет предназначенные для строительства основных средств, то пересчитывать их себестоимость нет необходимости.

Для отражения списания себестоимости таких материалов, израсходованных в процессе строительства, на себестоимость строительства по аналогии можно использовать соответствующие положения МСФО (IAS) 2 (методы ФИФО, средневзвешенной стоимости, индивидуальной идентификации), поскольку в данном случае они представляются уместными. А с точки зрения перераспределения остатка стоимости между себестоимостью строящегося объекта и себестоимостью материалов для строительства данный вопрос не является принципиальным, поскольку перераспределение происходит внутри одной и той же балансовой статьи.

Для расчета балансовой стоимости и признания возможного обесценения следует руководствоваться нормами, распространяющимися на основные средства, а именно – МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»,

а не положениями МСФО (IAS) 2 (также и потому, что понятие чистой возможной стоимости реализации к таким активам не применимо, исходя из их назначения). Иными словами, их обесценение должно рассматриваться в контексте обесценения объекта основных средств, для строительства которого они предназначены.

В случае изменения назначения таких материалов в дальнейшем (например, неиспользованные в строительстве остатки, пригодные для использования

или продажи) их необходимо будет переклассифицировать в состав запасов и применять модель учета, предусмотренную МСФО (IAS) 2. При этом себестоимость таких запасов корректироваться не должна. Но должна переноситься информация о признанном в отношении них обесценении, чтобы при необходимости можно было применить порядок возврата убытков от снижения стоимости, предусмотренный МСФО (IAS) 2. 

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

Концепция финансового учета в сельском хозяйстве и сложности в применении МСФО (IAS) 41



Д.А. Прокопович

Для России сельскохозяйственный сектор исторически является важнейшей частью экономической активности и жизни людей. И можно с уверенностью сказать, что он будет являться одной из основных точек роста и инвестиций в ходе продолжающегося развития национальной экономики. Предлагаем обсудить вопросы, которые должны стать необходимым шагом в дальнейшей разработке высококачественных стандартов по финансовому учету и отчетности в сельском хозяйстве с тем, чтобы сделать их широко применяемыми составителями финансовой отчетности и полезными для ее пользователей.

Основа для классификации

Не вызывает сомнений, что учет в сельском хозяйстве должен отражать следующие характеристики биологических активов:

- характер и стадию сельскохозяйственного цикла,
- цель управления и бизнес-модель генерирования будущих потоков денежных средств.

В этом смысле следует согласиться со сторонниками различного отражения в учете животных и растений (флоры и фауны) и обратить внимание, что много сложностей в разработке и применении бухгалтерских стандартов в сельском хозяйстве обусловлено попытками применить единый подход для таких разных объектов.

Необходимо также придерживаться основного подхода, который реализован в МСФО, согласно которому учет объекта должен исходить не только из его характеристик, но и из его предназначения и бизнес-модели генерирования будущих потоков денежных средств. Это означает, что необходимо использовать наиболее подходящие модели учета, которые наилучшим образом отражают и измеряют суммы, сроки и неопределенность будущих потоков денежных средств, а также результат за период.

Схема моделей учета биологических активов

На основе вышесказанного, будет уместной следующая классификация био-

логических активов и соответствующих моделей учета (см. таблицу).

Учет продуктивных биологических активов

На третьем заседании Группы развивающихся экономик Совета по МСФО, которое состоялось 28-29 мая 2012 года, Группа разработчиков стандартов Азиатско-Тихоокеанского региона (Asian-Oceanian Standard Setters Group – AOSSG) предложила такое определение продуктивного биологического актива (ПБА) (Bearer Biological

Assets – ВВА): это биологический актив, который (а) выращивается для использования в производстве и поставке сельскохозяйственной продукции третьим лицам, и (б) предполагается использовать в течение более чем одного периода.

По нашему мнению, в это определение имеет также смысл включить и животных. Но в этой связи необходимо отметить разницу в природе продуктивных биологических активов – растений и животных, которая может вызвать необходимость различного отражения в учете.

Классификация биологических активов

Характер, цикл, назначение биологических активов	Примеры	Учет, оценка	Единица учета
Краткосрочное животноводство			
Животные, выращиваемые для потребления в качестве сельскохозяйственной продукции в течение 12 месяцев	Скот мясного направления, свиньи, птицы, рыбы, шелкопряд	По справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отнесением разницы от переоценки на финансовый результат	стадо/цикл
Животные, выращиваемые для продажи в течение 12 месяцев	Мериносы, свиньи, телята	По справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отнесением разницы от переоценки на финансовый результат	стадо/цикл
Долгосрочное животноводство			
Животные, выращиваемые для потребления в качестве сельскохозяйственной продукции, более чем через 12 месяцев	Скот мясного направления	По справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отнесением разницы от переоценки на финансовый результат	голова как единица учета или компонент стада
Животные, выращиваемые для продажи, более чем через 12 месяцев	Чистокровные лошади	По справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отнесением разницы от переоценки на финансовый результат	голова как единица учета или компонент стада
Животные, выращиваемые для производства сельскохозяйственной продукции в течение, более чем через 12 месяцев – продуктивные биологические активы	Скот мясного направления, мериносы, куры-несушки	По справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отнесением разницы на прочую совокупную прибыль. Перенос разницы от переоценки на финансовый результат при продаже. Применение положений МСФО (IFRS) 5 при переклассификации	голова как единица учета или компонент стада, или стадо (где уместно)
Животные, выращиваемые для воспроизводства других животных в течение, более чем через 12 месяцев – продуктивные биологические активы	Племенной скот	По справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отнесением разницы от переоценки на прочую совокупную прибыль. Перенос разницы от переоценки на финансовый результат при продаже. Применение положений МСФО (IFRS) 5 при переклассификации	голова как единица учета или компонент стада



Характер, цикл, назначение биологических активов	Примеры	Учет, оценка	Единица учета
Краткосрочное растениеводство			
Растения, выращиваемые для сбора в качестве урожая в течение 12 месяцев	Зерновые (такие как пшеница и рис), овощи, однолетние травы и цветы	Как затраты в незавершенном производстве до уборки в качестве урожая. Оценка сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости (кроме вспомогательной сельскохозяйственной продукции, которая оценивается по себестоимости)	поле/цикл
Растения, выращиваемые для продажи в течение 12 месяцев (редкие случаи)	Саженцы	По справедливой стоимости, с отнесением разницы от переоценки на финансовый результат	поле/цикл
Долгосрочное растениеводство			
Растения, выращиваемые для сбора в качестве урожая, более чем через 12 месяцев	Деревья для вырубki	По справедливой стоимости, с отнесением разницы от переоценки на финансовый результат	поле
Не достигшие стадии зрелости растения, выращиваемые для производства сельскохозяйственной продукции, в течение более чем через 12 месяцев – продуктивные биологические активы	Фруктовые и оливковые деревья, кокосовые пальмы, пробковые деревья, виноградники, хлопок, сахарный тростник, многолетние травы и цветы	По справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отнесением разницы на прочую совокупную прибыль. Перенос разницы от переоценки на финансовый результат при продаже. Применение положений МСФО (IFRS) 5 при переклассификации	поле
Достигшие стадии зрелости растения, выращиваемые для производства сельскохозяйственной продукции в течение, более чем через 12 месяцев – продуктивные биологические активы	Фруктовые и оливковые деревья, кокосовые пальмы, пробковые деревья, виноградники, хлопок, сахарный тростник, многолетние травы и цветы	Применение МСФО (IAS) 16 с переоценкой или без нее (где уместно). Перенос разницы от переоценки на финансовый результат при продаже. Применение положений МСФО (IFRS) 5 при переклассификации	поле
Растения, выращиваемые для продажи, более чем через 12 месяцев (редкие случаи)	Саженцы	По справедливой стоимости, с отнесением разницы от переоценки на финансовый результат	поле/цикл

Экономическая суть **продуктивных биологических активов – растений** (например, садов, плантаций, виноградников) более близка к недвижимости или благоустройству территории. И поэтому ПБА-растения должны учитываться соответственно. Когда ПБА-растение достигло стадии зрелости и более не претерпевает существенной биологической трансформации (кроме истощения), оно должно учитываться

в соответствии с МСФО (IAS) 16 с или без применения модели переоценки (где уместно).

Экономическая суть **продуктивных биологических активов – животных** (например, продуктивного скота), напротив, более близка к товару. Они более ликвидны. И можно вспомнить, что исторически и даже по сей день во многих культурах скот рассматривается как мера (и средство накопления) богатства. Поэтому предлагаем

оценивать достигших стадии зрелости ПБА-животных по справедливой стоимости, даже если они более не претерпевают существенной биологической трансформации.

Разницы от переоценки продуктивных биологических активов

Основной идее МСФО (IAS) 41 будет соответствовать, чтобы не достигшие стадии зрелости ПБА (как животные, так и растение), которые подвергаются биологической трансформации, учитывались по справедливой стоимости, чтобы отразить результаты сельскохозяйственной деятельности за период.

Но в этой связи предлагаем признавать разницу в справедливой стоимости в качестве прочей совокупной прибыли. Так как, учитывая предназначение и бизнес-модель, такая разница от переоценки должна рассматриваться как нереализованная в отчетном периоде и которая будет реализована в последующих периодах в процессе использования или продажи ПБА.

Таким образом, при использовании возможности прочей совокупной прибыли, с одной стороны, в финансовой отчетности будет признан результат биологической трансформации и отражен актив по справедливой стоимости и, с другой стороны, эта прибыль (или убыток) будет отражена как нереализованная в отчетном периоде.

Также предлагаем при выбытии ПБА переносить накопленную разницу от переоценки (как достигнутого, так и не достигнутого стадии зрелости) на финансовый результат от его выбытия. Это позволит полностью отразить финансовые результаты сельскохозяйственной деятельности в том периоде, когда они реализованы.

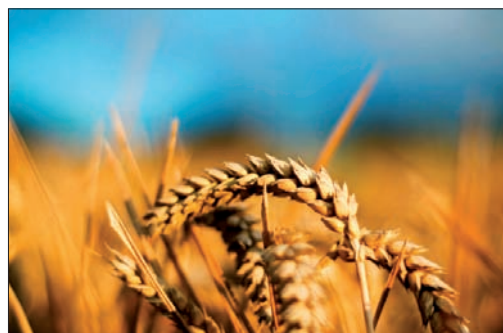
Активы двойного назначения

Можно предложить не устанавливать специальных требований для биологических активов двойного назначения и дать возможность составителям отчетности выбирать наиболее подходящую модель учета (одну из предлагаемых – либо в качестве продуктивных биологических активов, либо в качестве потребляемых биологических активов) в зависимости

от преобладающего предназначения каждого биологического актива (или группы). В ходе дальнейшего применения региональные бухгалтерские организации могут выработать уместные решения (руководства) для каждого особенного случая в результате обобщения и гармонизации лучшей практики региона.

Единица учета

Единицами учета биологических активов должны быть те же единицы, в которых они контролируются и управляются в компании (принимая во внимание современные технологии и практическую целесообразность). Например, скот учитывается по головам (отдельно или как компоненты стада), небольшие животные могут учитываться по стадам, возрастам или циклам. Растения обычно учитываются по полям или сельскохозяйственным циклам. На этой основе не должно возникнуть особых трудностей в учете замены или выбытия единицы биологических активов.



Краткосрочное растениеводство

Необходимо обратить внимание на практическую нецелесообразность оценки по справедливой стоимости растений, находящихся в процессе краткосрочного сельскохозяйственного цикла, до момента их сбора в качестве урожая. Например, это могут быть ростки пшеницы, риса, картофеля или однолетние травы и цветы. Например, в России в конце года мы часто имеем озимые посевы пшеницы и ржи. В приведенных примерах трудно определить справедливую стоимость этих растений и уж точно она не будет отражать величину будущих потоков денежных средств.

Поэтому предлагаем, чтобы такие краткосрочные растения учитывались

Основной идее МСФО (IAS) 41 будет соответствовать, чтобы не достигшие стадии зрелости ПБА (как животные, так и растение), которые подвергаются биологической трансформации, учитывались по справедливой стоимости.

по МСФО (IAS) 2 как незавершенное производство по наименьшей из себестоимости и чистой возможной стоимости реализации. При этом себестоимость должна включать все затраты, понесенные с начала конкретного сельскохозяйственного цикла, включая затраты на обработку земли, семена, удобрения, средства защиты растений и вспомогательные растения.



Вспомогательная сельскохозяйственная продукция для внутреннего использования

Существуют практика, когда компании часто выращивают растения в качестве вспомогательной сельскохозяйственной продукции для использования в других циклах сельскохозяйственной деятельности. Например, трава, выращиваемая и скашиваемая для кормления скота (с промежуточной переработкой или без нее), растения, выращиваемые как натуральные удобрения.

Очевидно, что такие биологические активы отдельно не будут создавать будущих потоков денежных средств, и результат их биологической трансформации должен быть перенесен на последующие сельскохозяйственные циклы. Поскольку их также практически нецелесообразно оценивать по справедливой стоимости, предлагаем учитывать их по МСФО (IAS) 2 как незавершенное производство по наименьшей из себестоимости и чистой возможной стоимости реализации и переносить их стоимость на затраты последующих сельскохозяйственных циклов.

Оценка справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции

Также существуют практика, когда выполнение требования МСФО (IAS)

41 об оценке справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора ведет к искажению финансового результата от сельскохозяйственной деятельности. Например, в России во время сбора урожая рыночные цены на сельскохозяйственную продукцию становятся значительно ниже, чем в другое время в течение года.

В результате оценки справедливой стоимости по таким субнормальным, но рыночным ценам на момент сбора урожая, результаты сельскохозяйственной деятельности ухудшаются за счет изменения рыночных цен. Обычно компании воздерживаются от продажи сельскохозяйственной продукции по субнормальным ценам и продают ее в дальнейшем по нормальным ценам. Но в финансовых отчетах вместо того, чтобы отражать нормальный (экономически ожидаемый) результат от сельскохозяйственной деятельности и остаточный результат от торговых операций, они отражаются наоборот.

В других случаях справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции не может быть надежно измерена в момент ее сбора, а только после последующей обработки (например, картофель, собранный в сырую погоду, необходимо отсортировать и отделить от грязи).

Поэтому предлагаем предусмотреть в МСФО (IAS) 41 возможность последующей корректировки оценки справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции в течение некоторого разумного срока после момента ее сбора или ее оценки в более поздний момент времени.

Специальное руководство по оценке справедливой стоимости

Практика показала, что уже назрела необходимость в разработке более детального конкретного руководства по оценке справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Такое руководство должно включать также методы разделения справедливой стоимости в ситуациях, когда она может быть определена только по группе активов, включающих как биологические, так и небιологические активы.

Уважаемые читатели!

Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере рассмотрим тему 30 «Влияние изменений обменных курсов валют».

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

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

Использование различных валют в финансовой отчетности по МСФО

В настоящее время около 120 стран мира требуют или разрешают применение МСФО для составления финансовой отчетности. МСФО, как наднациональные стандарты, не предписывают использование какой-либо конкретной валюты. В современных условиях глобальных рынков обычной практикой для компаний является совершение операций в различных валютах. Транснациональным компаниям необходимо включать в консолидированную отчетность все подразделения и дочерние компании, находящиеся в разных странах. Так же у любой компании может возникнуть необходимость представить финансовую отчетность в валюте той страны, где расположены ее потенциальные пользователи и на биржах которой она привлекает капитал.

При использовании нескольких валют при составлении финансовой отчетности неизбежно возникает целый ряд вопросов, связанных с пересчетом сумм, выбором обменного курса, учета курсовых разниц. Данные вопросы регулируются МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

Цель и применение МСФО (IAS) 21

Сферой применения и регулирования МСФО (IAS) 21 являются три ситуации, в которых отчитывающаяся компания сталкивается с использованием различных валют. Это:

- отражение операций и остатков по статьям, выраженным в иностранных валютах (за исключением

тех операций с производными инструментами и их остатков, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение» или МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);

- пересчет статей иностранных дочерних компаний для включения в консолидированную отчетность, а также иностранных ассоциированных и совместных компаний – в финансовую отчетность инвестора;
- пересчет статей финансовой отчетности самой отчитывающейся компании в иностранную валюту (валюту представления).

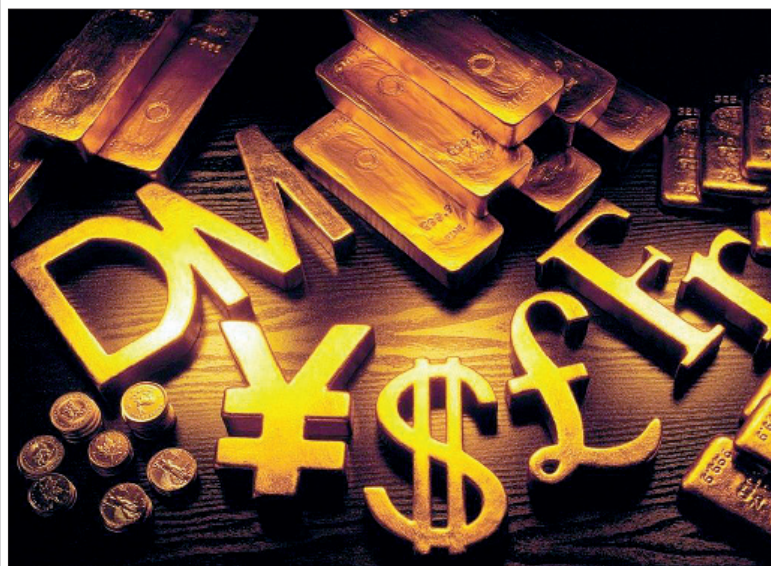
В отношении указанных ситуаций МСФО (IAS) 21 содержит требования и руководства по основным вопросам

В качестве функциональной валюты должна приниматься валюта основной экономической среды, в которой компания осуществляет свою деятельность, валюта, в которой у компании возникают основные потоки денежных средств.

учета, связанным с использованием иностранной валюты: какие статьи и каким образом должны пересчитываться, какой обменный курс необходимо применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов, чтобы составляемая финансовая отчетность соответствовала МСФО.

Даже если компания не соблюдает положения данного стандарта при пересчете статей своей финансовой отчетности в иностранную валюту, она, тем не менее, должна представить раскрытие информации, требуемое МСФО (IAS) 21. МСФО (IAS) 21 не применяется:

- при представлении в отчете о движении денежных средств потоков денежных средств и их эквивалентов в иностранной валюте и при пересчете денежных потоков консолидируемых иностранных дочерних компаний. Данные вопросы регулируются МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»;



- для учета хеджирования в отношении статей в иностранной валюте, в том числе к хеджированию чистой инвестиции в иностранные дочерние, ассоциированные или совместные компании. Для учета хеджирования применяется МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS);
- для учета производных финансовых инструментов, к которым применяется МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 9. Но производные финансовые инструменты в иностранной валюте, на которые не распространяется действие МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 9 (например,

встроенные в другие контракты), входят в сферу применения МСФО (IAS) 21.

Функциональная валюта

При подготовке финансовой отчетности каждая компания (в том числе материнская, дочерние, ассоциированные компании в группе, иностранные дочерние компании) должна определить свою функциональную валюту, которая будет представлять собой единую единицу измерения всех признаваемых статей в данной компании.

Любая валюта, отличная от выбранной функциональной валюты в конкретной компании, будет считаться иностранной валютой для целей применения МСФО (IAS) 21. Все статьи, операции и события, выраженные в иностранной валюте, компания должна перевести в свою функциональную валюту (порядок такого перевода рассматривается далее). При выборе функциональной валюты необходимо руководствоваться следующими положениями стандарта.

В качестве функциональной валюты должна приниматься валюта основной экономической среды, в которой компания осуществляет свою деятельность, валюта, в которой у компании возникают основные потоки денежных средств. Под основной экономической средой понимается среда, в которой компания зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. Для этого, в частности, необходимо принимать во внимание:

- в какой валюте компания получает основную сумму доходов по основной деятельности, то есть в какой валюте установлены цены на реализуемые товары и услуги, производятся расчеты с покупателями;
- условия и применимое законодательство каких стран в основном определяют цены на реализуемые товары и услуги;
- в какой валюте в основном выражены затраты компании на оплату труда, сырья и материалов, прочих затрат по основной деятельности, в какой валюте производятся расчеты с работниками, поставщиками и подрядчиками;
- в какой валюте в компанию поступают привлеченные финансовые средства, например, по полученным

кредитам, от эмиссии долговых и долевого инструментов;

- в какой валюте компания хранит денежные средства, поступившие от операционной деятельности.

Говоря о том, что активы компании представляют собой будущие притоки денежных средств, а обязательства – будущие оттоки, имеем в виду, что функциональная валюта – это единица измерения, в которой в основном будут денонмированы такие будущие притоки и оттоки и которая наиболее правдиво отражает экономические последствия соответствующих операций, событий и обстоятельств.

При определении функциональной валюты необходимо соблюдать принцип приоритета содержания перед формой и принимать профессиональное суждение, например, в тех случаях, когда перечисленные выше признаки являются противоречивыми и не позволяют сделать однозначный вывод.

Например, российская компания, которая реализует основную часть своей продукции на экспорт, основную сумму выручки получает в долларах, имеет крупные кредитные обязательства в долларах, расплачивается в долларах с поставщиками оборудования, сырья и материалов, должна выбрать в качестве функциональной валюты доллар.

Но также, если в связи с ограничениями национального законодательства, другая российская компания, осуществляющая операции внутри страны, вынуждена проводить расчеты в рублях, но при этом тарифицирует и выставляет счета за реализуемые товары и услуги в долларах или условных единицах с условиями оплаты в рублях по текущему курсу доллара и аналогичным образом рассчитывается с работниками, поставщиками и подрядчиками, то она также должна выбрать в качестве функциональной валюты доллар.

Функциональная валюта может определяться не только для отдельной компании (в том числе материнской, дочерней и ассоциированной компании в группе, иностранной дочерней компании), но и для каждого существенного подразделения компании, если его деятельность происходит в другой экономической среде. При этом при составлении консолидированной отчетности для отдельных компаний, входящих в группу (и даже их подразделений), могут быть определены различные функциональные

валюты, если они осуществляют свою деятельность в разных экономических средах. Ниже рассматриваются правила перевода показателей финансовой отчетности дочерних и ассоциированных компаний и их подразделений в валюту, в которой отчитывающаяся компания представляет свою (консолидированную) финансовую отчетность.

МСФО (IAS) 21 устанавливает следующие дополнительные признаки, свидетельствующие о том, что функциональную валюту иностранной дочерней, ассоциированной компании или ее подразделения следует определять отдельно от функциональной валюты отчитывающейся компании.

Иностранная компания (или подразделение) ведет в значительной степени самостоятельную деятельность, а не является лишь расширением операций отчитывающейся компании. Так, выполнение иностранной компанией (подразделением) лишь сбытовых функций с перечислением всей выручки может быть примером расширения операций отчитывающейся компании. Напротив, когда иностранная компания (подразделение) несет расходы, получает доходы, накапливает денежные средства и привлекает финансирование главным образом в местной валюте, можно говорить о ведении ей в значительной степени самостоятельной деятельности.

Операции с отчитывающейся компанией составляют небольшую часть в объеме всех операций иностранной компании (подразделения), то есть большую часть составляют операции с внешними контрагентами.

Функциональная валюта может определяться не только для отдельной компании (в том числе материнской, дочерней и ассоциированной компании в группе, иностранной дочерней компании), но и для каждого существенного подразделения компании, если его деятельность происходит в другой экономической среде.



Пользователям финансовой отчетности важно понимать, в какой валюте компания, в основном, создает и потребляет потоки денежных средств.

Потоки денежных средств иностранной компании (подразделения) не оказывают прямого влияния на потоки денежных средств отчитывающейся компании, а также отсутствуют остатки денежных средств, подлежащих перечислению в пользу отчитывающейся компании.

Иностранная компания (или подразделение) располагает достаточными потоками денежных средств для обслуживания существующих и разумно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся компании.

Поскольку функциональная валюта отражает базовые операции, события и обстоятельства, относящиеся к компании, она, как правило, остается неизменной с течением времени. Однако если происходят изменения в базовых операциях, событиях и обстоятельствах, влияющих на выбор функциональной валюты, компания может ее изменить (например, если меняется валюта, в которой тарифицируются реализуемые компанией товары или услуги).

Изменение функциональной валюты должно применяться перспективно с момента такого изменения. Для этого необходимо пересчитать все статьи отчетности в новую функциональную валюту по курсу на дату изменения. Курсовые разницы при этом не возникают. Стоимость немонетарных статей (определение приводится ниже), полученная в результате пересчета в новую функциональную валюту, считается их исторической стоимостью.

Курсовые разницы от пересчета иностранной дочерней компании (или подразделения) в валюту представления отчитывающейся компании, как правило, не устраняются при изменении функциональной валюты и также должны

пересчитываться. При этом результат их пересчета не должен признаваться в составе прибыли или убытков до момента выбытия иностранной дочерней компании (или подразделения).

Пользователям финансовой отчетности важно понимать, в какой валюте компания в основном создает и потребляет потоки денежных средств (например, это необходимо для определения рисков, связанных с данной валютой). Поэтому в отчетности по МСФО компания обязана раскрыть свою функциональную валюту (если она отличается от валюты представления). Также, если отчитывающаяся компания или ее дочерняя компания (подразделение), являющаяся существенной для отчетности, меняет функциональную валюту, в отчетности необходимо раскрыть данный факт и его причины.

Гиперинфляция

Если функциональная валюта компании (подразделения) является валютой гиперинфляционной экономики, то ее финансовая отчетность должна быть трансформирована в соответствии с МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». В таких случаях МСФО (IAS) 29 является обязательным к применению как при составлении отдельной, так и консолидированной финансовой отчетности.

В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность компании, составленная в местной валюте без пересчета, является малосодержательной и не отражает достоверно ее финансовое положение и результаты деятельности. Дело в том, что деньги так быстро теряют свою покупательную способность, что сопоставление сумм

Гиперинфляция в России (на основе индекса потребительских цен)

Год	Инфляция за год, %	Инфляция за три последних года, %	
1998	84,47	} 141,31	} 75,66
1999	36,71		
2000	20,13	} 54,07	
2001	18,82		
2002	15,12		
Полгода 2003	7,94		

операций и других событий, произошедших в разное время даже в рамках одного отчетного периода, будет вводить в заблуждение.

МСФО не устанавливают какого-то конкретного значения уровня инфляции, при котором она считается переходящей в стадию гиперинфляции. И здесь также необходимо применять профессиональное суждение. Вместе с тем МСФО (IAS) 29 приводит следующие признаки, которые наряду с прочими по отдельности или в совокупности свидетельствуют о наличии гиперинфляции в рассматриваемой стране:

- основная часть населения предпочитает хранить сбережения в немонетарных активах или в другой, относительно стабильной валюте, а имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения их покупательной способности;
- основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в другой, относительно стабильной валюте. Также цены могут указываться в таких валютах (или условных единицах);
- продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является непродолжительным;
- процентные ставки, заработная плата и другие цены привязаны к индексу цен (индексируются);
- совокупный уровень инфляции за три последовательных года составляет около 100% или более.

МСФО (IAS) 29 должен применяться к финансовой отчетности компании с начала отчетного периода, в котором она выявляет наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой составляется отчетность.

С точки зрения сопоставимости представляется желательным, чтобы все компании, составляющие отчетность по МСФО в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, проводили поправку на гиперинфляцию с одной и той же даты. Как правило, данное пожелание выполняется путем распространения между компаниями так называемой лучшей практики или принятия соответствующих решений экспертными группами.



Например, в отношении России в профессиональном сообществе сложилось мнение, что, исходя из указанных признаков, гиперинфляция закончилась в 2002 году, несмотря на то что количественный признак – 100% нарастающим итогом за три года – перестал существовать с 2001 года (как показано в таблице). Тем не менее в течение 2001 года в экономике все еще продолжали наблюдаться другие признаки, свидетельствующие о наличии гиперинфляции.

Согласно МСФО (IAS) 29, финансовая отчетность компании, чья функциональная валюта является валютой страны с гиперинфляционной экономикой (вне зависимости от используемого подхода – на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости), должна представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Когда экономика страны выходит из периода гиперинфляции, компания прекращает применять требования МСФО (IAS) 29. Она должна использовать суммы, выраженные в единицах измерения, действующих на конец предыдущего отчетного периода, в качестве основы для определения балансовой стоимости в финансовой отчетности последующих отчетных периодов. ☺

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

Тенденции развития бухгалтерского учета в России

В течение XX века учет в России (а прежде – в СССР) развивался специфическим образом в сравнении с западными моделями. Это привело к определенным негативным последствиям, включая низкий статус профессии, в том числе среди молодежи, чрезмерно высокую феминизацию учета, крайне скептическое отношение к учету как к научному знанию. Каковы особенности современно-го этапа развития бухгалтерского учета и перспективы его эволюции в будущем, обусловленные сменой базовых приоритетов?

Предпосылки современного этапа

Трактовка бухгалтерского учета как сферы деятельности человека, имеющей научное и практическое измерения, является общепринятой. С момента своего зарождения (а историки полагают, что бухгалтерскому учету около 6000 лет) учет постоянно совершенствовался как в методическом, так и в информационном плане, что предопределялось прежде всего требованиями и запросами пользователей его плодами.

По мере развития общества и экономики появились специализированные учетные парадигмы (научные теории, исходные концептуальные схемы). Самой примечательной из них стала двойная бухгалтерия (в ее основе лежит специальный прием фиксирования хозяйственных операций, называемый двойной записью), сформировавшаяся, вероятно, в XIII–XV веках и благополучно дожившая до наших дней.

Некоторые ученые (например, В. Зомбарт, М. Вебер) не без основания связывали появление двойной бухгалтерии с возникновением капитализма. Эволюционное развитие учета (с позиции как теории, так и практики) резко ускорилось в начале XX века. Именно в это время, по мнению американского ученого В. Баладони, учет начинает приобретать профессиональный статус, что выражается в трех аспектах:

- 1) достижение довольно высокого уровня обобщения и систематизации;
- 2) смещение акцентов с интересов собственно бухгалтеров или конкретных

частных собственников на интересы публики (т.е. широкого круга потенциальных пользователей результатами учета) в целом;

- 3) реализация идеи этического кодекса бухгалтера как инструмента действенного контроля за поведением профессионального бухгалтера в ходе осуществления им своих функций.

Подтверждение этой тенденции Баладони видит в признании влиятельным журналом *Fortune* в 1932 году того обстоятельства, что существуют лишь три профессиональные сферы деятельности, в которых исключительно важную роль играют этика и профессиональный опыт, – юриспруденция, медицина и сертифицированные публичные бухгалтерские услуги. Работающие в этих областях должны иметь полное университетское образование, а также соответствовать профессиональным квалификационным стандартам.

Дальнейшее развитие учета и желание профессионального сообщества более четко и недвусмысленно идентифицировать его роль в научной среде и бизнес-коммуникации привели к ряду весьма важных последствий. С ними прямо или косвенно нужно считаться и в ходе модернизации российской системы учета.

Заметим, что речь должна идти именно о модернизации (в международной практике часто говорят о конвергенции национальных систем и моделей учета, подразумевающей, в частности, согласование национальной модели с некоторым международно признанным инвариантом, например, МСФО), но не о полном отказе от национальных

научных и практических бухгалтерских традиций, в том числе и научных работ российских и советских ученых-бухгалтеров. Никакая уважающая себя страна, а Россия, несомненно, относится к странам, имеющим богатые традиции в области теории и практики учета, не может позволить себе банальное следование призыву «отказаться от национальных учетных регулятивов и перейти на МСФО».

К слову, МСФО ни в коем случае не следует уподоблять некоему своеобразному справочнику типовых бухгалтерских корреспонденций, в котором можно найти однозначные ответы на любые вопросы. МСФО – это документ, задающий некоторую методологическую канву в трактовке финансовых операций, их признании, оценке и отражении в системе учета и отчетности. В этом смысле само понятие «переход на МСФО» не следует понимать буквально и упрощенно как смену одних инструкций другими, как возможность перейти с одной стороны улицы на другую – все гораздо сложнее и неопределеннее.

Адекватное восприятие понятийного аппарата, используемого в международной бухгалтерской практике, принципов и постулатов, лежащих в основе современной бухгалтерии, представляют собой один из важных элементов согласования национальной системы учета с МСФО. О каких же тенденциях может идти речь?

Объективная реальность

Взгляды на **сущность и роль учета** радикально изменились. Произошел переход от понимания учета как чисто технической процедуры, имеющей прежде всего контрольное предназначение, к трактовке его как важнейшего средства коммуникации в бизнес-среде. В частности, определение современной бухгалтерии, предложенное представителями доминирующей ныне англо-американской бухгалтерской школы, звучит так: «Бухгалтерский учет представляет собой обслуживающую сферу деятельности, а его функции заключаются в предоставлении количественной информации, в основном финансового характера, об экономических субъектах, которая, как предполагается, может быть полезной в принятии экономических

Бухгалтерский учет становится наукой тогда, когда происходит переход от наивного учетного натурализма, подразумевающего банальный счет и накопление данных о фактах хозяйственной жизни, к пониманию вариабельности в методах их признания, оценки, измерения, отражения в системе учета и представления заинтересованным лицам.

решений». Это практическое измерение учета (акцент – на исполнение им (а) коммуникативной и (б) контрольно-аналитической функций).

Что касается научного измерения, то бухгалтерский учет можно трактовать как отрасль научных знаний, посвященную объяснению, предсказанию и формированию тенденций развития учетной практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающей принятие управленческих решений в отношении экономических субъектов. Бухгалтерский учет становится наукой тогда, когда происходит переход от наивного учетного натурализма, подразумевающего банальный счет и накопление данных о фактах хозяйственной жизни, к пониманию вариабельности в методах их признания, оценки, измерения, отражения в системе учета и представления заинтересованным лицам.

Расширение круга пользователей учета, разнообразие и все большая спецификация их функций привели к **диверсификации учета**, к обособлению хотя и тесно взаимосвязанных, но все же принципиально различающихся видов учета: финансовый, управленческий, налоговый. Теоретическое обоснование целесообразности их размежевания сделано представителями англо-американской бухгалтерской школы.

Все более очевидным становится утверждение о том, что будущее учета, в том числе и повышение престижности учетной профессии, в значительной степени предопределяется его **тесной связью с финансами и правом**. Это общемировая тенденция, легко прослеживаемая, в частности, по структуре форумов (секций) и тематике выступлений ежегодных конгрессов Европейской ассоциации бухгалтеров.

Дело в том, что рыночная экономика – это экономика, основанная на договорных отношениях. Любые финансовые операции в ней выполняются в соответствии с заключенными договорами и требованиями законодательства. Соответственно и отражение операций в системе учета осуществляется при наличии соответствующего юридического и документального обеспечения. Отсюда с очевидностью следует вывод о том, что в отличие от советского периода, когда учет строился в основном в соответствии с инструкциями и распоряжениями, спускавшимися сверху,

современный бухгалтер должен обладать достаточной правовой культурой.

Связь бухгалтерии с финансами тоже очевидна. Упомянем, кстати, о том, что Совет по международным стандартам финансовой отчетности в равных пропорциях состоит из бухгалтеров и финансистов как соответственно поставщиков и внешних пользователей публичной отчетности. Эти стандарты по сути своей являются не только и не столько бухгалтерскими, но прежде всего финансовыми документами! Не случайно в британских университетах упомянутые дисциплины обычно сконцентрированы на одной кафедре – *Department of Accounting and Finance*.

В средних и крупных фирмах главный бухгалтер обычно рассматривается как один из ключевых членов управленческой команды. При этом он является, по сути, не только менеджером, но и финансовым аналитиком, экспертом, мнение которого при принятии решений финансового характера зачастую играет доминирующе важную роль. Этим предопределяется **тенденция усиления требований к знаниям и квалификации** (главного) бухгалтера, в том числе в области права, учета, финансов.

Если вспомнить о том, что в современной конкурентной бизнес-среде доминируют горизонтальные связи, а публичная отчетность зачастую является единственным релевантным и достоверным (в пределах известных допущений и предпосылок), именно бухгалтер должен прежде всего владеть методиками финансового анализа. В частности, он должен уметь читать и анализировать публичную финансовую отчетность.

Современный учет в значительной степени приобрел **черты вариативности** (в смысле применяемых методов и процедур), что предопределяет необходимость овладения бухгалтером финансово-аналитическим инструментарием. Строго говоря, более или менее тесная связь учета и финансовых расчетов прослеживается на протяжении нескольких столетий. Не случайно в России коммерческие, а впоследствии финансовые вычисления развивались, прежде всего бухгалтерами (Н.С. Лунский, П.И. Рейнбот, А.В. Прокофьев, Г.А. Бахчисарайцев, Р.Я. Вейцман и др.).

Вышедший в России в 1888 году первый бухгалтерский журнал «Счетоводство», инициатором издания и редактором

Грамотное и осознанное использование новых категорий и оценок невозможно без знания элементов финансовой математики.

которого был замечательный российский бухгалтер А.М. Вольф, имел подзаголовок: «Журнал коммерческих и финансовых знаний».

В сферу интересов современного бухгалтера вошли новые учетные категории (финансовые инструменты, финансовые риски, временная ценность денег и др.), а также появилась необходимость применять принципиально новые оценки, отличающиеся от традиционных оценок по себестоимости (прежде всего имеются в виду оценки по справедливой стоимости). Грамотное и осознанное использование новых категорий и оценок невозможно без знания элементов финансовой математики.

О вариативности в учете можно говорить и в контексте его методологических и методических основ: имеется в виду очевидный **отход от жесткой предписательности в выборе методов учета и оценок**. Инструкции заменяются стандартами, предоставляющими бухгалтеру определенную свободу и подразумевающими приоритет профессионального мнения над инструкцией.

Предстоящая в ближайшие годы разработка на базе действующих ПБУ федеральных и отраслевых стандартов, корреспондирующих с МСФО, будет весьма непростым и небыстрым действием. Вероятно, нелишне обратиться к опыту других стран.

Так, в США в середине 90-х годов XX века по инициативе Национального совета по стандартам финансового учета было предпринято исследование по идентификации различий между стандартами *US GAAP* и *IFRS*. Был опубликован соответствующий объемный отчет (*The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP. Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, Norwalk, Connecticut, 1996*), который был ориентирован на всех заинтересованных лиц и прежде всего лиц имеющих отношение к международным рынкам капитала. Подобная работа предстоит и в России.

Появились новые аргументы для отражения беспочвенных нападок ряда экономистов-теоретиков, олицетворяющих учет с обычным набором специальных технических процедур и потому отрицающих его место в системе наук. В частности введены **принципиально новые объекты учета** и факты

хозяйственной жизни, не очевидные в оценке, признании и отражении в учете и отчетности.

Учет столкнулся с проблемой трактовки ряда аспектов, ранее не принимавшихся во внимание: психология и бихевиоризм, нивелирование возможных противоречий интересов широкого круга лиц, имеющих отношение к фирме, необходимость учета фактора риска, неоднозначность оценок, проблема выбора и др. В учет вошла неопределенность. Предписательность заменилась возможностью выбора и вариативностью.

Именно поэтому необходимы новые подходы к осмыслению сути и содержания учета, подкрепленные соответствующими теоретическими разработками. Не случайно в последние годы ведущими учеными Запада проводятся активные дискуссии в контексте шести принципиально иных парадигм бухгалтерского учета:

- 1) индуктивно-антропологической парадигмы;
- 2) дедуктивной парадигмы идеального дохода;
- 3) парадигмы теории принятия решений;
- 4) парадигмы рынка капитала;
- 5) бихевиористской парадигмы;
- 6) парадигмы информационной экономики.

Это так называемые новые, нарождающиеся парадигмы, которые, как предполагается, будут конкурировать с существующей вот уже более пятисот лет парадигмой двойной бухгалтерии. Попытка рассмотрения учеными-бухгалтерами учетно-финансовой проблематики в контексте новых парадигм также подчеркивает складывающуюся естественным путем тенденцию установления все более тесной связи между учетом и финансами в плане их концептуального развития.

Более того, отдельные американские ученые высказывают и такое радикальное мнение, что в будущем возможно появление новой парадигмы, в основе которой не будет двойной записи. Подобная идея предопределяется тем обстоятельством, что многие весьма существенные факторы развития экономического субъекта (организационная структура, системы контрактов, стимулов и вознаграждений, личностная специфика, включая лидерские качества сотрудников, корпоративная культура и др.) не могут

Профессиональное бухгалтерское сообщество могло бы оказать финансовую поддержку становлению общероссийского теоретического журнала, сопоставимого с западными аналогами.

быть адекватно отображены в рамках двойной бухгалтерии.

В стадии обсуждения находится и собственно определение сущности и целевого предназначения учета, обусловленное необходимостью и целесообразностью рассмотрения его в более широком контексте с позиции оценки уровня эффективности использования экономических ресурсов и с учетом интересов широкого круга физических и юридических лиц.

Если на Западе не существует вопроса о том, является ли бухгалтерский учет наукой, то в России он периодически муссируется. В частности, можно упомянуть о жаркой дискуссии, развернувшейся в России в конце XIX века и описанной в журнале «Счетоводство».

К сожалению, на отечественном книжном рынке мало представлены разработки российских ученых-бухгалтеров, не хватает бухгалтерских журналов теоретической направленности. Представляется, что профессиональное бухгалтерское сообщество могло бы оказать финансовую поддержку становлению общероссийского теоретического журнала, сопоставимого с западными аналогами.

Существенным образом **меняется система подготовки бухгалтерских кадров**. Прежде всего следует упомянуть о размежевании общего университетского и профессионального бухгалтерского образования. Первое является прерогативой вузов, второе – специализированной системы сертификации, создаваемой профессиональным бухгалтерским сообществом.

Иными словами, обучение в вузе или колледже не предполагает получения профессиональной квалификации, то есть диплома (сертификата) профессионального бухгалтера. Вместе с тем университетские программы, ориентированные на подготовку будущих экономистов, финансистов, бухгалтеров, должны предусматривать в составе предлагаемых курсов дисциплины, которые будут впоследствии полезны для получения профессиональной сертификации.

Здесь необходимы согласованные действия вузовских и бухгалтерских методологов. Не случайно в Шотландии все университеты, предлагающие программы финансово-учетного профиля, согласовывают (в методическом и содержательном

планах) наборы дисциплин, упражнений, кейсов и тестов с Институтом присяжных бухгалтеров Шотландии (*Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS*), который, являясь негосударственной профессиональной организацией, как раз и занимается сертификацией бухгалтеров. Отметим также, что ICAS мониторит своих выпускников, отслеживая, в частности, своевременность и регулярность прохождения ими программ переподготовки и повышения квалификации.

Что касается университетских программ финансово-учетного профиля, то здесь также с неизбежностью должны произойти существенные перемены в преподавании учета, предусматривающие отход от ориентации исключительно на технику учета. Это связано с возрождением идей российских балансоведов 20-х годов прошлого века.

Напомним, что *балансоведение* представляет собой науку о балансе как квинтэссенции информационно-финансовой модели экономического субъекта. В рамках этого научно-практического направления изучаются два основных блока проблем:

1) логика и принципы построения финансовой отчетности в целом и ее информационного ядра – баланса;

2) логика, принципы и процедуры экономического чтения и анализа финансовой отчетности как элементов процесса принятия решений финансового характера в отношении экономического субъекта.

Первый подход предполагает движение от счетов к балансу (отчетности): прежде всего освоить бухгалтерские проводки, пойми взаимосвязь счетов, а уж их агрегирование в виде отчетности и ее интерпретация труда не составит. Второй, наоборот: сначала пойми баланс как финансовую модель фирмы, его статьи, взаимосвязи, причины и последствия изменений, в нем отражаемых, и др. и лишь затем переходи к рассмотрению счетов, которые в этом случае носят вспомогательный для понимания характер.

У каждого из этих подходов есть свои плюсы и минусы. Первый подход более механистичен и технологичен, он в большей степени ориентирован на счетных работников, и потому именно ему отдавалось предпочтение в советской системе подготовки бухгалтеров как носителей функции контроля. Доминанта

Российское бухгалтерское сообщество (имеются в виду, прежде всего, ученые) в последние годы не проявляет должной активности в пропаганде несомненно важной роли учета как науки и практики.

первого подхода в СССР в немалой степени способствовала феминизации учета и существенному снижению авторитета бухгалтерской профессии в небухгалтерских кругах, в том числе и в области науки.

Второй подход ориентирован прежде всего на широкий круг пользователей отчетности (менеджеров, инвесторов, экономистов, аналитиков), он в гораздо большей степени акцентирует внимание на сущностных аспектах финансовой модели фирмы. Именно этот подход получил большее развитие в ведущих странах рыночной экономики (как уже отмечалось, учет здесь рассматривается как система производства информативных данных, полезных для принятия управленческих решений), а потому его реализация в том или ином варианте в российской образовательной схеме неизбежна.

Если говорить в целом об университетской программе (например, магистерской) финансово-учетного профиля, то, на наш взгляд, в ней основное место должны занимать три блока дисциплин: *учетно-аналитический* (с акцентом на понимание баланса как наилучшей финансовой модели фирмы*), *финансовый* (ядро блока – финансовый менеджмент, или корпоративные финансы) и *правовой* (ядро блока – финансовое право). Данная логика особенно актуальна именно для магистерских программ, в которых, как известно, могут принимать участие выпускники абсолютно различных бакалаврских программ, зачастую не имеющие представления не то что о парадигмах бухгалтерского учета, но даже о плане счетов.


Подводя итог, уместно упомянуть о следующем весьма важном обстоятельстве. К сожалению, российское бухгалтерское сообщество (имеются в виду прежде всего ученые) в последние годы не проявляет должной активности в пропаганде несомненно важной роли учета как науки и практики. Это выглядит весьма странным, в частности, и потому, что на Западе имеет место совершенно иное отношение к учету.

Любопытно отметить и то обстоятельство, что именно с модернизации бухгалтерского учета в СССР начались процессы перестройки российской экономики в начале 90-х годов прошлого века. Затем динамика была утрачена, а жаль. Нужно более акцентированно

** Подчеркнем, такой подход ни в коем случае не отрицает необходимости понимания системы счетов, техники и методов отражения на них фактов хозяйственной жизни. Просто акценты несколько смещаются как в последовательности изучения оснований бухгалтерского учета, так и в объеме времени, уделяемого бухгалтерской технике, с одной стороны, и трактовке фактических и возможных последствий того или иного факта как причины изменения представления о финансовой модели экономического субъекта – с другой.*

доводить до бизнес-сообщества, экономистов, ученых простую мысль о том, что именно бухгалтерия учит главному – пониманию того, как движутся денежные потоки в фирме, т.е. как функционирует ее кровеносная система (напомним, английский философ Т. Гоббс сравнивал государство с организмом, а деньги – с его кровью).

Российский бухгалтерский учет не только существенно отличается от учета советского периода, но и вполне естественным образом все более активно внедряется в сферу интересов финансистов и менеджеров. Наличие добротной бухгалтерской подготовки является отличным фундаментом для продвижения по научной и профессиональной (например, управленческой) лестнице (в качестве примера

упомянем о Карлосе Гоне, начавшем свою карьеру с должности рядового бухгалтера и в настоящее время являющемся одним из самых известных топ-менеджеров, отметившимся своей эффективной работой в фирмах *Renault* и *Nissan*; Гона нередко называют «убийцей затрат» за его весьма решительные и продуктивные действия по оптимизации производства). Нужно попросту гордиться профессией бухгалтера, понимать ее безусловную значимость в экономической науке и практике и почаще вспоминать слова французского экономиста П.-Ж. Прудона (1809-1865), утверждавшего, что «бухгалтер – это и есть настоящий экономист, у которого клика мнимых ученых украли его имя» (Счетоводство, 1888, с. 258). 

Н. Е. Вахромова, Д. В. Игнатъев, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Если в организации работают инвалиды

Какими льготами по налогу на прибыль может воспользоваться организация, в штате которой работают инвалиды? Организация осуществляет деятельность в г. Москве и Рязанской области.

Организации, использующие труд инвалидов, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль могут учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, средства, направленные на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 21 НК РФ налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

В силу пункта 1 статьи 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Согласно подпункту 38 пункта 1 статьи 264 НК РФ, организации, использующие труд инвалидов, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль могут учесть в составе прочих расходов, связанных с производством

и реализацией, средства, направленные на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, которые перечислены в указанном подпункте.

Применение указанной нормы возможно лишь при соблюдении следующего условия: численность инвалидов должна составлять не менее 50% от общего числа работников налогоплательщика, а доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда – не менее 25%. При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Организации, указанные в абзаце 1 подпункта 38 пункта 1 статьи 264 НК РФ, могут создавать резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную

защиту инвалидов в порядке, предусмотренном статьей 267.1 НК РФ (п. 1 ст. 267.1 НК РФ).

Также организации, в которых работают инвалиды, имеют право учесть в расходах на оплату труда доплаты инвалидам, производимые в соответствии с законодательством РФ (п. 23 ст. 255 НК РФ). Это могут быть доплаты, осуществляемые в соответствии с Федеральным законом от 24.11.1995 № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации», а также Законом РФ от 15.05.1991 № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС».

Пунктом 1 статьи 284 НК РФ определено, что налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ (установленная Налоговым кодексом РФ как 18%), законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

Пунктом 3 статьи 1 Закона г. Москвы от 05.03.2003 № 12 «Об установлении ставки налога на прибыль для общественных организаций инвалидов и организаций, использующих труд инвалидов» (далее – Закон № 12) установлена ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет города Москвы, в размере 13,5% для организаций, использующих труд инвалидов. При этом указанная ставка налога применяется для организаций, в которых среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%. При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.


Нормы, предусмотренные статьей 1 Закона № 12, не применяются в отношении:

- прибыли, полученной от производства и (или) реализации подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых и иных товаров по перечню, определяемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими



организациями инвалидов, а также от оказания посреднических услуг, связанных с реализацией таких товаров, минерального сырья и полезных ископаемых. Организации, осуществляющие наряду с деятельностью, указанной в настоящем пункте, иную деятельность, в целях осуществления льготного налогообложения обязаны обеспечить ведение раздельного учета;

- доходов в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования.

Пунктом 1 статьи 5 Закона Рязанской области от 29.04.1998 № 68-ОЗ «О налоговых льготах» установлено, что для организаций всех организационно-правовых форм, осуществляющих производственную или научную деятельность, со среднесписочной численностью работающих инвалидов более 50% от общей численности работающих по данным отчета за предшествующий финансовый год, ставка налога на прибыль в части зачисления в областной бюджет снижается на 4 пункта (процента), то есть составляет 14%. 

Л.А. Карасевич, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Нужна ли скрупулезная проверка контрагента?

Организация-покупатель требует от поставщика при заключении договора купли-продажи следующие документы: декларация по НДС, декларация по налогу на прибыль, протокол приема отчетов (деклараций) по НДС и налогу на прибыль. Правомерно ли это?

Налоговый орган может признать налоговую выгоду необоснованной, если докажет, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом.

Пленум ВАС РФ в пункте 1 постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53) разъяснил, что при разрешении налоговых споров суды должны исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны.

При этом в пункте 10 Постановления № 53 отмечено, что налоговый орган может признать налоговую выгоду необоснованной, если докажет, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Суды считают, что налоговые последствия в виде применения налоговых вычетов по НДС и отнесения сумм, уплаченных контрагентом, на расходы при исчислении налога на прибыль правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции (постановление ФАС Московского округа от 07.04.2010 № КА-А40/1783-10).

Налогоплательщик, вступая с контрагентом в гражданско-правовые

отношения, должен проявить такую степень заботливости и осмотрительности, которая позволила бы ему рассчитывать на надлежащее поведение контрагента в сфере налоговых правоотношений с учетом косвенного характера налога на добавленную стоимость (постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2012 № 11АП-8694/12).

В Приложении № 2 (п. 12) к приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (в редакции приказа ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@) приведены рекомендации налогоплательщику о проведении определенных действий по изучению контрагентов, свидетельствующих о проявлении им должной осмотрительности при заключении хозяйственных договоров.

Кроме того, Минфин России в письмах от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177 и от 21.07.2010 № 03-03-06/1/477 отмечает, что об осмотрительности и осторожности налогоплательщика могут свидетельствовать меры, включающие в себя получение налогоплательщиком от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, проверка факта занесения сведений о контрагенте в Единый государственный реестр юридических лиц, получение доверенности или иного документа, уполномочивающего то или иное лицо подписывать документы от лица контрагента, использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента, предпринимаемые налогоплательщиком в целях подтверждения добросовестности его контрагента.

Вместе с тем следует отметить, что судебные органы при рассмотрении налоговых споров в каждом конкретном

случае оценивают совокупность представленных налогоплательщиком и налоговым органом доказательств при определении достаточности мер, принятых налогоплательщиком для определения добросовестности контрагента. При этом судебную практику нельзя признать однозначной.

Так, в одних случаях действия налогоплательщика по запросу у контрагента копий свидетельства о государственной регистрации, свидетельства о постановке на налоговый учет, устава, выписки из Единого государственного реестра юридических лиц судебные органы расценивают как проявление стороной договора должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19.04.2007 № Ф04-2377/2007, от 28.07.2008 № Ф04-3895/2008, Восточно-Сибирского округа от 07.10.2008 № А33-5672/2008; ФАС Московского округа от 09.09.2011 № Ф05-8799/11).

Также суды считают, что нормы Налогового кодекса РФ не ставят право налогоплательщика на вычет и не обуславливают право на учет расходов для целей налогообложения исполнением контрагентом своих обязанностей по уплате налогов в полном объеме (см., например, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 20.06.2012 № Ф08-3099/12; Десятого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2011 № 10АП-8320/11 и от 10.09.2012 № 09АП-23691/12).

В других случаях суды соглашались с позицией налогового органа и считают, что налогоплательщик не проявил должной степени осмотрительности при выборе контрагента, поскольку не предпринял действий по выявлению наличия у контрагента необходимых ресурсов, квалифицированного персонала, не проверил нахождение контрагента по его юридическому адресу, указанному в регистрационных документах, не истребовал у контрагента копии налоговых деклараций с отметкой налогового органа о получении, позволяющие оценить тот факт, что контрагент скрывает реальные обороты, не истребовал у контрагента бухгалтерский баланс с отметкой налоговых органов, который позволил бы выявить наличие либо отсутствие производственных активов, имущества и иных документов, а также доказательства, подтверждающие реальность деятельности контрагента (постановления ФАС

Западно-Сибирского округа от 05.06.2012 № Ф04-1818/12; Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2012 № 15АП-5673/12).

Таким образом, в целях минимизации налоговых рисков налогоплательщику при выборе контрагентов целесообразно предпринимать различные действия для подтверждения надежности контрагента, в том числе и интересоваться его налоговой отчетностью.

Однако при этом необходимо отметить следующее.

В соответствии с пунктом 9 статьи 84 НК РФ сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной. К таким сведениям относятся и данные налогового учета. Согласно пункту 1 статьи 102 НК РФ, налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. Вместе с тем не признаются налоговой тайной сведения, разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия (подп. 1 п. 1 ст. 102 НК РФ).

Из сказанного следует, что Налоговым кодексом РФ ограничивается возможность распространения соответствующих сведений контролирующими органами. Сама же организация вправе самостоятельно определять, предоставлять ли (и в каком объеме) сведения о себе как о налогоплательщике другим лицам. Кроме того, организация может определить, что данные налогового учета являются ее коммерческой тайной (ст. 3, ст. 10 Федерального закона от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»).

В заключение отметим, что законодательство не обязывает налогоплательщиков истребовать налоговую отчетность у своих контрагентов, в том числе данные о своевременности исполнения ими налоговых обязательств. Последние в свою очередь также не обязаны предоставлять истребуемые документы и сведения.

В то же время в целях проявления должной осмотрительности при заключении гражданско-правовых договоров сторона по договору вправе самостоятельно определять способы выявления неблагонадежных контрагентов и на основании полученных сведений принимать решение о целесообразности заключения договоров с теми или иными лицами.

Законодательство не обязывает налогоплательщиков истребовать налоговую отчетность у своих контрагентов, в том числе данные о своевременности исполнения ими налоговых обязательств.

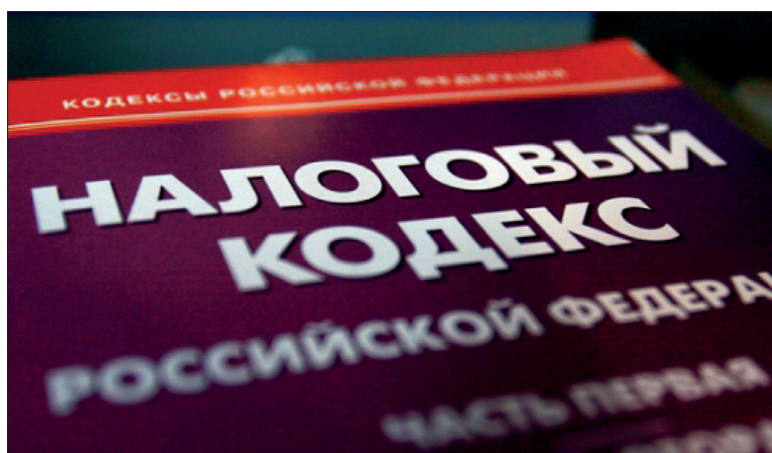


С.Ю. Овчинникова, Д. В. Игнатьев, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

«Упрощенка» при наличии обособленного подразделения

Организация (общий режим налогообложения) находится в г. Москве, имеет в г. Владимире зарегистрированное обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством.

Организация уплачивает и отчитывается по месту регистрации и головной организации, и обособленного подразделения по НДС/Л и налогу на прибыль. Вправе ли организация при выполнении прочих условий перейти на УСН с 1 января 2013 года? Если да, то как уплачивать и отчитываться по единому налогу в связи с применением УСН?



Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Согласно пункту 1 статьи 346.11 НК РФ, упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах. Переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.2 НК РФ.

Пунктом 3 статьи 346.12 НК РФ установлены случаи, когда налогоплательщик не вправе применять УСН. Так, согласно подпункту 1 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ, организации, имеющие филиалы и (или) представительства, не вправе применять УСН.

Определения понятий «филиал» и «представительство» в Налоговом кодексе РФ отсутствуют, следовательно, для раскрытия данных понятий следует обратиться к нормам

гражданского законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 55 ГК РФ, представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Филиалом, в соответствии с пунктом 2 статьи 55 ГК РФ, является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

При этом сведения о представительствах и филиалах должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица (п. 3 ст. 55 ГК РФ).

Аналогичные определения содержатся в статье 5 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Филиалом общества с ограниченной ответственностью является его обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения общества и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительством общества является его обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения общества, представляющее интересы общества и осуществляющее их защиту.

При этом филиал и представительство общества не являются юридическими лицами и действуют на основании утвержденных обществом положений.

Устав общества должен содержать сведения о его филиалах и представительствах.

Таким образом, под филиалом (представительством) следует понимать обособленное подразделение организации, наделенное соответствующим статусом учредительными документами организации, применительно к ООО – его уставом.

Согласно пункту 2 статьи 11 НК РФ, обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Как следует из приведенных норм, не каждое обособленное подразделение в понимании пункта 2 статьи 11 НК РФ может являться филиалом или представительством организации.

Поскольку созданное организацией обособленное подразделение в рассматриваемой ситуации не наделено статусом филиала или представительства учредительными документами, то указанное обособленное подразделение нельзя рассматривать в качестве филиала или представительства организации. Следовательно, ограничение, установленное подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ, не распространяется на организацию.

При этом нормы главы 26.2 НК РФ не содержат запрета на применение УСН организациями, имеющими обособленные подразделения.

Как отмечают специалисты Минфина России и налоговых органов, право перехода на УСН не предоставляется только тем организациям, которые имеют обособленные подразделения, являющиеся филиалами и представительствами и указанные в качестве таковых в учредительных документах создавших их организаций. Организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе применять упрощенную систему налогообложения на общих основаниях

(см., например, письма Минфина России от 18.01.2008 № 03-11-02/5, от 29.05.2012 № 03-11-06/2/72, от 22.07.2011 № 03-11-06/2/108, от 10.12.2010 № 03-11-06/2/186, от 30.04.2009 № 03-11-06/3/115, от 12.12.2008 № 03-11-04/3/557, УФНС России по г. Москве от 14.02.2007 № 18-11/3/13705@, от 19.08.2011 № 16-15/081345@).

Таким образом, при соблюдении условий, установленных главой 26.2 НК РФ, организация в рассматриваемой ситуации вправе осуществить переход на УСН с 1 января 2013 года.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.13 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, изъ-

К сведению

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», вступающий в силу с 1 января 2013 года, не освобождает организации, применяющие УСН, от обязанности вести бухгалтерский учет (письмо Минфина России от 26.03.2012 № 03-11-06/2/46).

явившие желание перейти на УСН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на УСН.

В уведомлении (рекомендуемая форма № 26.2-1, утверждена в качестве приложения № 1 к приказу ФНС России от 13.04.2010 № ММВ-7-3/182@) указываются выбранный объект налогообложения, остаточная стоимость основных средств и размер доходов по состоянию на 1 октября года, предшествующего календарному году, начиная с которого организация переходит на УСН.

Согласно пункту 6 статьи 346.21 и пункту 1 статьи 346.23 НК РФ, уплата налога и авансовых платежей по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, а также представление налоговых деклараций производятся по месту нахождения организации, то есть по месту ее государственной регистрации. По месту нахождения обособленного подразделения налог не уплачивается и налоговая декларация не сдается (письма Минфина России от 23.01.2006 № 03-01-10/1-14, УФНС России по г. Москве от 31.08.2010 № 16-15/091423@, от 11.09.2007 № 18-11/3/086094@).

Право перехода на УСН не предоставляется только тем организациям, которые имеют обособленные подразделения, являющиеся филиалами и представительствами и указанные в качестве таковых в учредительных документах создавших их организаций.

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

Коран: «Запись Наша верно скажет»



Т.Н. Малькова

Текст Корана (в переводе Т. Шумовского) содержит 114 сур (глав), половина из которых имеет экономический смысл. Бухгалтерский анализ состоял в поиске учетной терминологии и методологии и на этой основе – реконструкции бухгалтерского учета.

Письменный учет и его критерии

О традиции письменного учета написано следующим образом: *запишет... пиছেц* [2; 39]¹, *расчет... записали* [78; 504], *писцы* [80; 507]. Требования к учету выражены ясно: *запишите... четко* [2; 39], *запишет... по справедливости пиছেц* [2; 39], *напишет все прилежно* [2; 39], *осмотрителен* [2; 40], *самовольства не творит* [2; 40], *пиছেц... в записи усердной не убавляет ничего* [2; 40], *запись полная всего* [18; 241], *запись Наша верно скажет* [36; 358]. Осуждение недостоверного учета выражено в словах: *Их просишь о плате, но нет у них счета долгам? Иль есть у них тайна и запись ее по углам?* [52; 435]².

Документы имели печати: *со счетом... ясную печать* [9; 155], *мы чтим... печать* [11; 183]. Писали сначала на египетском папирусе и пергаменте, затем на бумаге, которая стала известна арабам в 751 г. от китайских мастеров после захвата Мараканды (совр. Самарканд). Миниатюры XV – XVI вв. иллюстрируют использование бумажных кодексов-книг, ведомостей-страниц, печатей (рис. 1). След применения печатей обнаруживается и в художественной литературе:

- «наложить печать я должен на свою заветную тетрадь» – вероятно, кодекс (Омар Хайям, XI в.);
- «в оправе серебряной доску вручил ему царь» – деревянные доски добумажно-го происхождения (Саади, XIII в.);
- «сам проверяй все книги и счета» – вероятно, кодекс (Саади, XIII в.).

В Коране приводятся *памятный листок* [2; 39], *свитки* [52; 433, 74; 495, 80; 507, 81; 509, 87; 519, 98; 535], *книги*

[7; 123, 11; 179, 29; 324, 57; 451; 69, 482]. Очевидно, памятный листок и свитки обозначали ведомости (современные свободные листы), книги – кодексы (современные журналы). Слова о *скрижалях* [7; 133] имеют ссылку на древнееврейский источник. Но известно, что арабы до рукописных книг высекали краткие тексты на камне³.

Для письма применяли чернила и трость («калам», способ очинки которого был личным секретом писца): *велел перу их записать* [25; 291], *перья... чернилами* [31; 333], *клянусь пером и письменами* [68; 478]. Последнее выражение свидетельствует о высочайшей значимости записанного текста.

Учетные объекты и вычисления

Учетные объекты в Коране имеют обширный перечень: денежные средства, расчеты, товары, доходы, расходы,

К СВЕДЕНИЮ

Шумовский Теодор Адамович (1913–2012), арабист, докт. ист. наук, ученик академика И.Ю. Крачковского, основателя отечественной арабистики. Перевод осуществлен с сохранением рифмованной прозы и традиционных трактовок. Арабский язык является единственным полноценным семитским языком, дошедшим до нашего времени как живой язык (Поэтическое изложение Корана, Послесловие, с. 567). Официальный текст Корана был записан в 651 г. (Халидов А.Б. *Рукописная книга в арабской культуре / Рукописная книга в культуре народов Востока (Очерки)*. Книга 1. – М.: Наука, 1987, с. 244.)

¹ Здесь и далее курсивом приводятся извлечения из Корана в издании: Поэтическое изложение Корана. Поэтический перевод с арабского Теодора Шумовского. – СПб.: Моби Дик, 2009. В квадратных скобках указана сура Корана (первая цифра) и страница издания (вторая цифра). Многоточие введено автором статьи для пропуска текста не экономического содержания, в чем автор статьи приносит свои извинения верующим. Для цитат использованы наиболее характерные тексты из Корана.

² Бумажные страницы имели широкие поля по всему периметру текста, на которых производились дополнительные и справочные записи.

³ Халидов А.Б. *Рукописная книга в арабской культуре / Рукописная книга в культуре народов Востока (Очерки)*. Книга 1. – М.: Наука, 1987, с. 241, 244.



прибыль, убыток. Из них преобладают расчеты, прибыль, убыток.

Расчетам уделено исключительное внимание. Они оформлялись письменными договорами: *договор* [2; 9], *договор, ... писцу* [2; 40], *договор свой выполняет* [3; 50], *договоры исполняйте* [17; 229], *чит усердно договор* [23; 276], *договору верен* [70; 484]. Договоры заключались в присутствии свидетелей: *свидетелями... возьмите двух* [2; 40], *в свидетели зовут* [2; 40], *всегда свидетелей зовите, вступая с кем-то в договор* [2; 40], *свидетельства* [2; 40, 3; 49, 65; 471], *при свидетелях* [4; 64], *свидетель* [11; 180], *клятву дайте* [3; 49]. О поручителях также сказано: *поручительства... не давал* [6; 108], *не поручитель* [10; 177].

Займы брались под залог: *взимаются залого* [2; 40], *возвратит... залог* [2; 40]. Погашение долга выражено словами: *призовет к расчету* [7; 138], *договоры исполняйте* [17; 229]. Определялись сроки погашения: *расплаты час* [2; 40], *расплате срок назначен* [11; 185]. Применялись отсрочки платежей: *дана отсрочка* [7; 138], *без отсрочки* [69; 482]. Но была и безнадежная дебиторская задолженность: *долги простите* [2; 33], *долга не собираются признать* [3; 49], *мы в долгах* [56; 447].

Категории прибыли и убытка в Коране производят потрясающее впечатление, так как свидетельствуют об устойчивой практике определения финансового результата [2; 8, 2; 39, 5; 93, 6; 104, 7; 121, 7; 129, 9; 159, 11; 184, 29; 324, 35; 355, 39; 375, 40; 381, 40; 387, 45; 409, 46; 413, 63; 468, 91; 526, 103; 541], его масштабах: *огромной прибыли в торговле* [3; 55], *великой прибылью* [37; 364, 64; 470] и моральной стороне: *огромной прибыли в торговле не пожирайте всякий час* [3; 55], *убытка людям не чините в какой бы ни были стране* [11; 185], *отверг свои богатства* [92; 528]. Финансовый результат был связан прежде всего с торговлей [2; 40, 3; 55, 35; 355], *торговля – то же, что и прибыль* [2; 39], *торговлю Бог позволил* [2; 39], *в надежде... на торговлю, она... не подведет* [35; 355].

Арабский халифат (750–1250 гг.) контролировал международные торговые пути на своей территории и всемерно их поддерживал. Устойчивое мнение о темноте Средневековья не соответствует

действительности. Торговые пути того времени имели названия:

- Великий шелковый путь (Китай, Индия, Средняя Азия, Иран, Западная Европа, Русь);
- Главная дорога серебра и Великий Волжский путь (Русь, Хазария, Средняя Азия, Иран);
- Путь из варяг в греки и из грек (Русь, Скандинавия, Византия);
- Ворота народов (плато Устюрт);
- Город мира (Багдад);
- Мастерская великолепия (Константинополь).

Путь от Красного моря до Китая занимал три года, по пути следования маршрута осуществлялась торговля. Арабские купцы имели собственный флот (до 1500 человек, вооруженная охрана, нотариусы, писцы). Внушительные караваны – до 5000 человек, вооруженная охрана, переводчики (хотя купцы обычно знали языки тех территорий, где торговали), писцы, паломники, миссионеры, ученые, дипломаты, агенты – следовали по маршрутам с дорогими товарами, обладающими высокой рентабельностью.

Категории прибыли и убытка в Коране производят потрясающее впечатление, так как свидетельствуют об устойчивой практике определения финансового результата.



Рис. 1. Кодекс (Ирано-таджикская поэзия / Библиотека всемирной литературы, серия первая, т. 21. – М.: Художественная литература, 1974, XV в.



Рис. 2. Кодексы, ведомости, опечатанный документ (две печати на переднем плане справа) в шкатулке для хранения документов (Ирано-таджикская поэзия, XV в.)

Арабские монеты (золотые и серебряные дирхемы высокого качества) сами по себе были ценным товаром, из них в других странах делали ручным способом монеты и использовали для переплавки в ювелирные украшения.

Маршруты были многоэтапными с промежуточными станциями (в Иране через каждые 15 км). Но были и небольшие караваны (на берега Енисея, до Крайнего Севера – *море Мрака*). Экспедициям предшествовал сбор информации (география, обычаи, способы торговли, опасности). Еще до Арабского халифата в Средней Азии были устойчивые торговые традиции: половина жителей Мараканды занималась торговлей (осталось выражение китайских хронистов: «новорожденным мальчикам мазали язык медом для сладкоречия, а ладонь – клеем, чтобы крепко держала денежку»). Содержание и обслуживание иноземных купцов в гостиницах было бесплатным в течение трех дней, а торговать они могли в течение года, после чего уезжали или принимали ислам.

Отношение к денежному обращению и торговле было самым серьезным, они охранялись законом и религией. Но и от торговцев требовалось

соблюдать правила и не обманывать сборщиков податей и друг друга. В 770 г. Абу Юсуф написал *Книгу о податях*.

О доходах читаем: *сбереженья* [9; 155], *богатство... считал* [104; 542], *постарайся от расточительства уйти* [17; 229], о расходах – *потрачтите* [2; 39], *в расходах им известна мера* [25; 294], *кого зовут к расходу* [47; 419], *прямой урон* [7; 133], *расточительность* [40; 383], *издержки* [60; 461].

Денежные средства представлены выражениями: *торговли наличной* [2; 40], *при деньгах... деньги* [18; 238], *сокровищницы* [38; 369, 39; 377], *в оплате* [40; 381], *тратит в счет сокровищ* [65; 472]. О товарах сказано: *склады... записал... в подробных перечнях* [11; 179]. Доход казны Арабского халифата в IX в. составлял 530 млн дирхемов.

Особое место занимал так называемый налог братства (*закат*), который уплачивался один раз в год при уборке урожая: *во время сбора дайте долю* [6; 117]. Он мог быть и в денежной форме. Размер налога определялся в пределах содержания человека (*закат* применяется и в настоящее время).

Измерение учетных объектов было предметом пристального внимания: *знайте меру* [6; 117], *с... весами* [7; 121], *не убавляйте меры, веса* [11; 185], *вес и мера точны* [11; 185], *да будет мера ваша точной, да будут верными весы* [17; 229], *чтоб веса вы не уменьшали в свои торговые часы* [55; 442], *справедливые весы* [57; 451], *недовес* [83; 512]. Учетные измерители требовали вычислений: *число* [18; 238, 40; 387], *спроси считавших* [23; 281], *определенное число* [46; 411], *скопив богатство, сто раз его считал* [104; 542].

В 940 г. Абу-л-Вафа написал трактат *Что нужно знать писцам и делцам и другим из науки арифметики* (с названием отрицательных чисел как долга).

Методология бухгалтерского учета

Во все времена учетная процедура формировалась в составе первичного учета, текущего учета и отчетности. О методологии бухгалтерского учета в Коране сказано скупо.

Отношение к денежному обращению и торговле было самым серьезным, они охранялись законом и религией.



Рис. 3. Страница из рукописи Корана, VII в.

В отношении первичного учета написано: *запишите... четко... на памятный листок* [2; 39], что обозначало регистрацию учетных объектов в отдельном регистре (*свиток*). Он велся в хронологической последовательности, о чем можно судить по словам: *счисление лет* [10; 168], *мудро каждое деяние Творцом записано давно* [45; 410], *тысячелетие по счету* [32; 336]. Текущий учет был приходо-расходным с элементами инвентарного учета, что проявляется в следующем:

- *записал Он в ясной Книге, в подробных перечнях* [11; 179] (инвентарный учет в книге);
- *Бог наперечет их знает* [58; 453] (вероятно, инвентарный учет, так как в предыдущей суре 57 говорится о Книге);
- *склады их – все записал Он в ясной Книге, в подробных перечнях* [11; 179] (приходо-расходный учет в книге);
- *остаток* [68; 481], *без остатка* [7; 127, 16; 220, 39; 378] (приходо-расходный учет в книге с выведением остатков счетов).

Но методология текущего бухгалтерского учета была профессиональной тайной и прямо не раскрывалась, поэтому при отсутствии подлинных бухгалтерских документов исторический анализ ограничивается косвенными аргументами.

Представляется, что первичный хронологический учет велся в ведомости (*свиток*), а текущий учет – в кодексе (*книга*). Есть также подтверждение текущих аналитических счетов, что аргументируется следующим: *со счетом... ясную печать* [9; 155], *рассчитал... счет* [74; 494], *в большом и малом запись долга, его статей наперечет... покуда урочный срок не истечет* [2; 40]. Остался стих: «сам проверяй все книги и счета» (Саади, XIII в.).

Отчетность понималась как обобщение учетной информации: *свод писем* [83; 513] и представлялась заинтересованным лицам: *для отчета* [2; 8], *нуждается отчета* [2; 40], *придут отчета к вам часы* [17; 229], *отчет* [26; 300, 88; 521], *дать о делах своих отчет* [30; 327].

Историческая преемственность

Эволюция бухгалтерского учета происходит по определенным закономерностям, одна из которых – историческая преемственность его методологии, несмотря на этнические особенности. В Коране она проявляется в аналогиях с древнеегипетским учетом в отношении применения свитков: *свитки* [74; 495, 80; 507, 81; 509, 87; 519, 98; 535], с древнеримским – *памятной книжки-адверсарии: памятный листок* [2; 39]. Есть даже упоминание о вавилонских глиняных документах: *из глины жесткой камни* [11; 185], *каленной глины* [51; 431], *каленных глиняных камней* [105; 543]. Бухгалтерский учет по методологии инвентарного и приходо-расходного учета с применением текущих счетов является общей особенностью учета древних и средних веков.

Значение Корана прежде всего религиозное: *справедливости закон* [6; 114]. Он написан ясным языком⁴ и является надежным историческим источником. Возможно, при всей этичности, тщательности и бережности перевод Т.А. Шумовского и имеет определенные погрешности в отношении учетной терминологии, но профессиональный интерес автора статьи перевесил сомнения. Бухгалтерский анализ Корана позволяет реконструировать методологию бухгалтерского учета и высоко оценить нравственные требования к нему.

⁴Арабский язык является единственным полноценным семитском языком, дошедшим до нашего времени как живой язык (Поэтическое изложение Корана, Послеловие, с. 567).