



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

**Бухгалтер-
ское дело –
2012.**

**Глобальные
перемены**

С. 6

**Практика
применения
МСФО:
обмен опытом**

С. 15

**О приме-
ние между-
народных
стандартов
финансовой
отчетности**

С. 21

**Движущие
силы
глобальных
изменений
профессии
бухгалтера**

С. 37

№1|2013

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

*15 лет к Вершинам
бухгалтерской профессии!*



Действительный член



Уважаемые коллеги!



Подводя итог 15-летней деятельности ИПБ России, можно смело сказать, что Институт готов ставить и решать новые масштабные задачи. Его успехи – это заслуга всех его членов.

Основатели ИПБ России и мы, продолжатели их дела, всегда стремились к тому, чтобы членство в ИПБ России было признанием высокого профессионализма, за которым стоит напряженная работа и безупречная репутация. Поэтому все возрастающая ответственность, которую общество возлагает на ИПБ России, должна быть принята каждым членом ИПБ России как личное обязательство.



*Хоружий Людмила Ивановна,
вице-президент ИПБ России*

*Копосова Евгения Иванова,
директор ИПБ России*

2 В Москве прошел Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2012



Конгресс был организован ИПБ России, ИПБ Московского региона, Фондом НСФО при поддержке Минфина России. Тема Конгресса – «Бухгалтерское дело – 2012. Глобальные перемены» – была раскрыта в выступлениях представителей Института, Фонда МСФО, Минфина России, ФНС России, а также ведущих специалистов по бухгалтерскому учету и налогообложению. На конгрессе ИПБ России была вручена благодарность министра РФ.

23 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, продолжит рассматривать вопросы, связанные с использованием различных валют, признанием курсовых разниц и учетом гиперинфляции при составлении отчетности по МСФО.

43 Артхашастра: «Всякое дело зависит от казны»



Артхашастра является выдающимся произведением Древней Индии. Она содержит свод правил по государственному управлению в условиях централизованной экономики. **Т.Н. МАЛЬКОВА**, докт. экон. наук, профессор, провела анализ организации и методологии бухгалтерского учета на основе текста Артхашастры.

В ИПБ России

- 2 События
- 6 Бухгалтерское дело – 2012: глобальные перемены
- 15 Практика применения МСФО: обмен опытом

Минфин России сообщает

- 19 Факты
- 20 Новые налоговые вычеты на детей
- 20 Поправки к закону об аудиторской деятельности
- 21 О применении международных стандартов финансовой отчетности

Дистанционное повышение квалификации

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

Образование и карьера

- 37 Движущие силы глобальных изменений профессии бухгалтера
И.В. Юферев

История бухгалтерского учета

- 43 Артхашастра: «Всякое дело зависит от казны»
Т.Н. Малькова

СОБЫТИЯ

Информационные партнеры конгресса



В Москве прошел Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2012

11 и 12 декабря 2012 года в Москве в гостинице «Космос» прошел Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2012. Конгресс был организован ИПБ России, ИПБ Московского региона и Фондом НСФО при поддержке Минфина России.

В работе конгресса приняли участие делегации зарубежных бухгалтерских объединений, а именно: Италии, Бельгии, Румынии, Молдавии, Белоруссии, Азербайджана и Казахстана.

Тема конгресса – «Бухгалтерское дело 2012. Глобальные перемены» – была раскрыта в выступлениях представителей Института, Фонда НСФО, Минфина России, ФНС России, а также ведущих специалистов по бухгалтерскому учету и налогообложению.

В своем докладе на пленарном заседании **Л.И. Хоружий**, вице-президент ИПБ России и президент ИПБ Московского региона, подвела итоги деятельности ИПБ России за 15 лет, а также обозначила задачи, которые Институт намерен решать в будущем (см. на с. 6).

А.О. Бирин, председатель Фонда НСФО, рассказал о деятельности фонда по переводу и экспертизе стандартов МСФО для применения в России (см. на с. 10).

Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, обозначил тенденции развития бухгалтерского учета и отчетности в России в 2013-2015 годах (см. на с. 11).

Отмечая значение, которое придается деятельности ИПБ России, **Л.З. Шнейдман** вручил Институту благодарность министра финансов РФ за активное содействие Министерству финансов РФ в сфере реализации его функций и полномочий по выработке государственной политики, нормативному

правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и аудиторской деятельности.

Н.А. Кузьмина, советник сводно-аналитического отдела Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, познакомила участников конгресса с основными направлениями налоговой политики России в 2013-2015 годах (см. на с. 14).

В завершение пленарного заседания иностранные коллеги из Румынии (Хория Неамту, президент САФР) и Казахстана (Нурлан Алимбетов, председатель совета директоров Палаты профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан) поздравили членов и руководство ИПБ России с 15-летним юбилеем, пожелав успехов в работе и дальнейшего процветания.

По традиции на конгрессе в торжественной обстановке поздравили победителей конкурса «Лучший бухгалтер России – 2012». В номинации «Лучший бухгалтер России по бухгалтерскому учету в коммерческих организациях – 2012» объявлены:

- **Бочкарева Мария Всеволодовна**
- **Дмитревская Надежда Михайловна**
- **Зыкина Татьяна Олеговна**
- **Мальшева Татьяна Николаевна**
- **Фастунов Илья Владимирович**

Победителями в номинации «Лучший бухгалтер России по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях – 2012» стали:

- **Попова Галина Петровна**
- **Раджабова Саида Мусаевна**
- **Стругова Светлана Сергеевна**

В номинации «Лучший бухгалтер России по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) – 2012» признаны победителями:

- **Бричко Степан Сергеевич**
- **Гафиева Гульнур Миннуровна**
- **Пыхтеева Светлана Евгеньевна**

В номинациях «Лучший молодой бухгалтер России – 2012» и «Лучший молодой финансист России – 2012» по два победителя: **Свеженцева Анастасия Андреевна**, **Талашко**

Екатерина Евгеньевна и Алексеев Юрий Владиславович, Смирнова Дарина Сергеевна соответственно.

«Лучшими из лучших» признаны:

- **Алексеев Юрий Владиславович**
- **Бричко Степан Сергеевич**
- **Зыкина Татьяна Олеговна**
- **Мальшева Татьяна Николаевна**
- **Попова Галина Петровна**
- **Свеженцева Анастасия Андреевна**

В практической части конгресса были проведены семинары по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения. Так, в первый день конгресса **О.Г. Лапина**, советник государственной гражданской службы РФ II класса, провела семинар на тему «Налог на прибыль в 2012 году. Новое в налогообложении прибыли в 2013 году», а **Е.В. Воробьева**, к.э.н., налоговый консультант – на тему «НДФЛ и пособия за счет средств ФСС РФ».

Во второй день конгресса состоялись семинары **Т.А. Шнайдерман**, заместителя начальника отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, и **А.М. Рабиновича**, аудитора, главного методолога Группы компаний Energy Consulting. Т.А. Шнайдерман выступила с докладом на тему «Годовой бухгалтерский отчет за 2012 год. Новое в бухгалтерском учете в 2013 году». А.М. Рабинович в свою очередь рассмотрел тему «НДС в 2012 и 2013 годах: новое, спорное, неурегулированное».



Н. Алимбетов передает Л.И. Хоружий поздравление от Палаты профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан

Параллельно с практическими семинарами во второй день конгресса была проведена секция МСФО под руководством **Д.А. Прокоповича**, председателя комитета ИПБ России по МСФО, члена Фонда НСФО. В ней приняли участие зарубежные гости конгресса, выступив с докладами о практике применения стандартов в их странах: **Мишель де Вольф**, президент IBR-IRE, председатель Международной ассоциации франкоязычных бухгалтеров-FIDEF (Бельгия), **Пол ван Гейт**, член IBR-IRE (Бельгия), и **Джулиано Бонд**, член президентского совета CNDCEC (Италия).

О российской практике применения МСФО гостям секции рассказали **Михаил Брюханов**, партнер компании «Информаудитсервис», и **Иван Тополя**, руководитель департамента



Е.И. Копосова, Л.И. Хоружий и «Лучшие из лучших» по результатам конкурса «Лучший бухгалтер России – 2012»



Гости конгресса

финансов и методологии ЗАО «Компания ТрансТелеКом» (см. на с. 15).

По итогам конгресса его участники приняли резолюцию (см. на с. 5).

Российские и китайские аудиторские и бухгалтерские организации подписали меморандум

5 ноября 2012 года Шеньчженьский институт Certified Public Accountants, Institute of Financial Accountants in Hong Kong, а также профессиональные аудиторские и бухгалтерские организации России: Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Московская аудиторская палата и Российская коллегия аудиторов провели совместный семинар для делового сотрудничества и обмена опытом.

В целях реализации стратегии помощи бухгалтерам и аудиторам в развитии новых направлений бизнеса, поиске новых потенциалов для роста, расширении услуг, трансформации и модернизации индустрии было принято решение о создании платформы для взаимовыгодного сотрудничества. Об этом был подписан соответствующий меморандум.

Вступила в силу новая редакция кодекса этики профессиональных бухгалтеров

Президентский совет ИПБ России на своем расширенном заседании

12 декабря 2012 года принял новую редакцию кодекса этики профессиональных бухгалтеров — членов ИПБ России (протокол № 12/12 от 12.12.2012). Новый кодекс основан на Кодексе этики профессиональных бухгалтеров, разработанном Международной федерацией бухгалтеров в 2010 году и вступившим в силу в 2011 году.

Кроме того, новый кодекс не противоречит принятой в марте 2012 года Советом по аудиторской деятельности новой редакции Кодекса этики аудиторов. Эта редакция вступила в силу с 1 января 2013 года.

В кодекс включен новый раздел — «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)». Этот раздел призван помочь заказчику аудиторских услуг:

- принципы взаимодействия с аудиторской организацией, осуществляющей аудит и предоставляющей другие услуги, которые предусмотрены законодательством;
- этические требования, которые должны при этом соблюдаться;
- меры предосторожности, которые могут быть приняты для снижения угроз нарушения основных принципов до приемлемого уровня;
- запрещенные ситуации, при которых угрозы не могут быть снижены до приемлемого уровня.

РЕЗОЛЮЦИЯ КОНГРЕССА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ 2012 «БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО — 2012. ГЛОБАЛЬНЫЕ ПЕРЕМЕНЫ»

г. Москва

11 – 12 декабря 2012 г.

Участники Конгресса, члены бухгалтерского профессионального сообщества России, подводя итоги 15-летней деятельности ИПБ России, признают его достижения в становлении и развитии профессии:

- ИПБ России сформировал эффективную систему профессиональной аттестации бухгалтеров,
- способствовал разработке и внедрению норм профессиональной этики,
- принимал активное участие в развитии методического обеспечения организации бухгалтерского учета,
- вывел на новый уровень сотрудничество со странами СНГ,
- способствовал международной интеграции российской бухгалтерской профессии.

Достижения ИПБ России – это достижения каждого его члена. Со вступлением в силу нового Закона о бухгалтерском учете каждый член профессионального сообщества, каждый член ИПБ России должен быть готов принять на себя ответственность по участию в негосударственном регулировании бухгалтерского учета. Участники Конгресса призывают активизировать работу по:

- дальнейшему развитию систем аттестации и повышения квалификации ИПБ России на основе Закона «Об образовании в РФ», стандартов Международной федерации бухгалтеров, внедрения новых форм и методов пред- и постквалификационного образования, ориентированных прежде всего на повышение качества обучения и удовлетворение требований общества к бухгалтерской профессии;
- участию в разработке и обсуждении проектов нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита;
- разработке предложений по организации и осуществлению хозяйствующими субъектами внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой отчетности);
- разработке предложений по консолидации профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита;
- разработке предложений, касающихся развития саморегулирования в сфере оказания бухгалтерских услуг;
- взаимному признанию национальных сертификаций специалистов в области бухгалтерского учета в рамках стран СНГ;
- расширению сотрудничества с зарубежными профессиональными объединениями в области бухгалтерского учета и аудита.

ИПБ России предстоит укрепить свои позиции в качестве объединяющего центра для всех, заинтересованных в развитии бухгалтерской профессии.

Президентскому совету НП «ИПБ России» опубликовать все материалы Конгресса в специальных печатных изданиях и довести эту информацию до всех заинтересованных лиц.

Бухгалтерское дело – 2012: глобальные перемены

Выступая на пленарном заседании конгресса, который состоялся 11 и 12 декабря 2012 года в Москве, представители ИПБ России, Фонда НСФО и Минфина России рассказали о достигнутых результатах и планируемых изменениях.

ИПБ России готов ставить и решать новые масштабные задачи

В своем докладе на пленарном заседании **Л.И. Хоружий**, вице-президент ИПБ России и президент ИПБ Московского региона, подвела итоги деятельности ИПБ России за 15 лет, а также обозначила задачи, которые Институт намерен решать в будущем.

Она отметила, что в программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Правительством РФ в марте 1998 года, было предусмотрено широкое участие ИПБ России. Институт активно включился в ее выполнение по многим направлениям, установил тесное сотрудничество с деловым сообществом, а также с законодательными и исполнительными органами власти всех уровней.

«В качестве первоочередной задачи ИПБ России было определено создание системы профессионального ускоренного образования, обеспечивающего краткосрочные программы подготовки и переподготовки, и создание системы аттестации бухгалтеров», – напомнила Л.И. Хоружий. Нужно было переподготовить не менее 120 тыс. главных бухгалтеров в стране.

Созданная ИПБ России уникальная система подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, основанная на международных образовательных стандартах бухгалтеров и аудиторов ЮНКТАД Организации объединенных наций и образовательных стандартах Международной федерации бухгалтеров, позволила качественно повысить квалификационный уровень более

ИПБ России встречает гостей



230 тыс. специалистов в области бухгалтерского учета.

Ежегодно более 70 тыс. человек повышают квалификацию в системе ИПБ России. Для работодателя членство в ИПБ России является гарантией высокого профессионального уровня специалиста, который способен быстро адаптироваться в постоянно меняющихся условиях рыночной экономики.

По словам Л.И. Хоружий, огромный пласт деятельности ИПБ России – это развитие методологии бухгалтерского учета. На протяжении 15 лет Институт разрабатывал и издавал отраслевые нормативные документы, методические указания по бухгалтерскому, финансовому и управленческому учету в различных отраслях национальной экономики, рекомендации по актуальным вопросам ведения бухгалтерского учета и формирования показателей бухгалтерской отчетности.

Созданная ИПБ России уникальная система подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, позволила качественно повысить квалификационный уровень более 230 тыс. специалистов в области бухгалтерского учета.

Большим достижением ИПБ России является реализация принципа территориального управления. Вовлечение регионов в коллегиальное решение масштабных и насущных задач с одновременным представлением им свободы действий и финансовой самостоятельности дало положительный результат.

Сегодня корпоративная сеть ИПБ России охватывает 65 территориальных институтов и более 400 учебно-методических центров, объединяет более 1500 сертифицированных преподавателей. «Консолидация усилий регионов, территориальных институтов и ИПБ России была и остается залогом эффективного развития нашего партнерства и бухгалтерской профессии в России», – подчеркнула Л.И. Хоружий.

ИПБ России всегда стремился находить ответы на самые актуальные запросы профессионального сообщества. Одной из основных тенденций этих 15 лет была интеграция российской бухгалтерской профессии в мировую.

Проделанная Институтом огромная работа и достигнутые результаты в развитии бухгалтерского учета и бухгалтерской профессии признаны не только в нашей стране, но и международным профессиональным сообществом. «ИПБ России стал первым действительным членом Международной федерации бухгалтеров из России и остается единственной профессиональной бухгалтерской организацией в ее составе», – отметила Л.И. Хоружий.

Члены ИПБ России по праву носят международно признаваемое звание профессионального бухгалтера, одними из первых получают новости, касающиеся международных стандартов, могут стать участниками любого крупного международного проекта или мероприятия.

Международные связи ИПБ России весьма обширны. Наряду с тем, что Институт активно участвует в работе IFAC, он поддерживает рабочие отношения с профессиональными организациями Франции, Италии, Шотландии, США, Англии, Румынии и многих других стран.

Особое значение для ИПБ России приобрело сотрудничество со странами СНГ. «Приоритетность этого направления подкреплена не только очевидными географическими, культурно-историческими и экономическими традициями наших стран, но и решением

ИПБ России стал первым действительным членом Международной федерации бухгалтеров из России и остается единственной профессиональной бухгалтерской организацией в ее составе.

Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме стран СНГ», – разъяснила Л.И. Хоружий.

Опыт ИПБ России по взаимному признанию национальных сертификатов специалистов по бухгалтерскому учету будет использован в рамках деятельности специальной рабочей группы Координационного совета при Исполкоме стран СНГ. Можно с уверенностью сказать, что международный аспект станет одним из перспективных направлений развития системы аттестации ИПБ России.

Во многом именно деятельность ИПБ России на протяжении последних 15 лет послужила прообразом и обусловила впервые в современной России создание государственно-общественной системы регулирования бухгалтерского учета, предусмотренной новым законом о бухгалтерском учете. Именно Институт имеет все основания стать флагманом негосударственного регулирования бухгалтерского учета в России, так как накопил внушительный опыт и располагает необходимыми ресурсами для развития бухгалтерской профессии.

Подводя итог 15-летней деятельности ИПБ России, Л.И. Хоружий сказала, что Институт готов ставить и решать новые масштабные задачи, и подчеркнула, что его успехи – это заслуга всех его членов. «Основатели ИПБ России и мы, продолжатели их дела, всегда стремились к тому, чтобы членство в ИПБ России было признанием высокого профессионализма, за которым стоит напряженная работа и безупречная репутация», – заключила она.

Поэтому все возрастающая ответственность, которую возлагает на ИПБ России общество, должна быть принята

Уникальный шанс обменяться мнениями с коллегами из разных регионов



каждым членом ИПБ России как личное обязательство. Это касается и неукоснительного соблюдения требований по своевременной оплате членских взносов, и постоянного повышения квалификации на протяжении всей профессиональной карьеры, и более активного участия в обсуждении и разработке проектов, и выдвижении предложений по вопросам профессиональной компетенции, и неукоснительного соблюдения принятых норм профессиональной этики.

Говоря о новых вызовах, которые жизнь предъявляет ИПБ России, Л.И. Хоружий напомнила, что новый закон о бухгалтерском учете кардинально меняет систему регулирования бухгалтерского учета в стране. Важную роль будет играть негосударственное регулирование. По ее словам, Институт намерен продолжать деятельность по разработке проектов федеральных стандартов и предложений по их совершенствованию, проводить обсуждение и экспертизу этих проектов, разрабатывать и принимать рекомендации в области бухгалтерского учета, участвовать в разработке международных стандартов.

Свободных мест в зале практически не было

Введение в правовое поле Российской Федерации международных стандартов финансовой отчетности также поставило новые задачи перед ИПБ России – обновить действующие и внедрить новые программы обучения и повышения квалификации по МСФО.

Л.И. Хоружий указала, что с сентября 2012 года действует новая программа «Профессиональный бухгалтер – эксперт по МСФО», которая уже вызвала большой интерес у членов ИПБ, учебных центров, территориальных институтов. Эта программа позволяет получить знания и практические навыки, необходимые для составления отчетности по МСФО.

Отдельного рассмотрения требует выработка позиции ИПБ России в связи с предстоящим принятием нового закона об образовании в России. Как известно, этим законом окончательно закрепляется международно признанная практика уровневого высшего профессионального образования, в соответствии с которой выпускник самого массового первого уровня – бакалавр – получает в данном случае лишь в основном общеэкономическое



образование. В то время как становление его как профессионального бухгалтера, по опыту стран с развитой рыночной экономикой, должно быть нацелено в большей степени на формирование практикоориентированных компетенций и осуществляться в системе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтерских объединений, каким и является ИПБ России.

Следует иметь в виду, что пересматриваются международные образовательные стандарты для профессиональных бухгалтеров, которые разрабатываются Международной федерацией бухгалтеров и определяют содержание образования профессиональных бухгалтеров во всем мире. «Изменения, которые несут эти документы, без сомнения окажут влияние на систему аттестации и повышения квалификации ИПБ России, а также откроют новые возможности для членов нашей организации», – заявила Л.И. Хоружий.

В частности, ИПБ России планирует участвовать в общественно-профессиональной аккредитации вузов, разрабатывать новые сертификации и программы повышения квалификации,

ИПБ России планирует участвовать в общественно-профессиональной аккредитации вузов, разрабатывать новые сертификации и программы повышения квалификации, организовывать зарубежные стажировки для своих членов.

организовывать зарубежные стажировки для своих членов и многое другое. Сейчас проводится подготовительная работа для этих начинаний.

Одной из важнейших задач, которую решает обучение в рамках членства в профессиональном объединении, является получение специалистом навыка формирования профессионального суждения, без которого невозможна работа современного бухгалтера. «К сожалению, еще не все специалисты имеют достаточно опыта в формировании и применении профессионального суждения, – констатировала Л.И. Хоружий. – Зачастую бухгалтер полагается не на свое профессиональное суждение, а ждет инструкций и разъяснений».

Профессиональное образование помогает бухгалтеру научиться мыслить принципами и позволяет приобрести навык при применении правил нормативных актов постоянно тестировать их на соответствие принципам. Наличие субъективности отражает активную роль личности в формировании такого суждения и должно быть основано на принципах объективности, убедительности и компетенции.



«ИПБ России намерен активизировать работу по оказанию помощи своим членам в формировании навыков профессионального суждения путем включения этих вопросов в программу повышения квалификации, издания учебно-методической литературы, проведения вебинаров, семинаров, обсуждения на страницах своих печатных изданий и так далее», – сообщила Л.И. Хоружий.

Возрастание фактора субъективности в профессии бухгалтера делает соблюдение принципов этики еще более актуальными. Нормы этики, принятые во всем мире, хотя и медленно, но входят в жизнь российского бухгалтера. Проблема состоит в том, что этика очень сложна и в обучении (это видно по результатам тестирования), и в применении.

По словам Л.И. Хоружий, ИПБ России и впредь будет уделять этим вопросам повышенное внимание в процессе обучения и повышения квалификации своих членов, предоставляя возможность разбора реальных ситуаций, возникающих на их рабочих местах. Только такой комплексный подход, по ее мнению, обеспечивает интеграцию норм этики в повседневную деятельность специалистов бухгалтерских служб.

В заключение своего выступления Л.И. Хоружий сказала: «Сегодня перед российскими бухгалтерами стоит задача объединения и усиления независимого профессионального сообщества, способного занять профессиональную позицию и защитить интересы общества и свои профессиональные интересы в качестве субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета. ИПБ России с уверенностью смотрит

ИПБ России намерен активизировать работу по оказанию помощи своим членам в формировании навыков профессионального суждения.

Выступления специалистов вызвали у участников конгресса неподдельный интерес

в будущее и способен решать поставленные задачи».

Перевод и экспертиза МСФО для применения в России

По мнению **А.О. Бирина**, председателя Фонда НСФО, чтобы МСФО стали в России не просто обязательными, а широко распространенными, надо, чтобы тексты этих стандартов были качественно и своевременно переведены на русский язык. Нужно, чтобы возник профессиональный язык, на котором составители отчетности и аудиторы будут общаться, понимать друг друга.

До 2012 года перевод МСФО на русский язык выполнялся не в России, а в Кыргызстане. Этот перевод являлся официальным, именно он был выложен на сайте Фонда МСФО.

Когда МСФО стали обязательными для ряда категорий российских организаций, стало очевидно, что для устранения противоречий и разногласий необходимо, чтобы право перевода стандартов на русский язык получила российская организация. Такой организацией является Фонд НСФО.

Структура МСФО включает в себя:

- стандарты и интерпретации, которые являются документами обязательного применения;
- концептуальные основы применения МСФО, которые не являются документами обязательного применения;
- дополнительные документы: основы для выводов, руководство по применению, иллюстративные примеры, которые используются как приложения к МСФО.

По словам А.О. Бирина, не все из перечисленных документов есть сегодня на русском языке. Судьба их перевода и вопросы распространения этого перевода пока обсуждаются.

Так, в виде бесплатных документов будут распространяться стандарты и интерпретации. Будут ли распространяться концептуальные основы, переведенные на русский язык, еще не решено (заметим, что во всем мире доступ к этому документу приобретается на платной основе). Документы второго уровня, которые помогают применять МСФО (основы для выводов, руководство по применению, иллюстрации), пока еще официально не переведены.

Фонд МСФО выпускает стандарты не совсем в таком виде, в каком



привыкли видеть российские практикующие специалисты нормативные документы. Он выпускает два набора стандартов одновременно. Один набор стандартов называется синяя книга, а другой – красная книга.

Различаются они тем, что в синей книге собраны все документы, применение которых обязательно в определенном году (например, синяя книга – 2013), а в красной, помимо обязательных к применению, находятся и те стандарты, которые уже приняты, но не вступили в силу. Как правило, их применение возможно на добровольной досрочной основе.

Таким образом, компании могут осуществлять выбор между тем, какие стандарты, обязательные сегодня или допущенные к раннему применению, использовать при подготовке отчетности. По всей видимости, в похожей форме будут выходить документы и на русском языке.

По словам А.О. Бирин, в первую очередь идет работа над синей книгой-2013. Это стандарты, которые обязательны к применению, начиная с 1 января 2013 года. К весне предполагается выпустить красную книгу.

Кроме того, А.О. Бирин рассказал о процедуре появления МСФО. Она предполагает следующие этапы:

- 1) получение Фондом НСФО от Фонда МСФО текста стандартов и их перевод в течение трех месяцев;
- 2) передача текста стандартов на русском языке в Фонд МСФО, который при необходимости вносит в этот текст поправки и направляет итоговый текст всем заинтересованным организациям, в том числе Минфину России;
- 3) Минфин России, получив переведенные на русский язык документы, направляет их на экспертизу применимости в Фонд НСФО;
- 4) Фонд НСФО в течение 40 дней проводит экспертизу применимости документа на территории России. В экспертизе принимают участие представители Фонда НСФО, представитель ИПБ России, практикующие специалисты, аудиторы, отчитывающиеся компании, представители образовательных учреждений. Очевидно, что за каждым представителем стоит определенный ресурс, который позволяет максимально полно провести экспертизу применимости;

Минфин России и Фонд НСФО видят свою задачу в том, чтобы обеспечить практически тождественность МСФО, применяемых в России, тем стандартам, которые выпускает Фонд МСФО.

- 5) окончательное решение Фонда НСФО, принятое большинством голосов, передается в Минфин России;
- 6) Минфин России рассматривает заключение по результатам экспертизы и может в случае несогласия с результатами вернуть документы на повторную экспертизу, указав причины несогласия. Если же замечаний нет, Минфин России издает приказ о введении стандарта на территории России. Это приказ должен быть зарегистрирован в Минюсте России.

Как отметил А.О. Бирин, Минфин России и Фонд НСФО видят свою задачу в том, чтобы обеспечить практически тождественность МСФО, применяемых в России, тем стандартам, которые выпускает Фонд МСФО. «У нас нет желания сделать МСФО «а-ля рюсс», с русским оттенком, – подчеркнул он. – Цель состоит в том, чтобы МСФО в полном объеме действовали в России».

Говоря о том, что Фонд НСФО выполняет роль отвечающего на вопросы всех заинтересованных лиц в отношении перевода МСФО на русский язык, А.О. Бирин предложил участникам конгресса присылать в Фонд НСФО вопросы о том, каким образом необходимо понимать на русском языке те или иные слова и требования. Фонд НСФО обязан в течение 40 дней дать ответ на такой запрос.

Тенденции в развитии бухгалтерского учета и отчетности в России в 2013 – 2015 годах

В работе конгресса принял участие **Л.З. Шнейдман**, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России. Он отметил, что в 2012 году Правительство РФ уделило особое внимание развитию бухгалтерского учета в России.

В частности, на заседаниях правительства и прошедших в правительстве совещаниях рассматривались различные аспекты бухгалтерского учета, объем административной нагрузки на российские организации в связи с обязанностью ведения бухгалтерского учета и возможные пути оптимизации этой нагрузки, а также вопросы использования МСФО в российской бухгалтерии. Были приняты важные решения, которые будут

определять дальнейшее развитие отечественного бухгалтерского учета в ближайшем будущем.

Л.З. Шнейдман напомнил, что Минфин России последовательно проводит работу по внедрению МСФО для непосредственного составления консолидированной финансовой отчетности и в качестве основы для разработки и принятия федеральных стандартов бухгалтерского учета, предназначенных для составления отчетности юридического лица. Чтобы обеспечить подобное использование МСФО, Минфин России в последние годы активно формировал инфраструктуру условий.

Опыт многих стран показывает, что принятие законодательного акта, согласно которому все организации с определенной даты должны использовать МСФО, без проведения соответствующей подготовительной работы не дает необходимого результата. Наоборот, это приводит к отрицательным последствиям с точки зрения качества финансовой информации на финансовом рынке и работы бухгалтерских служб. «Именно поэтому, – подчеркнул Л.З. Шнейдман, – в последние годы основной акцент деятельности Минфина России был сделан на создании условий применения МСФО российскими организациями».

В 2012 году работа по созданию инфраструктуры применения МСФО практически завершена. Ее элементами стали:

- система перевода МСФО на русский язык;
- система обобщения опыта применения МСФО. Национальные интерпретации МСФО не допускаются, но должно быть единообразие применения, на которое направлена работа Межведомственной рабочей группы по применению МСФО. С документами, в которых рассматриваются наиболее распространенные вопросы, связанные с применением МСФО, можно ознакомиться на сайте Минфина России;
- система контроля за качеством консолидированной отчетности. Она включает, с одной стороны, независимый аудит содержания и полноты отчетности, составленной по МСФО, правильности применения МСФО. С другой стороны, это государственный контроль, который осуществляют уполномоченные

Минфин России последовательно проводит работу по внедрению МСФО для непосредственного составления консолидированной финансовой отчетности и в качестве основы для разработки и принятия федеральных стандартов бухгалтерского учета.

надзорные органы: Центральный банк РФ за кредитными организациями, ФСФР России – за участниками финансового рынка, страховыми организациями и рядом других организаций.

Проанализировав применение МСФО, Правительство РФ приняло ряд решений:

- расширить сферу непосредственного применения МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности;
- обеспечить права пользователей на доступ к отчетности, составленной по МСФО;
- совершенствовать надзорную деятельность;
- создать систему ответственности за качество отчетности, составленной по МСФО;
- активизировать участие России в деятельности Фонда МСФО;
- активизировать обучение и повышение квалификации в вопросах применения МСФО.

Л.З. Шнейдман пояснил, какие именно шаги предполагается предпринять по каждому из названных направлений. Так, в 2013-2014 годах будет расширяться круг организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

В настоящее время такую отчетность должны представлять кредитные, страховые и другие организации, являющиеся эмитентами долговых и долевыми ценными бумагами. Принято решение, что в этот круг войдут все участники финансового рынка, государственные корпорации и государственные компании, общественно значимые унитарные предприятия. Кроме того, было принято решение, что эмитенты долговых ценных бумаг должны начать публиковать отчетность, составленную по МСФО, не с 2015 года, а с 2014-го.

Для обеспечения прав пользователей на доступ к отчетности, составленной по МСФО, Правительство РФ приняло решение об установлении дополнительных механизмов и институтов, которые обеспечат доступ заинтересованных российских пользователей к отчетности, составленной по МСФО. Как отметил Л.З. Шнейдман, основной целью закона о консолидированной финансовой отчетности было обеспечение такого доступа. Ведь многие российские компании уже давно

(с 1990-х годов) составляют отчетность по МСФО, но раскрывают ее только для западных эмитентов.

Чтобы усилить механизмы, обеспечивающие права заинтересованных пользователей на доступ к отчетности, составленной по МСФО, принято решение о формировании единого информационного ресурса, в который будет поступать вся консолидированная финансовая отчетность от всех организаций, которые составляют эту отчетность. Кроме того, принято решение о введении обязательной публикации промежуточной консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО.

Серьезные шаги предстоят в ближайшие два года для обеспечения реального контроля за качеством отчетности, составленной по МСФО. Принято решение об увеличении количества аудиторских организаций, способных оказывать услуги в области МСФО; будут введены обязательные аудиторские процедуры в отношении промежуточной консолидированной финансовой отчетности, которая должна стать публичной в ближайшие несколько лет; будет осуществлен переход от государственного контроля за своевременностью представления отчетности к контролю качества этой отчетности. Это достаточно серьезный проект, который будет осуществляться на протяжении нескольких лет.

Не меньшее значение имеет активизация участия России в деятельности Фонда МСФО. «Если мы заявляем, что являемся активными пользователями МСФО, мы должны активно участвовать в разработке этих стандартов», – сказал Л.З. Шнейдман. Сегодня, по его словам, эта работа поставлена не на должном уровне, но совместно с такими общественными организациями, как ИПБ России и Фонд НСФО, Минфин России в ближайшее время осуществит меры, которые позволят российской бухгалтерской профессии более активно и плодотворно участвовать в работе по подготовке и принятию МСФО.

Л.З. Шнейдман также остановился на переходном периоде от старого закона о бухгалтерском учете к новому. Он обратил внимание на документ, размещенный на сайте Минфина России в начале декабря, в котором решаются две группы вопросов.

Первая группа вопросов связана с составлением годовой бухгалтерской



На стенде ИПБ России кипит работа

Принято решение о формировании единого информационного ресурса, в который будет поступать вся консолидированная финансовая отчетность от всех организаций, которые составляют эту отчетность.

отчетности за 2012 год: составление отчета о финансовых результатах, сроки представления обязательного экземпляра отчетности, что делать с аудиторским заключением, что такое пояснительная записка и каково ее место в сегодняшней отчетности, вопросы, связанные с подписанием, утверждением и публикацией, адресами представления отчетности, промежуточной отчетности.

Вторая группа – это вопросы применения в 2013 году Закона о бухгалтерском учете: преемственность правил ведения учета, как быть с формами первичной учетной документации, формами регистров бухгалтерского учета, что необходимо сделать в отношении организации и осуществления внутреннего контроля деятельности организации.

Среди предстоящих шагов Л.З. Шнейдман выделил формирование новой системы регулирования бухгалтерского учета, основа которой заложена в новом законе о бухгалтерском учете. А именно: в 2013 году должен начать работу совет по стандартам бухгалтерского учета. Он становится центральным звеном системы разработки и принятия стандартов бухгалтерского учета. Должна быть налажена работа негосударственных органов регулирования. В этом вопросе Минфин России надеется на поддержку, помощь и активное участие ИПБ России и Фонда НСФО.

Еще одно направление деятельности – ускорение сближения федеральных стандартов с МСФО. Правительство РФ приняло решение перенести на 2014 год завершение исполнения комплекса мер по переводу федеральных стандартов на МСФО.



Победители конкурса «Лучший бухгалтер России – 2012» ожидают награждения

В заключение своего выступления Л.З. Шнейдман отметил, что в реализации всех обозначенных им задач непременно участие всех организаций, заинтересованных в развитии бухгалтерского учета, и такая мощная организация, как ИПБ России, должна быть в авангарде тех действий, которые предпринимаются по реализации решений Правительства РФ в области бухгалтерского учета.

Основные направления налоговой политики России в 2013 – 2015 годах

Н.А. Кузьмина, советник сводно-аналитического отдела Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, посоветовала бухгалтерам отслеживать направления налоговой политики. Это позволит заранее выяснить, какая налоговая нагрузка ляжет на организацию.

Говоря об уже произошедших изменениях, Н.А. Кузьмина напомнила о новшествах в рамках налогового администрирования (введении консолидированных групп налогоплательщиков, уплате налога на прибыль в инвестиционном товариществе и введении трансфертного ценообразования) и обратила внимание, что до 20 мая 2013 года налогоплательщики должны направить в налоговые органы уведомления о совершенных в 2012 году контролируемых сделках.

По словам Н.А. Кузьминой, основные изменения в налоговом законодательстве касаются малого бизнеса и направлены на то, чтобы облегчить и упростить работу по ведению налогового учета предприятиям этого сектора. Так, с 2013 года

взамен упрощенной системы на основе патента введена патентная система налогообложения, ЕНВД стал добровольным, пороговое значение доходов, позволяющее оставаться на «упрощенке», зафиксировано на уровне 60 млн руб.

Остановилась Н.А. Кузьмина и на изменениях в налоге на имущество организаций. С 1 января 2013 года отменена льгота по этому налогу в отношении так называемых объектов инфраструктуры (магистральные трубопроводы, линии энергопередачи и т.д.). Но ставка налога по таким объектам будет увеличиваться постепенно – с 0,2% в 2013 году до 2,2% в 2017-м.

Также не признается объектом налогообложения налогом на имущество организаций движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств.

Что касается планируемых изменений, Н.А. Кузьмина назвала следующие:

- изменение порядка применения амортизационной премии организациями: организации, которые воспользовались амортизационной премией, но впоследствии реализовали такой объект недвижимости взаимозависимому лицу, должны будут восстановить премию. Это изменение позволит исключить возможные манипуляции налоговыми обязательствами со стороны недобросовестных налогоплательщиков;
- сближение систем налогового и бухгалтерского учета – разрабатываются поправки, которые позволят сократить различия в показателях, учитываемых в налоговом и бухгалтерском учете;
- введение налога на недвижимость и налога на престижное потребление – по этим налогам ведется подготовительная работа, но они вряд ли будут введены в ближайшие год-два;
- в рамках налогового администрирования разрабатываются два направления: пресечение деятельности фирм-однодневок и контроль за компаниями, которые осуществляют свою деятельность с материнскими или дочерними компаниями, расположенными в офшорных зонах.

Завершая свое выступление, Н.А. Кузьмина еще раз призвала бухгалтеров внимательно следить за планируемыми изменениями налогового законодательства, чтобы планировать налоговые обязательства.

Основные изменения в налоговом законодательстве касаются малого бизнеса и направлены на то, чтобы облегчить и упростить работу по ведению налогового учета предприятиям этого сектора.



Практика применения МСФО: обмен опытом

В рамках Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов – 2012 была проведена секция МСФО. На ней зарубежные гости конгресса и представители крупных российских компаний поделились опытом применения международных стандартов.



Д.А. Прокопович



Мишель де Вольф

Открывая работу секции, **Д.А. Прокопович**, председатель комитета ИПБ России по МСФО, подчеркнул, что в 2013 году российские бухгалтеры ждут глобальные перемены, связанные с переходом России на МСФО. По его мнению, основная задача бухгалтеров – подготовиться к этим изменениям, понять, какие проблемы перед ними стоят, и научиться их эффективно решать.

Параллельные системы учета

Одна из таких задач – работа в режиме применения двух параллельных систем бухгалтерских стандартов. Бельгийскому опыту такой работы было посвящено выступление **Мишеля де Вольфа**, президента IBR-IRE, председателя Международной ассоциации франкоязычных бухгалтеров-FIDEF. Он рассмотрел вопрос: стоит ли стремиться к тому, чтобы поддерживать учет в двух системах – МСФО и национальных стандартах.

По словам Мишеля де Вольфа, законодательство Европейского союза об МСФО основано на трех принципах. Первый – некоторые компании обязаны применять МСФО. Это компании, акции которых обращаются на организованном рынке ценных бумаг.

Второй принцип: государства – члены Европейского союза могут «выйти за рамки первого принципа» и разрешать, а иногда и обязывать применять МСФО иные компании (то есть компании, не имеющие обращающихся на рынке ценных бумаг).

И третий принцип: государства – члены Европейского союза могут некоторым компаниям запрещать применять МСФО (кроме тех, акции которых обращаются на рынке ценных бумаг).

В Бельгии помимо организаций, имеющих листинг (их насчитывается около 100), МСФО для целей консолидированной финансовой отчетности обязаны применять банки, страховые компании и прочие компании, работающие на рынке финансовых услуг. Иные компании Бельгии могут выбрать применение МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности. И если они такой выбор сделали, возврат к бельгийским стандартам уже невозможен.

В то же время для составления ежегодной «отчетности по принципу ведения одного счета» бельгийские компании обязаны применять бельгийские стандарты. Это связано с налоговыми причинами: налоговая база по корпоративному налогу рассчитывается на основе ежегодной отчетности.

Мишель де Вольф указал на преимущества ведения учета в двух системах. Прежде всего, возникает «лучшая привязка к налоговой базе». Многие организации относятся к ведению учета прежде всего с точки зрения налоговых последствий.

Как известно, МСФО основываются на многих национальных стандартах, основным принципом которых являются справедливая оценка и справедливая стоимость. Однако вести учет в соответствии со справедливой стоимостью или оценкой и на этой основе составлять расчет налоговой базы – дело весьма трудное.

Параллельное использование двух наборов стандартов оставляет государствам возможность влиять на стандарты, которые выпускает Фонд МСФО (в том числе оспаривать их). Если нет основы в виде национальных стандартов, за которыми стоят опыт



Джулиано Бонд



Пол ван Гейт

и формируемая политика, невозможно влиять на будущее.

И последнее (но это нельзя назвать преимуществом, а скорее причиной применения двух систем стандартов), это нехватка квалифицированных бухгалтерских кадров. Даже в странах, где МСФО применяются давно, трудно найти специалистов, которые в состоянии применять МСФО ко всем учетным операциям.

По словам Мишеля де Вольфа, у параллельного использования двух наборов стандартов есть и недостатки. Среди них он назвал:

- высокие издержки на организацию учетной работы;
- разрыв между крупными компаниями и компаниями малого и среднего сектора. Особенно он проявляется, когда средняя компания резко становится крупной (например, в результате слияния);
- проблема сравнимости счетов – нет возможности в сравнимых категориях анализировать и сравнивать показатели;
- конфликт разработчиков и преподавателей – что разрабатывать и чему обучать: МСФО, национальным стандартам или и тому и другому?
- МСФО-направленные знания и опыт становятся тенденцией – в скором времени в профессии не останется специалистов по национальным стандартам учета.

В заключение Мишель де Вольф добавил: «Думается, что в долгосрочном плане нет никаких вариантов для выбора. Будет одна система, и мы так или иначе придем к этой системе». По его мнению, параллельный учет нельзя назвать переходным решением. Поэтому единственной учетной системой, которая останется, станут МСФО.

В то же время он подчеркнул, что МСФО, которые будут применяться в будущем, должны отличаться от современных стандартов. В них должны произойти изменения, учитывающие культурное национальное разнообразие.

Иными словами, МСФО могут установить некий общий формат учета, но в его рамках позволить национальные варианты. Но только в отношении тех моментов, которые действительно важны на национальном уровне.

Из выступления **Джулиано Бонда**, члена президентского совета CNDCEC

(Италия), следовало, что Италия проходит тот же путь, что и Бельгия. В ней также параллельно применяются две учетные системы, а МСФО обязательны, допустимы и запрещены для тех же категорий компаний. В большинстве случаев контроль за финансовой отчетностью итальянских компаний, а также их переход на стандарты МСФО осуществляет Центральный банк Италии.

Комментируя выступление Мишеля де Вольфа и Джулиано Бонда, Д.А. Прокопович указал, что в России параллельные системы учета будут поддерживаться в течение ближайших лет. Ведь введение в стране отчетности по МСФО не освобождает компании от обязанности ведения российского учета и составления индивидуальной отчетности.

Д.А. Прокопович также напомнил, что Минфин России принял программу, ориентированную на сближение с МСФО российских стандартов. В ближайшее время российские стандарты будут разрабатываться на основе МСФО. Некоторые стандарты МСФО могут быть внедрены напрямую для составления индивидуальной отчетности российскими компаниями.

Информационный ресурс

Одной из частей инфраструктуры применения МСФО в России, над созданием которой сейчас работает Минфин России, является ресурс, который обеспечил бы доступ всем заинтересованным лицам к финансовой информации любой компании. В Бельгии такой ресурс существует. Об особенностях представления отчетности рассказал **Пол ван Гейт**, член IBR-IRE.

В мире, в котором инвестиции и экономическое благосостояние тесно связаны друг с другом, возможность поиска и получения финансовой информации и на ее основе оценки перспектив очень важны для инвесторов. А значит, и для компаний, получающих инвестиции. По мнению Пола ван Гейта, существует так называемое правило пяти нет: если нет открытости информации, нет доверия; если нет доверия, нет кредита; если нет кредита, нет инвестиций; если нет инвестиций, нет развития.

В мире, в котором инвестиции и экономическое благосостояние тесно связаны друг с другом, возможность поиска и получения финансовой информации и на ее основе оценки перспектив очень важны для инвесторов.

В Бельгии система доступа к финансовой информации сформировалась в Центральном банке. Эта система называется Центральное агентство балансовой отчетности. Она регулируется бельгийским законодательством, но также учитывает некоторые директивы Европейского союза.

В это агентство все бельгийские компании обязаны сдавать финансовую отчетность. А крупные компании должны также представлять аудиторское заключение и управленческую отчетность.

Подавляющее большинство компаний (сами или через аудиторов) представляют отчетность в электронном виде через Интернет (для чего применяется специальная программа). Лишь 0,5% фирм сдают отчетность на бумаге.

Поступившая отчетность (которая, кстати, может быть составлена на любом официальном языке Бельгии – голландском, немецком или французском) проходит арифметическую проверку. После этого она размещается в базе данных.

Представление отчетности в агентство платное. Причем для оплаты применяется двухтарифная система: крупные компании платят по одному тарифу (299 евро), а малые и средние – по другому (149 евро). Установлена плата и за передачу отчетности в случае обнаружения ошибок (145 евро).

Пол ван Гейт отметил, что поступающие от компаний средства расходуются не только на финансирование работы системы и специалистов, которые ее поддерживают, но и на публикацию официальной бельгийской газеты, в которой содержится отчетная информация разных компаний, а также на поддержание независимости в формировании национальных стандартов. Кроме того, он сообщил, что непредставление (несвоевременное представление) отчетности в течение трех лет подряд дает Торговой палате Бельгии право «объявить об упразднении предприятия».

По словам Пола ван Гейта, к базе данных, сформированной агентством, в которую входят ежегодная, консолидированная отчетность и иная отчетная информация, можно получить доступ. Государственные органы получают его, как правило, бесплатно,



а иные организации – за определенную плату. Существует даже функция предоставления информации на DVD-диске.

Многие компании идут дальше простого представления отчетности в агентство. Они поддерживают досье в базе данных, формируемых агентством, в котором помимо финансовой отчетности размещают официальную информацию, аналитику, статистику, сравнение с другими компаниями отрасли и т.д.

Такой метод организации информации, как формирование базы данных, очень важен для инвесторов. Но не только для них, но и для тех, кто работает в компаниях (они имеют возможность зайти на интернет-сайт, познакомиться с тем, как обстоят дела у работодателя), а также для руководства компании.

*Д. Прокопович,
М. Брюханов
и И. Тополя*

Российским бухгалтерам было интересно узнать о зарубежном опыте применения МСФО



Переход на МСФО позволяет обеспечить единство информации в компании, чтобы на ее основе принимать управленческие решения.

Как организовать МСФО на практике

Михаил Брюханов, партнер компании «Информаудитсервис», и **Иван Тополя**, руководитель департамента финансов и методологии ЗАО «Компания ТрансТелеКом», посвятили свои выступления практическим аспектам внедрения МСФО в российских компаниях.

Переход на МСФО – это прежде всего вопрос финансовой стратегии компании. Организовать учет и составление отчетности по МСФО сложно и дорого. Во-первых, многие методы оценки отличаются от российской практики. А, во-вторых, требуется разрабатывать методологию учета, план счетов по МСФО, автоматизировать учетные процессы, нанимать соответствующих специалистов.

Если рассмотреть эволюцию функции МСФО, можно сказать, что обычно компании проходят определенный путь. Как правило, начинают с аутсорсинга учетных функций.

Это самый быстрый и простой способ. Он подходит тем компаниям, которые еще не решили управлять бизнесом на основе МСФО, но хотят попробовать составить МСФО-отчетность. Или такая отчетность им нужна регулярно,

но нет квалифицированного персонала и (или) желания его готовить. Стоимость аутсорсинга функции МСФО на 40-45% ниже стоимости ее самостоятельной организации. Недостатком же является отсутствие контроля за процессом составления отчетности.

Следующий шаг после аутсорсинга – составление отчетности собственными силами путем трансформации данных, содержащихся в учетных программах. Эти данные на 80% достаточны для того, чтобы делать МСФО-отчетность. Сбор же недостающих 20% данных должен быть жестко регламентирован. Если процесс в компании отлажен, проблем с подготовкой отчетности по МСФО не бывает.

Пиком автоматизации является параллельный учет: по МСФО и в соответствии с российскими стандартами.

По мнению Михаила Брюханова и Ивана Тополя, при помощи МСФО можно повысить эффективность и стоимость бизнеса. Если взять МСФО за систему учета и отчетности, можно выстроить систему бюджетирования, мотивации персонала на основании показателей МСФО. Переход на МСФО позволяет обеспечить единство информации в компании, чтобы на ее основе принимать управленческие решения.

Участники секции МСФО



Международные договоры России

Минфин России разместил на своем сайте обновленный список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, которые действуют по состоянию на 1 января 2013 года.

Среди новых документов, которые применяются с 1 января 2013 года:

- конвенция с Аргентиной;
- протокол к соглашению с Кипром (за исключением двух статей);
- соглашение с Латвией;
- конвенция с Чили;
- протокол к соглашению со Швейцарией.

Заметим, что с 1 января 2013 года Республика Кипр исключена из перечня государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорных зон). Такие изменения в приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н (которым утвержден этот перечень) внесены приказом Минфина России от 21.08.2012 № 115н.

О ходе признания МСФО

На сайте Минфина России размещена информация о ходе признания МСФО и их разъяснений для применения на территории Российской Федерации в 2013 году. Из этой информации следует, что до 27 февраля 2013 года должна быть проведена экспертиза:

- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- документа МСФО «Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 7»;
- документа МСФО «Взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 32)».

До 5 апреля 2013 года должна закончиться экспертиза документа МСФО «Инвестиционные организации (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 10, Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 12, Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 27)».

Утверждены формы отчетности для социально ориентированных некоммерческих организаций

29 декабря 2012 года Минюст России зарегистрировал приказ Минфина России от 04.12.2012 № 154н. Согласно этому приказу, вносятся изменения в приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Изменения в основном коснулись введения форм отчетности (бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании средств) для социально ориентированных некоммерческих организаций.

Напомним, что, согласно Федеральному закону от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», социально ориентированными считаются некоммерческие организации, осуществляющие деятельность, направленную на решение социальных проблем, развитие гражданского общества в Российской Федерации, а также виды деятельности, перечисленные в статье 31.1 данного закона.



Новые налоговые вычеты на детей

Минфин России подготовил законопроект об изменении порядка предоставления стандартных налоговых вычетов на детей. Согласно законопроекту, предлагается предоставлять разные вычеты родителям (супругам родителей, усыновителям, супругам усыновителей) и опекунам (попечителям, приемным родителям, супругам приемных родителей).

Так, родителям налоговый вычет за каждый месяц налогового периода будет предоставляться в следующих размерах:

- 1 400 руб. – на первого ребенка;
- 2 000 руб. – на второго ребенка;
- 4 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;
- 12 000 руб. – на каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, а также ребенка – учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы.


Опекунам же полагаются такие налоговые вычеты:

- 1 400 руб. – на первого ребенка;
- 1 400 руб. – на второго ребенка;
- 3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;



- 3 000 руб. – на каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, а также ребенка – учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы.

Сейчас суммы налоговых вычетов меньше и не различаются у родителей и опекунов.

Кроме того, увеличивается размер дохода, при накоплении которого с начала налогового периода прекращается предоставление стандартного налогового вычета на детей. Если сейчас эта сумма составляет 280 000 руб., то предполагается, что она будет равна 350 000 руб. 

Поправки к закону об аудиторской деятельности

На сайте Минфина России размещен проект федерального закона, который должен внести изменения в Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и некоторые другие законы. Цель этого законопроекта – совершенствование системы стандартов аудиторской деятельности и введения в Российской Федерации международных стандартов аудита.

Законопроект предусматривает переход к осуществлению аудиторской деятельности в Российской Федерации непосредственно в соответствии с международными стандартами аудита, принимаемыми Международной федерацией бухгалтеров. Для этого в законы вносятся изменения, исключая термин «федеральные стандарты аудиторской деятельности».

Кроме того, законопроект предусматривает установление порядка признания международных стандартов аудита для применения на территории Российской Федерации, то есть механизма введения международных стандартов аудита в правовое поле Российской Федерации. Как сказано в пояснительной записке к законопроекту, он не устанавливает автоматическое принятие международных стандартов аудита, а предусматривает, что Правительством РФ будет установлен порядок признания этих стандартов для применения на территории Российской Федерации.

Непосредственное применение международных стандартов аудита обеспечивает унификацию национальной аудиторской практики с общепризнанной в мире практикой, большее доверие к работе аудитора, международное признание аудиторского заключения, подготовленного в соответствии с международными

стандартами аудита, упрощение процедуры принятия стандартов аудиторской деятельности. Необходимость непосредственного применения международных стандартов аудита обусловливается также дальнейшей активизацией внешнеэкономической деятельности, инвестиционного сотрудничества российских хозяйствующих субъектов.

Использование предусмотренного действующим законом об аудиторской деятельности порядка стандартизации аудиторской деятельности связано с рядом существенных трудностей. Основными среди них являются обеспечение соответствия федеральных стандартов аудиторской деятельности международным стандартам аудита и обеспечение единства проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, разрабатываемых разными саморегулируемыми организациями аудиторов и разными специалистами. ✓

О применении международных стандартов финансовой отчетности

Межведомственная рабочая группа по применению международных стандартов финансовой отчетности обобщила вопросы, поступающие в отношении применения международных стандартов финансовой отчетности. Этот документ (ОП 2-2012) размещен на сайте Минфина России (<http://www.minfin.ru/>).

Под представлением финансовой отчетности понимается доступность ее внешним пользователям.

Возможность применения МСФО (IFRS) 1 организациями, применявшими до настоящего времени МСФО на добровольной основе

Исходя из пункта 4 МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности», указанный стандарт не применяется в случае, если организация представляла финансовую отчетность за предыдущий год, в которой содержалось четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО. При этом, исходя из подпункта (b) пункта 3 МСФО (IFRS) 1, под представлением финансовой отчетности понимается доступность ее внешним пользователям.

В соответствии с пунктом 2 статьи 7 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», консолидированная финансовая отчетность считается опубликованной, если она размещена в информационных системах общего пользования и (или) опубликована в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц, и (или) в отношении указанной отчетности проведены иные действия, обеспечивающие ее доступность для всех заинтересованных в ней лиц независимо от целей получения данной отчетности по процедуре, гарантирующей ее нахождение и получение.

Таким образом, в случае если организация представляла внешним пользователям и (или) публиковала



консолидированную финансовую отчетность за год, предшествующий отчетному, и в которой содержалось четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО, то при составлении консолидированной финансовой отчетности за отчетный год МСФО (IFRS) 1 не применяется.

Данный вывод имеет отношение к составлению отчетности как на добровольной основе, так и в соответствии с требованиями Банка России и (или) ФСФР России.

Сверка показателей первой отчетности по МСФО с показателями сводной бухгалтерской отчетности или с показателями бухгалтерской отчетности организации, составленной по российским правилам бухгалтерского учета, в контексте требования МСФО (IFRS) 1

В соответствии с пунктом 23 МСФО (IFRS) 1, организация должна пояснить, как переход от предыдущих ОПБУ к МСФО повлиял на ее финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств. Для этих целей, в соответствии с МСФО (IFRS) 1, организация обязана включить в первую финансовую отчетность сверки, а также раскрыть требования к их содержанию и порядку проведения. МСФО (IFRS) 1 предусматривает необходимость сверки показателей первой отчетности по МСФО с показателями бухгалтерской отчетности организации, составленной по ОПБУ.

В соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской

отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 30.12.1996 № 112 (далее – Методические рекомендации), сводная бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». В свою очередь, в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н, достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Согласно Методическим рекомендациям, бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность путем построчного суммирования соответствующих данных по правилам, установленным Методическими рекомендациями.

Таким образом, требования Методических рекомендаций по составлению сводной бухгалтерской отчетности предусматривают применение всей совокупности правил, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

В связи с изложенным в случае если организация представляла внешним пользователям и (или) публиковала сводную бухгалтерскую отчетность, составленную в соответствии с Методическими рекомендациями, а также с другими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, то такая организация осуществляет сверку показателей первой отчетности по МСФО с показателями сводной бухгалтерской отчетности.

Язык предоставляемой отчетности по МСФО

Согласно пункту 6 статьи 4 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», консолидированная финансовая отчетность представляется пользователям на русском языке.

В то же время Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» не содержит каких-либо ограничений на публикацию консолидированной финансовой отчетности на иностранном языке наряду с консолидированной финансовой отчетностью на русском языке.

Консолидированная финансовая отчетность представляется пользователям на русском языке.



Уважаемые читатели!

Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере продолжим рассматривать вопросы, связанные с использованием различных валют, признанием курсовых разниц и учетом гиперинфляции при составлении отчетности по МСФО.

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

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

Использование различных валют в финансовой отчетности по МСФО

Рассмотрим понятие монетарных и немонетарных статей, а также вопросы пересчета финансовой отчетности на гиперинфляцию, представления операций и остатков, выраженных в иностранной валюте, и др. Начало темы «Использование различных валют в финансовой отчетности по МСФО» опубликовано в журнале «Вестник профессиональных бухгалтеров», 2012, № 6.

Монетарные и немонетарные статьи

В ряде случаев применение МСФО (IAS) 21 требует классификации статей финансовой отчетности на монетарные и немонетарные.

Монетарными статьями являются остатки денежных средств, а также активы и обязательства, подлежащие получению или погашению в фиксированных или определяемых суммах денежных средств. Все остальные статьи считаются немонетарными.

Монетарные активы дают право компании на получение известной (фиксированной или рассчитываемой) суммы денежных средств. То есть такие активы, являясь правами требования денежных средств, при их реализации будут непосредственно сконвертированы в деньги

(либо уже ими являются). Примерами монетарных активов могут быть: остатки денежных средств в кассе и на различных банковских счетах, дебиторская задолженность, выданные займы, инвестиции арендодателя в финансовую аренду (согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда»), приобретенные облигации и векселя третьих лиц, проценты и дивиденды к получению.

Монетарные обязательства представляют собой обязанность компании выплатить известную (фиксированную или рассчитываемую) сумму денежных средств. Их погашение приведет непосредственно к оттоку денег. Примерами монетарных обязательств могут быть: кредиторская задолженность, обязательства по вознаграждениям работников (подлежащие выплате денежными средствами), полученные



Д.А. Прокопович

кредиты и займы, выпущенные компанией векселя и облигации, обязательства по выплате процентов и дивидендов, оценочные обязательства (подлежащие выплате денежными средствами), обязательства по вкладам в уставный капитал (подлежащие выплате денежными средствами).

Напротив, немонетарные активы, хоть и представляют собой высоковероятный будущий приток экономических выгод в компанию, не являются правом требования денежных средств, и сумма денежных средств, которую в конечном счете от них получит компания, не может быть с точностью определена. Примерами немонетарных активов могут быть: основные средства, нематериальные активы, запасы, приобретенные долевые инструменты третьих лиц (акции, паи), выданные авансы поставщикам (поскольку при нормальном ходе дел они будут возмещены в виде поступления товаров или услуг, а не денег).

Кроме того, немонетарные обязательства хоть и представляют собой высоковероятный будущий отток из компании ресурсов, содержащих экономические выгоды, их погашение не потребует непосредственных выплат денежных средств, и конечная денежная оценка будущего выбытия ресурсов с точностью не определяется. Примерами немонетарных обязательств могут быть: обязательства, расчет по которым должен произойти немонетарным активом; обязательства по вкладам в уставный капитал в виде немонетарных активов; полученные авансы от покупателей (поскольку при нормальном ходе дел они будут погашены в виде предоставления товаров или услуг, а не денег).

Пересчет финансовой отчетности на гиперинфляцию

Для обеспечения сопоставимости и полезности для принятия экономических решений МСФО (IAS) 29 требует, чтобы финансовая отчетность компании, чья функциональная валюта является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, представлялась в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, независимо от применяемого компанией подхода к оценке активов и обязательств (на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости).

Компании ведут учет активов и обязательств на основе исторической стоимости, не принимая во внимание изменения в общем уровне цен или повышение цен на конкретные активы или обязательства.

Сопоставимые показатели за предыдущие периоды (согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности») и любая другая относящаяся к более ранним периодам информация также должны представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Разница от пересчета статей должна представляться в составе прибыли или убытка отдельной позицией.

Если такая финансовая отчетность будет представляться в иной валюте (отличной от функциональной), то в дополнение к требованиям МСФО (IAS) 29 к ней должны применяться положения МСФО (IAS) 21 относительно пересчета данных в валюту представления (рассматриваются ниже).

Корректировка на гиперинфляцию должна быть сделана непосредственно в самой финансовой отчетности, а не в виде отдельного примечания или дополнения к не пересчитанной отчетности. Также не приветствуется отдельное представление финансовой отчетности до пересчета.

МСФО (IAS) 29 определяет методику пересчета показателей отчетности на гиперинфляцию. Причем в самом стандарте подчеркивается, что соблюдение последовательного применения процедур пересчета и профессиональных суждений важнее точности рассчитываемых величин.

Пересчет при учете по исторической стоимости

Данный подход обычно реализуется путем соблюдения требований стандартов и применяется большинством компаний. Компании ведут учет активов и обязательств на основе исторической стоимости, не принимая во внимание изменения в общем уровне цен или повышение цен на конкретные активы или обязательства. Соответственно, в отчет о комплексной прибыли включаются расходы на основе исторической стоимости активов и обязательств, например: амортизация основных средств или стоимость реализованных товаров.

Исключением из данного порядка и одновременно его частным случаем можно считать применение модели переоценки по справедливой стоимости для некоторых категорий активов и обязательств (по требованию соответствующего стандарта или добровольно по выбору

компании), например, для основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, финансовых активов и обязательств, пенсионных планов, биологических активов, запасов (в исключительных случаях).

Когда компания применяет данный подход к учету, корректировка показателей отчетности на гиперинфляцию по МСФО (IAS) 29 производится следующим образом:

- статьи отчета о финансовом положении, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, корректируются с применением общего индекса цен;
- статьи отчета о комплексной прибыли должны быть выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, и, соответственно, должны корректироваться с использованием изменения в общем индексе цен с дат, когда они были первоначально признаны;
- компоненты капитала должны быть скорректированы в следующем порядке. На начало отчетного периода, в котором впервые производится корректировка на гиперинфляцию, компоненты капитала, кроме нераспределенной прибыли и резервов переоценки, пересчитываются с использованием общего индекса цен с даты внесения средств в капитал или иного возникновения его компонентов. Резерв переоценки, возникший в предыдущих периодах, исключается. Скорректированная нераспределенная прибыль определяется как остаточная величина, балансирующая все остальные суммы в пересчитанном отчете о финансовом положении. В конце первого отчетного периода и в последующие периоды все компоненты капитала пересчитываются с использованием общего индекса цен с начала периода или с даты внесения в капитал, если она наступает позднее;
- разница от пересчета немонетарных активов, капитала и статей комплексной прибыли, а также от корректировки индексируемых активов и обязательств обозначается как «прибыль или убыток по чистой монетарной позиции» и включается в состав прибыли или убытка;
- статьи в отчете о движении денежных средств были выражены в единицах измерения, действующих

Немонетарные статьи, учитываемые на основе сумм, которые определяются на конец отчетного периода пересчитываться не должны.

на конец отчетного периода, то есть также должны корректироваться на изменения в общем индексе цен.

Поскольку до 2002 года в России была гиперинфляция, требования МСФО (IAS) 29 распространяются на все российские компании, составляющие финансовую отчетность по МСФО и созданные до этой даты. Конечно, компании, впервые составляющие отчетность по МСФО, по некоторым категориям активов и обязательств могут применить специальный порядок пересчета входящих остатков на дату перехода на МСФО, согласно МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности». Но при этом пересчет статей капитала на гиперинфляцию необходимо проводить в обычном порядке. Для лучшего понимания этой распространенной ситуации рассмотрим пример (см. на с. 26).

МСФО (IAS) 29 устанавливает более детальные правила пересчета статей отчета о финансовом положении.

Монетарные статьи пересчитываться не должны, поскольку они и так уже выражены в денежных единицах, действующих на конец отчетного периода.

Те активы и обязательства, которые по условиям договора привязаны к изменениям в ценах (например, индексируемые облигации и займы), необходимо скорректировать в соответствии с договором, чтобы установить сумму, оставшуюся непогашенной на конец отчетного периода, по которой они и должны быть отражены в пересчитанном отчете о финансовом положении. Корректировка таких активов относится в состав прибыли или убытка по чистой монетарной позиции.

Немонетарные статьи, учитываемые на основе сумм, которые определяются на конец отчетного периода (таких, как возможная чистая стоимость реализации или справедливая стоимость), пересчитываться не должны.

Все прочие немонетарные активы и обязательства должны пересчитываться путем умножения их исторической стоимости (за вычетом накопленной амортизации) на коэффициент изменения в общем индексе цен с даты их приобретения по дату окончания отчетного периода.

Кроме того, МСФО (IAS) 29 предписывает приемлемые методы учета для ряда специфических случаев, возникающих при пересчете.

Пример

Предположим, российская Компания «А» создана 20 декабря 1994 года. Уставный капитал компании был сформирован двумя взносами по 50 млн руб. – 31 декабря 1994 года и 15 февраля 2004 года (с учетом эффекта деноминации 1 января 1998 года). Компания впервые составляет отчетность по МСФО за 2008 год, при этом датой перехода на МСФО (согласно МСФО (IFRS) 1) является 1 января 2007 года. (Данный пример будет справедлив для любой даты перехода на МСФО позднее 31 декабря 2001 года.)

Для приведения величины уставного капитала в единицы, действующие на дату перехода на МСФО, необходимо скорректировать суммы взносов, произведенных в период гиперинфляции, путем умножения их исторической стоимости на коэффициент изменения в общем индексе цен с даты их вноса – 31 декабря 1994 года, до окончания периода гиперинфляции в России – 31 декабря 2001 года. Коэффициент пересчета в этом случае составит 12,95572 (рассчитан на основе индекса потребительских цен, опубликованных Росстатом). Сумма же взноса, сделанного 15 февраля 2004 года, корректироваться не должна, поскольку она уже не была затронута влиянием гиперинфляции.

В результате расчета получается следующая скорректированная сумма уставного капитала:

50 млн руб. \times 12,95572 + 50 млн руб. = 648 млн руб. + 50 млн руб. = 698 млн руб. Обратим внимание, что сумма вклада, внесенного 31 декабря 1994 года – 50 млн руб., – после перевода в сопоставимые единицы с учетом гиперинфляции составила 648 млн руб. (то есть почти в 13 раз больше). В реальности такой пересчет всего лишь доводит номинальную стоимость капитала до его реальной стоимости с учетом покупательной способности инвестированных денежных средств, что соответствует концепции сохранения капитала, предусмотренной «Концептуальными основами подготовки финансовой отчетности».

Таким образом, номинальная величина уставного капитала, отраженного в учете компании, – 100 млн руб. – после пересчета составляет 698 млн руб. Разница в 598 млн руб. должна относиться на снижение величины нераспределенной прибыли (в дебет). При недостаточной величине корректировки на гиперинфляцию немонетарных активов, а также накопленной прибыли в результате такого пересчета капитала может образоваться дебетовый остаток нераспределенной прибыли – накопленный убыток, свидетельствующий о том, что компания растратила вложенный капитал, выраженный в терминах реальной покупательной способности инвестированных денежных средств.

Для пересчета немонетарных статей, учитываемых по стоимости, которая была определена на дату, отличную от даты их приобретения (например, в результате последующей переоценки), следует применять коэффициент изменения в общем индексе цен с даты их последней переоценки.

Если в результате корректировки на инфляцию пересчитанная балансовая стоимость активов превышает их возмещаемую стоимость, ее необходимо снизить в соответствии с применимыми стандартами (например, пересчитанная стоимость основных средств или нематериальных активов должна быть снижена до их возмещаемой стоимости, согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», а пересчитанная стоимость запасов должна быть снижена до их возможной

Для пересчета немонетарных статей, учитываемых по стоимости, которая была определена на дату, отличную от даты их приобретения, следует применять коэффициент изменения в общем индексе цен с даты их последней переоценки.

чистой стоимости реализации, согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

Для отражения инвестиции (в ассоциированную или совместную компанию), учитываемой по методу долевого участия, показатели финансовой отчетности компании – объекта инвестиций, выраженные в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, необходимо скорректировать согласно МСФО (IAS) 29, и на их основе рассчитать долю инвестора в ее чистых активах и в прибыли или убытках.

Для отражения капитализированной суммы затрат по займам в условиях гиперинфляции, необходимо исключить ту их часть, которая компенсирует инфляцию. Эта часть затрат по займам должна признаваться в качестве расхода в периоде их возникновения.

Для корректировки на гиперинфляцию активов, приобретенных на условиях рассрочки платежа, допускается их пересчитывать не с даты получения, а с даты оплаты (при отсутствии практической возможности рассчитать вмененную сумму процентов).

Корректировка активов и обязательств на гиперинфляцию может привести к возникновению разницы между их балансовой стоимостью и налоговой базой. Такие разницы учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», то есть приводят к изменениям в размере и составе отложенных налоговых активов и обязательств.

В отдельных редких случаях в первом отчетном периоде, в котором производится корректировка на гиперинфляцию, может возникнуть необходимость использования независимой профессиональной оценки стоимости статей в качестве основы для их дальнейшего пересчета (например, при отсутствии точных сведений о датах приобретения активов).

Для целей пересчета финансовой отчетности на гиперинфляцию МСФО (IAS) 29 требует применения общего индекса цен, который отражает изменения в общей покупательной способности функциональной валюты. При этом обеспечении достоверности и сопоставимости представляется желательным, чтобы все компании, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, использовали один и тот же индекс. Такая задача, как правило, выполняется путем распространения в экспертном сообществе «лучшей практики». С другой стороны, в отношении некоторых отчетных периодов может отсутствовать достоверно определяемый общий индекс цен. Тогда компании вынуждены использовать расчетные коэффициенты, основанные, например, на изменениях обменного курса между функциональной валютой и относительно стабильной иностранной валютой.

Пересчет при учете по текущей (восстановительной) стоимости

Некоторые компании составляют финансовую отчетность с использованием метода учета по восстановительной стоимости, которая отражает изменения в ценах на конкретные имеющиеся активы.

Для корректировки на гиперинфляцию активов, приобретенных на условиях рассрочки платежа, допускается их пересчитывать не с даты получения, а с даты оплаты.

При применении данного подхода к учету корректировка показателей отчетности на гиперинфляцию по МСФО (IAS) 29 производится следующим образом (в отличие от описанной выше методики корректировки на гиперинфляцию при учете по исторической стоимости).

Статьи отчета о финансовом положении, отражаемые по текущей стоимости, не пересчитываются, поскольку они и так уже выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Остальные статьи должны пересчитываться согласно описанной выше методике.

До корректировки на гиперинфляцию отчет о комплексной прибыли, составленный на основе метода учета по текущей стоимости, обычно отражает затраты, действительные на момент совершения соответствующих операций или возникновения других событий. Но статьи отражаются в оценках, определяемых на разные даты: себестоимость реализованной продукции и амортизация учитываются по их текущей стоимости на момент потребления, выручка и прочие расходы – по их денежной стоимости на момент возникновения (начисления). Поэтому все суммы должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на конец отчетного периода, с применением общего индекса цен.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции учитывается согласно описанной выше методике корректировки при учете по исторической стоимости.

Вне зависимости от используемого подхода (на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости) сравнительные показатели за предыдущий отчетный период должны пересчитываться с использованием общего индекса цен, для того чтобы сравнительная финансовая отчетность также была представлена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. При этом любая иная информация, которая раскрывается в отношении более ранних периодов, также должна быть выражена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

При составлении консолидированной финансовой отчетности в группе могут быть несколько компаний (материнская, иностранные дочерние,

ассоциированные, совместные) или их подразделений, функциональные валюты которых являются валютами стран с гиперинфляционной экономикой. До включения в консолидированную финансовую отчетность финансовая отчетность каждой такой компании (или подразделения) должна пересчитываться в отдельности с использованием соответствующего общего индекса цен той страны, валюта которой выбрана в качестве функциональной валюты конкретной компании (или подразделения).

Далее, если функциональная валюта такой дочерней, ассоциированной или совместной компании (или подразделения) отличается от валюты представления консолидированной отчетности, выпускаемой материнской компанией, для целей консолидации ее пересчитанная финансовая отчетность переводится по курсу закрытия, согласно подходу МСФО (IAS) 21, рассматриваемому ниже.

При консолидации финансовой отчетности с несовпадающими датами окончания отчетных периодов все статьи, как немонетарные, так и монетарные, должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на дату консолидированной финансовой отчетности.

Когда экономика перестает быть гиперинфляционной и компания более не пересчитывает свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29, в последующих периодах в качестве основы для определения балансовой стоимости статей она должна использовать суммы, выраженные в единицах измерения, действующих на конец периода, в котором она последний раз делала пересчет на гиперинфляцию.

Пересчет операций и остатков, выраженных в иностранной валюте

Определив функциональную валюту, компания должна пересчитывать в нее все операции и остатки по расчетам, которые номинированы в любой другой (иностранной) валюте.

Пересчет операций в иностранной валюте

Операцией в иностранной валюте считается операция, которая выражена или предполагает расчет в иностранной валюте, включая такие операции, которые компания проводит при:

Определив функциональную валюту, компания должна пересчитывать в нее все операции и остатки по расчетам, которые номинированы в любой другой (иностранной) валюте.

- приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;
- получении или предоставлении заемных средств, если суммы, подлежащие выплате или получению, установлены в иностранной валюте;
- ином поступлении или выбытии активов или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.

При первоначальном признании операция в иностранной валюте должна пересчитываться в функциональную валюту по текущему обменному курсу валют (функциональной и иностранной) по состоянию на дату операции. При этом:

- датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с применимыми МСФО;
- под текущим обменным курсом понимается обменный курс валют при немедленной поставке.

На практике при современном уровне автоматизации учета выполнение данного требования не вызывает никаких сложностей. Однако МСФО (IAS) 21 даже позволяет использовать для пересчета курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату операции: например, средний курс за неделю или за месяц может быть применен ко всем операциям во всех иностранных валютах, осуществленным в течение соответствующего периода. Но такой упрощенный подход применять нецелесообразно, если обменный курс валют колеблется существенно.

Также в современной международной практике текущий обменный курс валют может быть определен по данным различных источников: бирж, национальных банков. И зачастую можно наблюдать ситуацию, когда контрагенты по одной и той же операции используют в своем учете различные обменные курсы валют, определяемые по данным различных источников (например, российского и европейского центральных банков). Данный факт следует учитывать при сверке расчетов внутри группы (при консолидации), но как представляется, он не оказывает существенного влияния на отчетность отдельных компаний.

МСФО (IAS) 21 на этот счет указывает, что при наличии нескольких обменных курсов валют необходимо

использовать тот обменный курс, по которому могли бы производиться будущие платежи по данной операции (или остатку по операции), если бы они производились на дату определения стоимости. А если одну валюту временно невозможно обменять на другую, следует применять первый же курс, по которому можно будет выполнить обмен.

Пересчет остатков по операциям в иностранной валюте

Операции в иностранной валюте могут оказывать влияние на статьи, отражаемые в отчете о финансовом положении на конец отчетного периода. При этом они могут приводить к:

- признанию монетарных статей – например, остатков денежных средств на банковских счетах в иностранной валюте, дебиторской или кредиторской задолженности, полученных или выданных займов, подлежащих погашению или получению в иностранной валюте;
- признанию немонетарных статей – например, приобретенных за иностранную валюту основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, долевых инструментов, полученных или выданных авансов в иностранной валюте;
- изменению стоимости немонетарных статей – например, при переоценке активов и обязательств по справедливой стоимости (согласно соответствующим стандартам), если такая справедливая стоимость определяется в иностранной валюте.

Балансовая стоимость статей отчета о финансовом положении рассчитывается с учетом требований применимых стандартов. Но если ее величина определена в иностранной валюте (при первоначальном признании или в результате последующей переоценки), ее необходимо перевести в функциональную валюту в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 21.

Так, статьи отчета о финансовом положении, признание или оценка которых обусловлены операциями в иностранной валюте, на конец отчетного периода должны отражаться в функциональной валюте в следующем порядке:

- монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по текущему обменному курсу валют на конец

В ряде случаев МСФО устанавливают правила оценки балансовой стоимости активов, предполагающие сравнение двух или более сумм.

отчетного периода – по курсу закрытия. То есть такие статьи, как дебиторская и кредиторская задолженность, полученные и выданные займы, остатки по счетам в банках, выраженные в иностранной валюте, должны пересчитываться в функциональную валюту по курсу закрытия;

- немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции. То есть такие статьи, как основные средства, нематериальные активы, запасы, выданные авансы, возникшие в результате операций в иностранной валюте и признанные на дату совершения таких операций по курсу по состоянию на дату операции, в последующем пересчитываться не должны;
- немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости. То есть, если такие объекты, как основные средства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы, вложения в акции компаний учитываются по переоцененной стоимости (согласно соответствующим стандартам), и их справедливая стоимость была определена в иностранной валюте, то установленная по ним справедливая стоимость пересчитывается в функциональную валюту по текущему курсу на дату переоценки (как по операции в иностранной валюте), и в последующем такие активы не пересчитываются (до следующей переоценки).

Расчет обесценения статей в иностранной валюте

В ряде случаев МСФО устанавливают правила оценки балансовой стоимости активов, предполагающие сравнение двух или более сумм. Например, согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы», балансовая стоимость запасов определяется как наименьшая из двух величин: себестоимости и чистой возможной стоимости реализации. Согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», балансовая стоимость актива, для которого существуют признаки обесценения, должна оцениваться по наименьшей из двух

сумм: его балансовой стоимости или его возмещаемой стоимости.

В таких случаях для немонетарных активов, оцененных в иностранной валюте, их балансовая стоимость должна рассчитываться путем сравнения стоимости или балансовой стоимости в иностранной валюте (в зависимости от конкретного случая), переведенной в функциональную валюту по обменному курсу на дату определения этой стоимости (то есть для статьи, оцениваемой по исторической стоимости, это будет курс на дату операции), и чистой возможной стоимости реализации или возмещаемой стоимости в иностранной валюте (в зависимости от конкретного случая), переведенной в функциональную валюту по обменному курсу на дату определения этой стоимости (то есть по курсу на конец отчетного периода – по курсу закрытия).

При этом может возникнуть ситуация, когда выявляется убыток от обесценения. Он признается в функциональной валюте, но не выявляется в иностранной валюте, или наоборот.

Признание курсовых разниц

За исключением описанных ниже специальных правил учета для чистых инвестиций в иностранные компании (или подразделения) и операций хеджирования курсовые разницы, возникающие от пересчета в функциональную валюту статей, выраженных в иностранной валюте, должны признаваться следующим образом.

Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей из иностранной в функциональную валюту по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в текущем или предыдущих отчетных периодах, должны признаваться в прибыли или убытках того периода, в котором они возникли.

Так, если монетарная статья (например, дебиторская задолженность) возникает в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции (признания задолженности) и датой проведения расчетов (оплаты дебиторской задолженности), возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же отчетном

Если расчет по операции происходит в том же отчетном периоде, в котором проведена операция, вся курсовая разница признается в этом же периоде.

периоде, в котором проведена операция, вся курсовая разница признается в этом же периоде. Однако если расчет по операции не происходит в этом же отчетном периоде, курсовая разница будет признаваться в этом и каждом последующем периоде до даты окончательного расчета в связи с изменением обменных курсов валют в каждом из периодов.

Курсовые разницы, возникающие при переоценке немонетарных статей, оцениваемых по справедливой стоимости в иностранной валюте, должны признаваться:

- в составе прочей комплексной прибыли (и учитываться по статьям капитала), если согласно применимому стандарту результат переоценки по такой статье признается в составе прочей комплексной прибыли. Например, при переоценке основных средств (согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства»), справедливая стоимость которых определяется в иностранной валюте, курсовая разница, которая может возникнуть от их пересчета в функциональную валюту по курсу на дату определения справедливой стоимости, должна относиться в состав прочей комплексной прибыли (фактически, как часть результата переоценки);
- в составе прибыли или убытка отчетного периода, если согласно применимому стандарту результат переоценки по такой статье признается в составе прибыли или убытка. Например, при переоценке инвестиционной недвижимости (согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость») или долевых финансовых инструментов (согласно МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 9), справедливая стоимость которых определяется в иностранной валюте, курсовая разница, которая может возникнуть от их пересчета в функциональную валюту по курсу на дату определения справедливой стоимости, должна относиться в состав прибыли или убытка (так же де-факто, как часть результата переоценки).

В некоторых случаях специалисты выделяют так называемые нереализованные курсовые разницы, возникающие от пересчета монетарных статей, по которым расчет еще не состоялся в полном объеме. (В этом смысле, если дебиторская задолженность, подлежащая

получению в иностранной валюте, осталась неоплаченной, признанную курсовую разницу от пересчета ее неоплаченного остатка в функциональную валюту по курсу на конец периода можно назвать «нереализованной».) Но необходимо отметить, что МСФО не содержит специальных требований относительно учета таких «нереализованных курсовых разниц», и они должны отражаться в общем порядке, приведенном выше, согласно МСФО (IAS) 21.

Согласно требованиям МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», курсовые разницы, признанные в составе прибыли и убытка, как правило, отражаются в отчете о комплексной прибыли на нетто-основе (то есть прибыли и убытки от курсовых разниц – сальдированно). Это отражает конечный эффект влияния изменений валютных курсов на чистую позицию по монетарным статьям, выраженных в иностранной валюте, за период и дает возможность пользователям понять степень подверженности компании валютным рискам. Однако если прибыли и убытки по курсовым разницам являются существенными или относятся к конкретному событию (например, единовременному резкому изменению валютного курса), они отражаются раздельно.

Курсовые разницы по монетарной статье, относящейся к чистой инвестиции в иностранную компанию (подразделение)

Для них МСФО (IAS) 21 предусматривает особый порядок учета. Под чистыми инвестициями в иностранную компанию или подразделение понимается доля участия отчитывающейся компании в чистых активах данной иностранной компании или подразделения.

При этом если у отчитывающейся компании есть монетарный актив к получению от иностранной компании (подразделения) или монетарное обязательство к выплате иностранной компании (подразделению), погашение которых не планируется в обозримом будущем и скорее всего не произойдет, то, исходя из приоритета содержания перед формой, такие монетарные активы или обязательства считаются частью чистой инвестиции в иностранную компанию (подразделение). Такими монетарными статьями, относящимися к чистой

Если прибыли и убытки по курсовым разницам являются существенными или относятся к конкретному событию (например, единовременному резкому изменению валютного курса), они отражаются раздельно.

инвестиции в иностранную компанию (подразделение):

- могут быть долгосрочные займы, полученные и выданные, долгосрочная дебиторская и кредиторская задолженность между материнской и дочерней компаний;
- не могут быть остатки задолженности по операционной деятельности (за реализованные товары или услуги).

К тому же, с учетом вышесказанного, в рамках группы компаний такими монетарными статьями, относящимися к чистой инвестиции в иностранную компанию (подразделение), могут считаться монетарные активы или обязательства любой дочерней компании группы в отношении другой иностранной компании (подразделения). Например, если в группе есть несколько дочерних компаний (прямо или косвенно контролируемых материнской), то долгосрочный заем, предоставленный от любой из этих компаний в иностранную дочернюю компанию (подразделение), погашение которого не планируется в обозримом будущем и вряд ли произойдет, должен считаться монетарной статьей, относящейся к чистой инвестиции в иностранную дочернюю компанию (подразделение) и включаться в ее состав.

Поскольку, как будет показано ниже, при составлении консолидированной финансовой отчетности МСФО (IAS) 21 предусматривает специальный порядок отражения курсовых разниц от пересчета иностранных дочерних, ассоциированных или совместных компаний (и их подразделений), то и курсовые разницы от пересчета монетарных статей, относящихся к чистой инвестиции в иностранную компанию (подразделение) должны отражаться в консолидированной отчетности соответствующим образом. Что будет отличаться от метода их отражения в отдельной отчетности иностранной дочерней, ассоциированной или совместной компании (или подразделения) и отдельной отчетности другой компании группы, имеющей такие монетарные статьи. Так:

- если такая монетарная статья, принадлежащая какой-либо компании группы (дочерней или материнской), выражена в валюте, отличающейся от функциональной валюты этой компании, в отдельной финансовой отчетности этой компании разница от ее пересчета по общему правилу

должна отражаться в составе прибыли или убытка;

- если такая монетарная статья выражена в валюте, отличающейся от функциональной валюты иностранной компании (подразделения), в отдельной финансовой отчетности этой компании разница от ее пересчета по общему правилу должна отражаться в составе прибыли или убытка;
- если такая монетарная статья выражена в валюте, отличающейся как от функциональной валюты иностранной компании (подразделения), так и функциональной валюты другой компании группы (дочерней или материнской), имеющей данную статью, то как в отдельной финансовой отчетности иностранной компании (подразделения), так и в отдельной финансовой отчетности другой компании группы (дочерней или материнской) по общему правилу будут признаваться курсовые разницы от пересчета данной статьи в составе прибыли или убытка.

Однако особенность заключается в том, что в консолидированной отчетности, которая включает чистые инвестиции в иностранную компанию (или подразделение) каким-либо предусмотренным стандартами методом, данные курсовые разницы должны признаваться в составе прочей комплексной прибыли. И только при выбытии чистой инвестиции в иностранную компанию (подразделение) накопленный остаток таких разниц должен переноситься из капитала в состав прибыли или убытка.

Признание курсовых разниц при хеджировании

Хеджированием обычно называют способ управления финансовыми рисками, когда изменение справедливой стоимости или будущих денежных потоков по одним статьям («хеджируемым статьям») компенсируется изменением справедливой стоимости или будущих денежных потоков по другим («инструментам хеджирования»). В частности, хеджирование может применяться для управления рисками изменения справедливой стоимости статей или будущих денежных потоков, обусловливаемых изменением обменных курсов валют (валютными рисками).

Хеджирование может применяться для управления рисками изменения справедливой стоимости статей или будущих денежных потоков, обусловливаемых изменением обменных курсов валют.

МСФО (IAS) 21 не применяется для учета хеджирования в отношении статей в иностранной валюте, в том числе для учета хеджирования чистой инвестиции в иностранные дочерние, ассоциированные или совместные компании. Для учета хеджирования применяется МСФО (IAS) 39.

Специальный порядок учета хеджирования, предусмотренный МСФО (IAS) 39, в некоторых случаях требует признавать разницы от пересчета монетарных статей в функциональную валюту в составе прочей комплексной прибыли при условии, что такие монетарные статьи отвечают требованиям, предъявляемым к инструментам хеджирования денежных потоков, и хеджирование является эффективным. (Подробное рассмотрение методов учета хеджирования, установленных МСФО (IAS) 39, выходит за рамки данной статьи и будет приведено отдельно.)

Ведение учета в иностранной валюте

В некоторых случаях, например, в связи с ограничениями местного законодательства, компания ведет учет в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, определяемой в соответствии с МСФО (IAS) 21. Тогда для достижения того же эффекта, как если бы компания вела учет в функциональной валюте, необходимо применить приведенный выше общий порядок пересчета, предусмотренный МСФО (IAS) 21, то есть:

- монетарные статьи переводятся в функциональную валюту по текущему обменному курсу валют на конец отчетного периода (курсу закрытия);
- немонетарные статьи, которые учитываются по исторической стоимости, переводятся по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны;
- немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.

Пересчет в валюту представления отчетности

Кроме функциональной валюты, МСФО (IAS) 21 определяет и понятие «валюты представления». Причем валютой представления считается любая

валюта, в которой представляется финансовая отчетность. Надо сказать, что компания имеет право представлять свою финансовую отчетность по МСФО в любой валюте (не обязательно совпадающей с ее функциональной валютой). Также компания, ориентируясь на потребности пользователей, имеет право выпускать сколько угодно версий своей финансовой отчетности – в разных валютах представления.

Для таких случаев, когда валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты компании, МСФО (IAS) 21 устанавливает порядок пересчета показателей отчетности из функциональной валюты в валюту представления. Метод пересчета зависит от того, является ли функциональная валюта отчитывающейся компании валютой страны с гиперинфляционной экономикой, исходя из признаков, приведенных в МСФО (IAS) 29.

Пересчет из валюты негиперинфляционной экономики

Если функциональная валюта отчитывающейся компании не является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, пересчет показателей ее отчетности в другую валюту представления должен проводиться следующим образом:

- активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (то есть включая сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на дату каждого отчета о финансовом положении;
- доходы и расходы в каждом отчете о комплексной прибыли или отдельном отчете о прибылях и убытках (то есть включая сравнительные данные) переводятся по обменным курсам валют на даты совершения соответствующих операций. Зачастую на практике данное требование выполнить достаточно сложно. Поэтому стандарт допускает использование упрощенных методов, дающих примерно тот же результат, например, с использованием среднего курса за период (год, месяц, неделю). Однако если обменный курс валют существенно колеблется в течение периода, применять средний курс неоправданно;
- операции с собственниками переводятся по обменным курсам валют

Все возникающие в результате перевода курсовые разницы признаются в составе прочей комплексной прибыли (и учитываются из года в год накопительным итогом по отдельному компоненту капитала).

на даты совершения операций или с использованием аналогичных упрощенных методов;

- статьи капитала сами по себе не пересчитываются по курсам, но формируются накопительным итогом как исторический результат доходов, расходов и операций с собственниками, пересчитанных по обменным курсам валют на даты совершения соответствующих операций или с использованием аналогичных упрощенных методов;
- показатели отчета о движении денежных средств, представленные прямым методом, – потоки денежных средств – также переводятся по обменным курсам валют на даты совершения операций (платежей) или с использованием аналогичных упрощенных методов;
- показатели отчета о движении денежных средств, представленные косвенным методом, формируются заново, исходя из пересчитанных в валюту представления активов, обязательств, доходов и расходов и статей капитала.

Все возникающие в результате перевода курсовые разницы признаются в составе прочей комплексной прибыли (и учитываются из года в год накопительным итогом по отдельному компоненту капитала). Даже на примере одного периода возникновение таких курсовых разниц неизбежно, поскольку активы и обязательства на начало периода пересчитываются по одному курсу, активы и обязательства на конец периода пересчитываются по другому курсу, а доходы, расходы и операции с собственниками за период – по третьему курсу (или нескольким). Эти курсовые разницы не должны признаваться в отчете о прибыли и убытках, так как не свидетельствуют об изменениях в текущих и будущих потоках денежных средств от операционной деятельности.

Пересчет из валюты негиперинфляционной экономики

Если функциональная валюта отчитывающейся компании является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, то пересчет показателей ее отчетности в другую валюту представления должен проводиться следующим образом:

- после корректировки на гиперинфляцию все показатели (активы,

обязательства, статьи капитала, доходы и расходы, потоки денежных средств) переводятся по курсу закрытия на последнюю отчетную дату;

- по общему правилу, пересчет сравнительных данных в валюту представления также производится по курсу закрытия на последнюю отчетную дату. Но если суммы переводятся в валюту, которая не является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, то в качестве сравнительной информации используются данные, представленные как данные за текущий год в соответствующей финансовой отчетности за прошлый год (без дополнительной корректировки на последующие изменения уровня цен или обменных курсов валют, поскольку уже были скорректированы при составлении финансовой отчетности за прошлый год).

Особенности пересчета отчетности иностранных подразделений, дочерних, ассоциированных и совместных компаний

Приведенные выше правила пересчета из функциональной валюты в валюту представления также должны применяться при составлении консолидированной отчетности, когда в состав группы входят дочерние, ассоциированные, совместные компании (или подразделения) с разными функциональными валютами. Это нужно для того, чтобы можно было перевести их данные в единую валюту и включить в финансовую отчетность отчитывающейся компании с применением соответствующих методов, предусмотренных МСФО (путем консолидации, методом долевого участия или пропорциональной консолидации¹).

Применение МСФО (IAS) 21 при пересчете данных иностранных дочерних, ассоциированных, совместных компаний (или подразделений) для включения в консолидированную отчетность имеет следующие особенности:

- при исключении внутригрупповых остатков по монетарным статьям (краткосрочной или долгосрочной задолженности) они должны быть скорректированы на изменения в курсах обмена валют. И в общем случае в консолидированной

После корректировки на гиперинфляцию все показатели (активы, обязательства, статьи капитала, доходы и расходы, потоки денежных средств) переводятся по курсу закрытия на последнюю отчетную дату,

отчетности разницы от пересчета должны признаваться в составе прибыли или убытка. Это оправданно, поскольку расчет по монетарной статье подразумевает конвертацию одной валюты в другую, в результате чего отчитывающаяся компания может получить доход или понести убытки от изменений обменного курса валют;

- при наличии монетарной статьи, относящейся к чистой инвестиции в иностранную компанию (подразделение), как указано выше, разница от ее пересчета должна признаваться в составе прочей комплексной прибыли и учитываться накопительным итогом по отдельному компоненту капитала до момента выбытия данной иностранной компании (подразделения);
- гудвил, а также какие-либо корректировки справедливой стоимости в отношении балансовой стоимости активов и обязательств, возникающие при приобретении иностранной дочерней, ассоциированной, совместной компании (или подразделения), согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», рассматриваются как активы и обязательства такой иностранной компании (подразделения) и поэтому должны пересчитываться из ее функциональной валюты в валюту представления согласно описанным выше правилам, то есть по курсу закрытия;
- если дата финансовой отчетности материнской компании отличается от даты финансовой отчетности иностранной дочерней, ассоциированной, совместной компании (или подразделения) и такая иностранная компания (подразделение) не готовит дополнительную отчетность для целей консолидации (а это разрешается МСФО (IAS) 27 или МСФО (IFRS) 10 при условии, что разница не превышает трех месяцев и сделаны корректировки на все существенные операции между двумя отчетными датами), то активы и обязательства такой иностранной компании (подразделения) переводятся по обменному курсу валют на дату ее отчетности. По существенным изменениям обменных курсов за период до отчетной даты материнской компании проводятся корректировки в соответствии

¹ Метод пропорциональной консолидации отменяется со вступлением в силу МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность».

с МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 31 или МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

Разница от пересчета показателей иностранной дочерней, ассоциированной, совместной компании (или подразделения) из ее функциональной валюты в валюту представления отражается в консолидированной отчетности в составе прочей комплексной прибыли и учитывается накопительным итогом по отдельному компоненту капитала до момента выбытия данной иностранной компании (подразделения). При этом в отдельной отчетности этой иностранной компании (подразделения) такая разница, как правило, отражаться не будет.

Если консолидируемая иностранная дочерняя компания не находится в полной собственности материнской компании, разницы от пересчета ее отчетности в валюту представления распределяются между долей, принадлежащей акционерам материнской компании, и долей, принадлежащей миноритарным акционерам (неконтролирующей доле). Таким образом, соответствующая часть накопленной разницы должна признаваться в отчете о финансовом положении в составе неконтролирующей доли (или доли меньшинства).

При выбытии иностранной дочерней, ассоциированной, совместной компании (или подразделения) накопленная сумма разниц, признанная в капитале и отражаемая в консолидированной отчетности в отношении данной иностранной компании (подразделения), должна переводиться из состава капитала в прибыль или убыток и включаться в финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия данной иностранной компании (подразделения). При этом накопленная сумма разниц, учитываемая в составе неконтролирующей доли (доли меньшинства), переносится в прибыль или убыток не должна.

При частичном выбытии иностранной дочерней компании (или подразделения) материнская компания в консолидированной отчетности должна перевести пропорциональную долю накопленных разниц от пересчета в состав неконтролирующей доли (доли меньшинства) в данной иностранной компании (подразделении). При частичном выбытии иностранной ассоциированной или совместной компании материнская компания в консолидированной отчетности

Списание балансовой стоимости иностранной дочерней, ассоциированной, совместной компании (или подразделения) не представляет собой частичное выбытие.

должна перевести в состав прибыли или убытка только принадлежащую ей пропорциональную долю накопленной суммы курсовых разниц.

Списание балансовой стоимости иностранной дочерней, ассоциированной, совместной компании (или подразделения) не представляет собой частичное выбытие. Поэтому никакая часть прибыли или убытка от курсовой разницы, признанная в составе капитала, не реклассифицируется в прибыль или убыток в момент списания.

Раскрытие информации об использовании иностранных валют и гиперинфляции

Согласно МСФО (IAS) 21, компания должна раскрывать в примечаниях к своей финансовой отчетности:

- сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытков, за исключением признанных в отношении финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IAS) 39. Как правило, данное требование выполняется при расшифровке статей отчета о комплексной прибыли;
- чистые курсовые разницы, признанные в составе прочей комплексной прибыли и классифицированные как отдельный компонент капитала, а также сверку накопленных остатков таких курсовых разниц на начало и на конец периода. Как правило, данное требование выполняется при составлении отчета об изменениях в капитале, в котором отдельным компонентом выделены разницы от пересчета отчетности.

Если валюта представления отличается от функциональной валюты, в отчетности необходимо указать сам этот факт, функциональную валюту и причины использования другой валюты представления. (Обычно в качестве причины указывается удобство для пользователей. Специально раскрывать валюту представления не требуется, поскольку компания и так обязана указывать единицы измерения всех сумм, представленных в отчетах и примечаниях.)

Если сама отчитывающая компания либо ее иностранная дочерняя, ассоциированная, совместная компания (или подразделение), являющаяся

существенной для представленной отчетности, меняет свою функциональную валюту, необходимо раскрывать сам факт изменения и его причины.

В отношении пересчета финансовой отчетности на гиперинфляцию компания должна раскрывать следующую информацию (согласно МСФО (IAS) 29):

- тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности

функциональной валюты и, таким образом, представлены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода;

- подход к составлению финансовой отчетности – на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости;
- наименование и уровень индекса цен на конец отчетного периода, а также изменение индекса в текущем и предыдущем отчетных периодах. ☺



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ



Приглашаем вас прослушать новые и актуализированные курсы повышения квалификации и получить дополнительный аттестат ИПБ России:

- «Практикум по международным стандартам финансовой отчетности»
- «Международные стандарты финансовой отчетности»

Обратите внимание, что это не только продвинутые курсы, которые являются частью программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и дают возможность получения дополнительного **аттестата ИПБ России**. По данным курсам профессиональные бухгалтеры также могут пройти **обязательное повышение квалификации**.

«Практикум по международным стандартам финансовой отчетности» – это новый курс, который разработан для слушателей, желающих углубить знания в области МСФО. Курс нацелен на решение практических заданий, в том числе на примере конкретных хозяйственных ситуаций.

«Международные стандарты финансовой отчетности» – обновленный продвинутый курс повышения квалификации. Российские ПБУ активно сближаются с МСФО. Чтобы понять текст новых редакций ПБУ, бухгалтерам теперь нужно знать требования МСФО. Базовый курс МСФО ставит задачу понимания слушателями концепций всей системы МСФО, что будет полезно и для практиков, имеющих Сертификат ДипИФР.

В 1-м полугодии 2013 года планируются:

«Международные стандарты
финансовой отчетности»

18.02 – 13.03
01.04 – 22.04
06.05 – 31.05
03.06 – 26.06

Практикум по международным стан-
дартам финансовой отчетности

15.03 – 26.03
14.05 – 28.05
04.06 – 20.06

По окончании курса слушатели получают **Дисконтную карту и постоянную скидку в размере 1000р. на любой спецкурс.**

Желающие принять участие в курсах повышения квалификации могут заполнить заявку участника на сайте www.ipbr.org и отправить ее по электронной почте nalog@ipbr.org.

Курсы планируются ежемесячно и проводятся по мере наполнения групп.

Подробная информация и заявка участника:
по телефону **(495) 720-54-55** (информационный отдел)
на сайте www.ipbr.org (на главной странице)

И.В. Юферев, глава The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) в России

Движущие силы глобальных изменений профессии бухгалтера

ACCA провело исследование «Будущее бухгалтерского дела» о драйверах изменений в бизнесе и профессии. О каких ключевых факторах следует задуматься бухгалтерам, чтобы подготовиться к возможностям и проблемам последующих пяти-десяти лет?



И.В. Юферев

Нестабильность – новая норма

Доминирующими глобальными темами в будущем десятилетии будут перемещение региональных материальных ценностей и власти, крайняя экономическая неопределенность и политические преобразования. В то же время мир бизнеса трансформируется благодаря изменчивости рынка в сочетании с глобализацией и трансформационными инновациями.

Влияние данных проблемных моментов усугубляется быстрым прогрессом науки и технологии, демографическими изменениями и новыми деструктивными бизнес-моделями. Общее действие этих изменений приводит к появлению новых общественных ценностей, потребностей и ожиданий. Одним словом, они трансформируют все аспекты нашего мира.

Создание бизнес-радаров

На фоне таких всеохватывающих перемен мир бизнеса все больше приходит к осознанию необходимости тщательного изучения этих факторов, а также других появляющихся драйверов изменений и подготовки к ряду возможных вариантов развития будущего.

На самом деле, некоторые компании уже имеют хорошо развитые возможности для изучения перспектив и определения ключевых факторов и сил, формирующих будущее. Это дает им возможность выдерживать непредвиденные потрясения и пользоваться преимуществами новых возможностей.

Другие компании признают, что у них пока нет такого хорошо настроенного

радаров будущего. Как следствие – они подвергаются сильному влиянию изменений как на макроэкономическом уровне, так и на уровне их рабочей среды.

Соответствие профессии бухгалтера требованиям завтрашнего дня

Перед бухгалтерами стоит двойная задача: во-первых, им нужно понимать, какие ключевые силы, создающие будущее, могут оказать влияние на организацию, в которой они работают. Во-вторых, им необходимо оценить последствия для бухгалтерских стандартов и операций, а также профессии бухгалтера в целом. Это включает все, начиная с роли финансового директора и норм ведения отчетности до обучения и развития бухгалтера будущего.





Исследование «драйверов изменений»

Чтобы помочь бухгалтерам и руководителям предприятий подготовиться к неопределенности завтрашнего дня, Академия будущего бухгалтерского дела ACCA поручила компании Fast Future Research провести это исследование. В рамках данного исследования изучаются новые драйверы изменений, которые могут оказать самое большое влияние на бизнес и профессию бухгалтера в течение следующего десятилетия.

В настоящей работе были использованы данные, полученные от членов Академии будущего бухгалтерского дела, Института управленческих бухгалтеров (ИМА) и других Глобальных форумов ACCA. Также были проведены обширное «кабинетное» исследование и анализ.

В общей сложности в результате проведения консультаций с участниками исследований и «кабинетной» работы было выявлено 100 драйверов изменений. Эти движущие силы охватывают восемь значимых областей: экономику, политику и право, общество и демографию, бизнес, науку и технологии, окружающую среду, энергетику и ресурсы, бухгалтерский учет и профессию бухгалтера.

Анализ был проведен в четыре ключевых этапа:

- 1) сопоставление, описание и оценка драйверов;
- 2) определение их последствий и влияния для экономики, бизнеса и бухгалтерской профессии;
- 3) определение приоритетности обязательных действий в отношении этих драйверов и их последствий;

Схема 1. Структура анализа при исследовании «драйверов изменений»

| | | |
|----------|---|---|
| I этап | Драйверы изменений Важные факторы, формирующие следующее десятилетие | Экономика Политика и право Общество Бизнес Наука и технологии Окружающая среда, энергетика и ресурсы Бухгалтерский учет Бухгалтерская профессия |
| II этап | Основные виды последствий и влияния Критические проблемы для экономики, бизнеса и профессии | Экономический контекст Вызовы для бизнеса Бизнес-стратегии и приоритеты Общественный образ бухгалтерской профессии Место бухгалтерской профессии в бизнесе Вычисления и отчетность Бухгалтерский учет Навыки, обучение и развитие Применение науки и технологий |
| III этап | Обязательные действия Ключевые стратегии реагирования | Осознайте и планируйте волатильность Создайте собственный «радар» Используйте передовые технологии Подготовьтесь к настоящей глобализации Развивайте любознательное, экспериментальное и адаптивное мировоззрение Выполняйте более широкие стратегические и коммерческие функции Завоюйте доверие и этическое лидерство Сфокусируйтесь на целостном подходе к комплексности, рискам и деятельности Развивайте глобальную ориентацию Обновите кадровый резерв |
| IV этап | Варианты развития профессии Возможные альтернативные варианты реагирования на обязательные действия | Вершитель перемен Надежный работник Пират Уцелевший |

Таблица 1. Силы, формирующие деловую среду и приводящие к переменам в бухгалтерской профессии

| Силы, формирующие деловую среду | Силы, приводящие к переменам в бухгалтерской профессии |
|--|---|
| <p>Глобальная экономика</p> <p>Продолжающаяся глобализация происходит на фоне постоянной экономической нестабильности и неопределенности, а также растущей необходимости пересмотра всей инфраструктуры глобальной экономики и управления финансами</p> | <p>Доверие и отчетность</p> <p>Бухгалтерской профессии становится все более необходимо укреплять свой образ в глазах общественности и выходить за пределы существующих процедур финансовой отчетности к предоставлению более прозрачной, упрощенной, но целостной оценки положения и перспектив компании</p> |
| <p>Деловая среда</p> <p>Растущая усложненность бизнеса и регуляционных механизмов сопровождается усилением глобальной конкуренции и сокращением циклов деловой активности</p> | <p>Ожидания от законодательного регулирования</p> <p>Возрастающее бремя законодательного регулирования может привести к увеличению расходов на обеспечение соответствия нормативным требованиям</p> |
| <p>Инновации и изменения</p> <p>Быстрый прогресс науки и технологий приводит к деструктивным инновациям, перестройке отраслевых структур, пересмотру и обновлению бизнес-моделей и появлению новых секторов</p> | <p>Нормы и методы</p> <p>Имеется тенденция по глобализации норм и методов бухгалтерского учета</p> |
| <p>Общество и работа</p> <p>Изменение общественных ценностей и ожиданий в работе, увеличение глобальной численности населения и стареющее общество, долгое время работающее после наступления пенсионного возраста, создают вызовы в области управления и оптимизации технологий для интеграции разнообразной мультикультурной, многонациональной рабочей силы, относящейся к разным поколениям</p> | <p>Интеллектуальные системы и большие объемы данных</p> <p>Существует потенциал для использования интеллектуальных систем, сбора данных и прогнозной аналитики в отношении хранилищ «больших объемов данных», которые накапливают компании, что в результате преобразует как операционные, так и интерпретационные элементы бухгалтерского учета</p> |
| <p>Обучение и развитие</p> <p>Происходит трансформация структуры, методик, каналов распределения и затрат на образование и обучение; имеет место возрастающая тенденция к использованию онлайн-курсов и ускоренного обучения</p> | <p>Сфера полномочий</p> <p>Растут ожидания в отношении того, что функции руководителя финансовой службы и работников бухгалтерии должны играть гораздо большую роль во всех сферах, начиная с принятия стратегических решений и заканчивая разработкой новых моделей получения доходов</p> |

4) выработка альтернативных возможных вариантов развития будущего для бухгалтерского дела, исходя из того, как бухгалтеры могут отреагировать на эти обязательные действия*.

Стратегические последствия для бизнеса и бухгалтерской профессии

Анализ драйверов и потенциального взаимодействия между ними показывает, что будущее десятилетие будет характеризоваться сочетанием критических сил, влияющих на бизнес и профессию бухгалтера. Основные из них представлены в табл. 1.

Реагирование на драйверы: осуществление стратегических действий

В ходе изучения драйверов и анализа их потенциального влияния был выявлен четко определенный комплекс последствий и приоритетов для бизнеса и бухгалтерской профессии.

Эти приоритеты были объединены в десять ключевых «обязательных стратегических действий» (табл. 2). Эти обязательные действия должны рассматриваться в качестве приоритетных, чтобы бизнес и профессия бухгалтера могли эффективно работать в грядущем десятилетии неопределенности и быстрых перемен.



Таблица 2. Десять обязательных стратегических действий для бизнеса и профессии бухгалтера

| Пять обязательных действий для бизнеса | Пять обязательных действий для профессии бухгалтера |
|---|---|
| <p>Осознайте и планируйте волатильность Когда неопределенность становится нормой, компаниям приходится учитывать нестабильность в качестве вполне реальной перспективы и развивать стратегии для ряда различных вариантов развития экономики и рынка</p> | <p>Выполняйте более широкие стратегические и коммерческие функции По мере адаптации компаний к неустойчивой среде появляются возможности по расширению сферы организационных полномочий для бухгалтеров. Существует потенциальная возможность для использования способностей бухгалтера во всех аспектах корпоративного принятия решений, начиная с разработки стратегии до определения новых бизнес-моделей</p> |
| <p>Создайте радар Для выявления будущей внешней конъюнктуры требуются системные подходы, охватывающие всю организацию. Подготовка к широкому диапазону возможностей, способность выдерживать неопределенность, любознательность и «способность предвидеть будущее» становятся важнейшими приоритетами развития для менеджеров и руководителей</p> | <p>Завоюйте доверие и этическое лидерство Профессия должна рассматриваться, как явно затрагивающая общественные интересы. Согласно исследованию, проведенному для данного отчета, бытует мнение, что эта профессия могла бы сделать больше, чтобы выделить и предотвратить все явления, начиная с мелких финансовых нарушений до серьезных системных сбоях, которые содействовали возникновению глобального финансового кризиса и последующей финансовой неопределенности</p> |
| <p>Используйте передовые технологии Темп и деструктивный потенциал развития информационных и коммуникационных технологий (ИКТ) ставят технологию в основу стратегии и ведения бизнеса практически любого масштаба. Для того чтобы использовать и извлечь весь потенциал нового десятилетия прогресса, требуются новое мировоззрение и подходы к управлению технологиями</p> | <p>Сфокусируйтесь на целостном подходе к комплексности, рискам и деятельности Растет признание необходимости того, чтобы отчетность представляла целостный взгляд на жизнеспособность, деятельность и перспективы компании. Такой целостный подход должен учитывать комплексность современного бизнеса и включать как финансовые, так и нефинансовые показатели положения и потенциала компании</p> |
| <p>Подготовьтесь к настоящей глобализации Развитие действительно глобальной операционной модели становится приоритетным. Упор ставится на эффективное использование технологий. Не менее важным является развитие способности администрации работать с мультикультурной разновозрастной рабочей силой, характеризующейся географической распределенностью</p> | <p>Развивайте глобальную ориентацию Темпы глобальной экспансии компаний как развитых, так и развивающихся рынков выдвигают на первый план способность бухгалтеров справляться с техническими, языковыми и культурными задачами при ведении международной деятельности</p> |
| <p>Развивайте любознательное, экспериментальное и адаптивное мировоззрение В быстроменяющейся и усложняющейся среде критически важным фактором успеха становится создание «любознательной» культуры. Это означает формирование среды, открытой внешним идеям, в которой участники поощряются к созданию сети крепких рабочих взаимоотношений по всей экосистеме бизнеса</p> | <p>Обновите кадровый резерв Разнообразные требования и воздействия в отношении профессии приводят к необходимости пересмотра всех аспектов, начиная с обучения и развития до типа людей, принимаемых на работу. При выборе бухгалтера завтрашнего дня такие характеристики, как предпринимательский дух, любознательность, креативность и навыки стратегического мышления, будут иметь гораздо большее значение</p> |

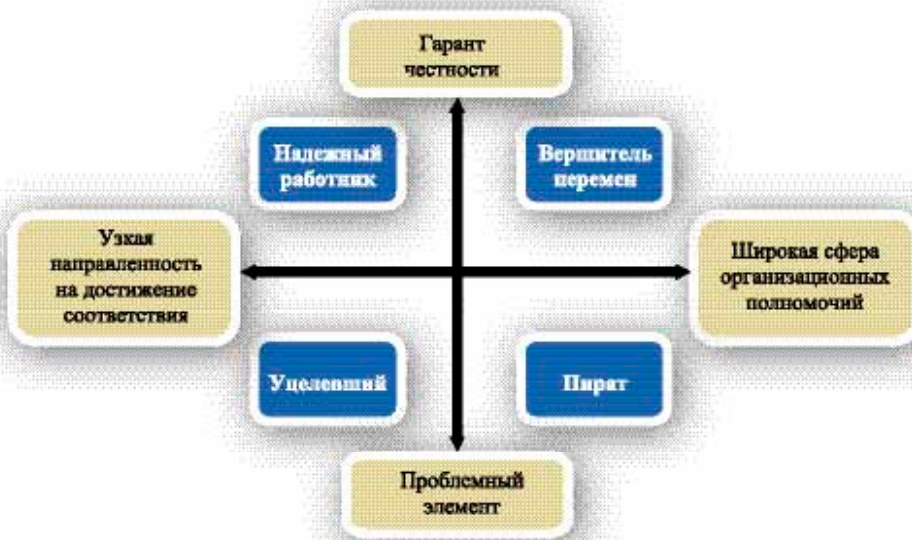
От действий к результатам: варианты развития будущего профессии

Существует большая неопределенность в отношении того, как именно могут проявиться рассмотренные драйверы. Ясно, что вне зависимости от того, как проявятся эти силы, результатом их воздействия будет преобразование как

бизнеса в целом, так и бухгалтерского дела, в частности.

Десять обязательных стратегических действий являются ориентиром для руководства. Способы реагирования компаний и представителей данной профессии, а также относительная важность и приоритетность, которую они придают различным обязательным действиям, могут привести к ряду

Схема 2. Варианты будущего развития роли бухгалтера



альтернативных результатов или вариантов развития.

Для того чтобы изучить возможные результаты, в ходе исследования было выделено четыре альтернативных варианта развития будущей роли бухгалтера в меняющемся мире следующего десятилетия. Данные варианты основываются на двух ключевых факторах воздействия с учетом их возможного развития в течение времени:

- общественное восприятие профессии – со спектром возможных образов, начиная от «проблемного элемента» до «гарантов честности»;
- диапазон роли бухгалтера – начиная от «узкой направленности на достижение соответствия» до «широкой сферы организационных полномочий».

В результате рассмотрения крайних точек спектра было выделено четыре возможных варианта развития. В обобщенном виде с точки зрения 10-летней перспективы они представлены на схеме 2.

Вершитель перемен

Общество его воспринимает как «гарант честности». Обладает широкой сферой организационных полномочий.

В этом варианте развития в течение десятилетия, начиная с 2012 года, многим представителям данной профессии удастся достичь баланса между общественными ожиданиями в отношении ответственного управления финансовой

деятельностью и положением, характеризующимся расширенным функционалом и большей предприимчивостью внутри компании.

Необходимость соблюдения норм достоверности и этичности учета станет ключевым драйвером постепенного приобретения более широкого спектра полномочий руководителями финансовой службы и бухгалтерами, старающимися улучшить производительность и отчетность. Ключевой задачей в данном случае является поддержание баланса между поощрением предпринимательского поведения и обеспечением высоких стандартов финансового управления.

Пират

Воспринимается обществом как «проблемный элемент», но при этом обладает широкой сферой организационных полномочий.

В данном случае многие представители профессии играют более важную роль в деятельности по созданию ценностей. Тем не менее существует обеспокоенность общественности относительно того, что бухгалтеры поставили под угрозу этический аспект своей роли по финансовому управлению в погоне за прибылью.

Данный вариант может рассматриваться многими как слишком неустойчивый, так как краткосрочную ориентацию на прибыль нельзя обуздать этическим аспектом финансового управления или

Необходимость соблюдения норм достоверности и этичности учета станет ключевым драйвером постепенного приобретения более широкого спектра полномочий руководителями финансовой службы и бухгалтерами, старающимися улучшить производительность и отчетность.



Мы вступаем в мир, характеризующийся все большей и большей неопределенностью, где почти каждый аспект экономики, бизнеса и профессии бухгалтера будет находиться в состоянии постоянных перемен.

предпринимательством, рассчитанным на долгосрочную деятельность.

Надежный работник

Общество считает его гарантом честности, но при этом у него узкая направленность на достижение ответственности.

В данном варианте в течение последнего десятилетия профессия смогла восстановить общественное доверие к своей роли. Многим удалось этого достигнуть, сознательно уделяя основное внимание техническим элементам своей роли и стремясь обеспечить полное соответствие духу и нормативным требованиям закона.

Данный вариант воспринимается как стабильный, особенно во времена потрясений, когда компании стремятся показать образцовое финансовое управление.

Уцелевший

Воспринимается как «проблемный элемент» с узкой направленностью на достижение соответствия.

В рамках данного варианта выживание кажется приоритетом для многих представителей данной профессии, внимание которых сосредоточено на относительно узкой технической направленности и строгом соблюдении норм.

По мнению общества, профессии не удалось выполнить свои обязанности по выявлению и предотвращению проблем, вызвавших мировой финансовый кризис 2007-2009 гг. и последующее десятилетие финансовой и экономической неопределенности.

Этот вариант тоже может рассматриваться как неустойчивый, так как роль бухгалтера воспринимается как недостаточно честная. Таким образом, целью участников данного варианта может быть их развитие до роли участников варианта «Надежный работник».

Вывод: процветание в условиях нестабильности, использование возможностей

Мы вступаем в мир, характеризующийся все большей и большей неопределенностью, где почти каждый аспект экономики, бизнеса и профессии бухгалтера будет находиться в состоянии постоянных перемен. Рассмотренные

драйверы ставят важнейшие вопросы, которые будут формировать новую среду.

Факт того, что эти драйверы были выделены специалистами, работающими в данной профессии или в смежных областях, явно доказывает, что бухгалтерский сектор способен и готов участвовать в долгосрочном стратегическом планировании.

В ходе анализа драйверов были обозначены ключевые области экономики, бизнеса и бухгалтерской профессии, на которые может быть оказано наибольшее влияние. При оценке последствий было предложено десять ключевых обязательных стратегических действий, на которых должно сосредоточиваться основное внимание бизнеса и бухгалтерской профессии в ходе их попыток ориентироваться в условиях нестабильной экономики и быстро меняющегося мира бизнеса и законодательства. В частности, различные способы поведения профессии в рамках этих обязательных действий приводят к появлению ряда возможных вариантов развития.

На фоне постоянно растущей операционной рабочей нагрузки и необходимости соответствовать требованиям законодательства очевидно, что выбор будет сделан в пользу варианта «Надежный работник», а основное внимание будет уделяться чисто техническому и более традиционному определению роли бухгалтера.

Акцент на честность получит широкое общественное одобрение. Тем не менее, как показал анализ драйверов и вариантов развития, профессия имеет четкую перспективу развития до варианта «Вершитель перемен» и станет больше использовать стратегические возможности. В результате этого будут удовлетворены потребности общества по обеспечению высоких стандартов честности в процессе принятия более широкой роли руководителя как в рамках бизнеса, так и в экономике в целом.

Хотя нельзя выделить, какой вариант развития является «правильным», возможно, роль «Вершитель перемен» является наиболее интересным и оправдывающим себя вариантом как для представителей профессии, так и для потенциальных новобранцев. Несмотря на то что более широкая сфера полномочий является и более сложной и требует больше сил, многие представители этой профессии смогут в ней преуспеть. ☺

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



Т.Н. Малькова

Артхашастра: «Всякое дело зависит от казны»

Артхашастра является выдающимся произведением Древней Индии. Она содержит свод правил по государственному управлению в условиях централизованной экономики. Автор статьи провела анализ организации и методологии бухгалтерского учета на основе текста Артхашастры¹.

Артхашастра написана на санскритском языке в исключительно лапидарном стиле, характерном для специальных и научных произведений (*шастры*). Это сочинение неоднократно переписывали, редактировали, обновляли, но сохраняли имя автора – брахман Каутилья. Время событий, описанных в Артхашастре, в отечественной историографии относится к IV в. до н.э. – II-III вв. н.э.

Индия с ее древнейшей цивилизацией оставила слабое документальное наследие, что было связано с климатом и войнами. Исходной была высочайшая хараппская культура городского типа (IV тыс. – II тыс. до н.э.), исследованная по раскопкам Хараппы и Мохенджо-Даро. К учетным документам (при определенном допущении) можно отнести плитки-печати (рис. 1). Надписи на них в стиле пиктограмм названы протоиндийскими, и они не прочтены. Версии дешифровки: иллюстрации к энциклопедии, учебные пособия, денежные знаки, товарные ярлыки.

Разрушение хараппской цивилизации было вызвано внутренними причинами, а позднихараппской – завоеванием или колонизацией ариями («арианизация») во II тыс. до н.э. Язык стал ведийским (от *ведать*, в значении «знание»), а затем санскритским (от *скрытый* как высшее знание, на 80% ведийский). Учетная терминология имела исходное индоевропейское происхождение².

Переход к «индианизации» (собственно индийской культуре и буддизму) начался с IV-III вв. до н.э. Ее основой стали арийский принцип деления общества на касты (*варны*) и закрепление за ними видов деятельности (брахманы с особым статусом³; кшатри – воины;

вайшьи – торговцы, ремесленники, земледельцы; шудры – слуги). Артхашастра относится к этому периоду. Но ее терминологический словарь содержит отзвук связи с индоевропейским, ведийским и санскритским словарями, и подчас термины скорее угадываются.

В государственном управлении были определены направления развития, главные сановники и надзиратели. Обязанности надзирателей состояли в управлении (*dandaniti*,



Рис. 1. Плитки-печати из Мохенджо-Даро с надписями (III-II тыс. до н.э.). Изготовлены из стеатита по ручной технологии. Найдено около 800 плиток с краткими надписями, как полагают, на дравидском языке слоговым письмом

¹ Артхашастра или наука Политики. Перевод В.И. Кальянова. – М.-Л.: АН СССР, 1959. Издание включает текст Артхашастры (с. 11-497) и приложения (с. 501-798), в том числе словарь (с. 561-786). Ссылки на издание Артхашастры приводятся в квадратных скобках [А], с указанием страницы. Текст в круглых скобках был введен издателем для ясности перевода. Термины приводятся курсивом в латинской транслитерации, что является общепринятым в индологии.

² О взаимосвязи индоевропейской, ведийской, санскритской, древнерусской и современной российской учетной терминологии читайте в статье Т.Н. Мальковой «Из глубины тысячелетий» // «Вестник профессиональных бухгалтеров» 2012, № 3, с. 46-48. – прим. ред.

³ По современным генетическим исследованиям 70% брахманов и 30% индийцев содержат арийский слой. Европейцы и индийцы являются кровными и языковыми родственниками, поэтому их общность имеет название индоевропейцев, а языки – индоевропейских.



от *danda* – букв.: *палка, жезл* длиной 1,8 м) и своевременном представлении отчетности о финансовой деятельности ведомств. Основными в этом отношении были надзиратель учетного ведомства (*adhyaksha*), главный сборщик налогов (*samahartr*) и хранитель государственной казны (*sannidhatr*).

Отчетность должностных лиц

Процедура представления годовой отчетности каждым надзирателем была выверенной, соответствовала представлениям о достоверности и состояла в следующем [А: 68-69]:

- отчетность сдавалась надзирателю учетного ведомства в последний месяц года: *Счета должны поступать в месяц ашадха⁴*;
- объекты представления – опечатанные отчеты, ящики, чистые доходы: *...пришедшие с запечатанными списками, ящиками и чистыми доходами*;
- должностные лица при передаче отчетности должны были соблюдать полное молчание: *Он должен сделать так, чтобы пришедшие с запечатанными списками, ящиками и чистыми доходами были в одиночестве и не советовались*;
- устный доклад по статьям отчетности: *Выслушав перечень доходов, расходов и чистого остатка*;
- сдача чистого денежного остатка: *Выслушав перечень доходов, расходов и чистого остатка, он должен остаток получить*;
- сверка с государственной сметой доходов и расходов: *Он (надзиратель за учетным ведомством. – Прим. автора) должен дать затем в документальном виде то, что подлежит совершенному (определенному)*;
- недополученный ведомством доход возмещался, перерасход не признавался: *чистого остатка в рубрике доходов по списку... должно быть увеличено, и... расхода, которое должно быть отвергнуто*;
- за недобор доходов и превышение расходов была установлена ответственность: *заставить надзирателя уплатить в 10-кратном размере*.

Интригуют вышеупомянутые ящики, которые, очевидно, предназначались для хранения денежной наличности.

Сдавался ли денежный остаток надзирателю учетного ведомства, прямо не сказано. Нам представляется, что он сверялся с бухгалтерским остатком и оставался переходящим на следующий год. Возмещение надзирателем ведомства недополученного дохода и перерасхода означало двойную ответственность должностного лица.

Сданная надзирателю учетного ведомства отчетность представлялась высшим должностным лицам, которые обязаны были свободно владеть информацией: *Главные сановники должны все без запутываний изъяснить (свою) деятельность сообразно действительности. Тот из них, кто уклонится или будет говорить ложь, пусть заплатит высшее взыскание (штраф)* [А: 69].

Кроме годовой, была и периодическая отчетность. Процедура ее сдачи также описана, причем с применением текущего контроля: *Он должен ежедневный приход прежде (помещения) его в казну проверить на основании законов, занятий, обычаев, (материального) состояния (налогодателей) при помощи сложения, вычитания и умозаключения, а также шпионажа* [А: 69].

Из текста становится понятным, что контроль состоял из формальной проверки (сложение, вычитание, умозаключение) и проверки по существу (знание фактической действительности, использование услуг информаторов, умозаключение). Вообще, шпионажу и доносительству в Артхашастре уделено значительное внимание, и он понимался как инструмент сбора и уточнения информации для разных целей. Тайными агентами были странствующие ученики; монахи, отрекшиеся от обетов; монахики; домовладельцы; купцы; отшельники; соглядатаи; разбойники; отравители [А: 27]; доносителями – по собственной инициативе, которые могли получить часть имущества наказанного, но и несли ответственность [А: 73].

Оговаривалась проверка доходов, расходов, остатков по целому набору признаков: *сверить доход в отношении даты, места, времени, источника (дохода), продукции (новой) и оставшейся от прошлого, размеры со стороны давшего и заставившего дать, со стороны счетовода и приемщика ... сверить расход в отношении даты, места, времени, источника (расхода), пользы (расхода), причины, применения даваемого, размеров, распорядителя,*

⁴Месяц ашадха соответствовал периоду с 15 июня по 15 июля. День ашадхи означал день полнолуния в месяце ашадха [А: 591].

должника, хранителя и приемщика ... сверить чистый доход в отношении даты, места и времени, источника, последовательности, качества, признаков, размера вкладов, выдач и хранения [А: 69-70].

Ответственность за периодическую отчетность состояла в следующем: не представившему ежедневного (суточного) прихода, должен быть дан месяц сроку. По истечении месяца он должен уплатить штраф в размере двухсот (пана)⁵ за каждый месяц. Представившему неполный остаток и чистый доход должно быть дано 5 дней сроку. После этого (начисляется штраф) ... Должностное лицо, которое... представляет доход и расход не согласно с документами, подлежит взысканию 1-й степени... Написавший отчет беспорядочный или с нарушением порядка, не соответствующий или являющийся повторением (прежде сказанного), подлежит взысканию в размере 12 пана. Написавший (так) о чистом доходе подлежит наказанию в 2-кратном размере. Присвоивший наказывается в 8-кратном размере, принесший ущерб – в 5-кратном (и обязуется) к возмещению (потраченного). За ложные сведения – наказание как за воровство. Если позже будет доказано – наказание в 2-кратном размере. Так же и в том случае, если припомнят забытое [А: 69-70].

Некоторым утешением можно считать обращение к надзирателю учетного ведомства: Он должен простить небольшие проступки и быть доволен даже малому прибытку. Надзирателя же, принесшего великую пользу, должен пожаловать наградой [А: 70].

Составление периодического отчета включало сравнение в динамике: сопоставить его с днем, пятидневкой, полу-месяцем, четырехмесячником и годом [А: 69], что означало также накопительный принцип формирования отчетной информации. Оба способа применяются и в настоящее время.

Отчетность принималась и хранилась в здании учетного ведомства (*ak-saratale*), размещение которого имело определенный регламент (ориентация на восток или север, места для присутствия и для документов). Оговорен перечень документов для хранения: список ведомств, свод законов, отчетность, финансовые результаты, опись драгоценностей и др. (всего 7 статей)



Рис. 2. Опечатанный древнеиндийский свиток (II в. до н.э. – II в. н.э.).

[А: 67]. Еще более строгий регламент относился к казне [А: 57, 63].

Отчетный период (*рабочий год: karta-samvatsara*) включал 254 дня и дополнительный месяц, назначаемый астрономом. Дата годовой отчетности содержала год царствования, месяц, полумесяц (15-е числа – светлая или темная половина месяца, но приходилась на окончание жаркого сезона), а периодической – также день, 5 дней, полумесяц, месяц, 4 месяца в течение каждого из сезонов (дождливый – с 15 июля по 15 ноября, зимний – с 15 ноября по 15 марта, жаркий – с 15 марта по 15 июля).

Обучение должностных лиц начиналось с шести лет в монастырях. Оно включало общее начальное и высшее специальное образование. Все чиновники обязаны были знать письмо и счет. Их проверяли на честность и добросовестность, к ним предъявлялись строгие требования [А: 66-70], но тем не менее в тексте Артхашастры описано восемь причин нарушений [А: 68].

Имеется подробный перечень 40 средств хищений чиновниками [А: 71-72]: изменение дат операций и отчетности; приписки и сокрытие; изменение учетных объектов; несоответствие текущих операций отчетности; подлог; манипуляции с подсчетами, количеством, качеством, заработной платой, ценами; пересортица; несоответствие нормам доходов и расходов; изъятия из остатка; сокрытие кредиторской задолженности. В то же время читаем: *Можно узнать путь летящих в небе птиц, но не путь действующих чиновников, имеющих скрытые намерения* [А: 75].

Учетные объекты и измерители

Анализ текста Артхашастры выявляет понятие документов (*nibandha-pustaka*)

⁵ Пана в Артхашастре означала медную монету весом 9,33 граммов [А: 583].

Рис. 3. Серебряные древнеиндийские монеты с государственным клеймом в виде колеса и слона (III в. до н.э.)



[А: 590] и позволяет определить состав учетных объектов: население и его имущество; приход (доход), расход, остаток [А: 66-70]; расчеты [А: 187-194]. Учет населения велся по земельным участкам во владении (вся земля была государственной), иждивенцам, скоту, расходам по всем кастам, а для контроля применялись шпионаж и доносы [А: 151-153, 73].

Категория прихода эволюционно является более ранней, но единые денежное (монетное) обращение и денежные измерители перевели ее в категорию дохода. В тексте Артхашастры подробно расписаны весовые и денежные измерители [А: 109-111]. Применение единых денежных учетных измерителей было величайшим изобретением Древней Индии (рис. 3)⁶.

В тексте Артхашастры приход и доход применяются параллельно: *не представившему ежедневного (суточного) прихода... ежедневный приход... проверить... сверить доход* [А: 69]; *Установление прихода собирателем дохода (samahartr-samydaya-prasthapanim)* [А: 64, 589]; *дополнительный доход (upasthana)* [А: 603].

В термине *приход* слышен отзвук ведийского и санскритского *apnas* (имущество, богатство, работа), ведущего происхождение от индоевропейского *XwP* (*работа, выгода*). Собственно индийский термин для обозначения дохода появился позже: *aya* – доход [А: 589]. Можно сказать, что ко времени Артхашастры *приход* утратил свое значение.

Расход именуется в тексте Артхашастры как *уауа* [А: 589], наряду с которым применялся термин издержки (*praksepa*) [А: 592]. Невыгодное соотношение дохода и расхода состояло в превышении расхода, что имело название *viraryaya* [А: 590]. В совместной деятельности применялось понятие доходов от расходов (*vyaya-pratyaya*) [А: 590], а в торговой и совместной деятельности – понятие финансовых результатов: прибыль (*udaya, ajiva*) [А: 592, 655], убыток (*nispatti*) [А: 655], потери (*avahina, arahina*) [А: 582].

Остаток в тексте Артхашастры имеет алгоритм расчета, сформулированный как «очищение»: *Когда расход известен (совершен), то, что очищается от дохода и расхода, составляет остаток* [А: 67]. Поэтому остаток (*nivi*) значился как чистый доход: *пришедшие с... чистыми доходами* [А: 69]; *сверить чистый доход* [А: 70]. Казначей определены как *держатели чистого дохода (nivi-grahaka)* [А: 592]. Чистый доход означал остаток денежных средств (деньги – *hiranya*), который предъявлялся при сдаче годовой отчетности [А: 69].

В расчетах выделены займы, залоги, вклады. В займах контрагентами были заимодавец (*adatr*) и должник (*pradatr*) [А: 643]. Другая версия перевода исходит из того, что термины означали обратное [А: 643]. Но по другим источникам известны также термин *datar*, обозначающий кредитора, и *grahitar*, обозначающий дебитора. Убедительно и актуально даже для нашего времени звучит тезис: *Если власти не заботятся об общем благе, то правильные взаимоотношения между заимодавцами и должниками становятся невозможными* [А: 189].

Сюжеты расчетов включали долг (*rina*), процент по долгу (*vrdhhi; nivrtta-vrdhikat*, букв.: *долг, с которого отсчитывается процент*), погашение долга (*rina-adanam*) [А: 643]. Указано, что *законным процентом* по займам является 15% годовых; по торговым операциям: обычным – 60%, при сложных сухопутных перевозках – 120%, то же при морских перевозках – 240% [А: 188]. Если процент был выражен в зерне, то в денежном выражении он составлял 50% [А: 189]. Но проценты изменялись по обстоятельствам и во времени. Срок безнадежной задолженности в общем случае составлял 10 лет [А: 189].

Расчеты оформлялись договорами, что подтверждается терминами соглашения (*bhasa*) и договора (*vyavahara, carana*). Форс-мажорные обстоятельства в них предусматривались. Оговаривались свидетели и их ответственность: *Если свидетели делают неправильное заявление (о сумме долга, выше или ниже настоящей), то взыскивается штраф, составляющий неправильно указанную сумму в 4-кратном размере. Три части этой суммы должен платить заимодавец, а остальное – должник* [А: 189].

⁶ Единое денежное измерение по хронологии совпадало с Древним Римом, но кардинально отличалось. В Древнем Риме единой системы государственной отчетности не было, а налогообложение было основано на цензе по книгам домашнего учета доходов и расходов, с применением встречной проверки. Древнеиндийская система скорее походила на древневосточную (Древний Египет, Шумер, Вавилон), но отличалась тем, что в этих цивилизациях отсутствовало единое монетное (денежное) обращение, а учет и отчетность осуществлялись в натуральных учетных измерителях.

Возложение ответственности на должника вызывает некоторое сомнение современника в правильности судопроизводства того времени. Залог (*adhi*) [А: 634] оставался у кредитора, он мог его использовать, но нес ответственность за несоответствие законодательным нормам и снижением процента наполовину [А: 193-194]. Имеются свидетельства долгового рабства, включая детей, но его распространению препятствовали общинные традиции взаимопомощи.

Цены устанавливались государственными органами, и понесенный торговцем убыток возмещался им самим [А: 103]. Дневная выручка, инструменты меры и веса сдавались надзирателю за торговлей (*складывать деньги в деревянную коробку, имеющую один затвор с отверстием*) [А: 103]. Периодически проверялись весы: *Проверку весов следует производить каждые 4 месяца* [А: 111]. Расписаны были также правила для зарубежной торговли, включая указание: *В случаях бедствия...заботиться о спасении наиболее ценных товаров или самого себя* [А: 104].

Налоги (*kara, parihara*) и подати (*culka*) были множественными со всех видов доходов, но предполагали и льготы (*adanda-karani*) [А: 582]. По словарю известны и недоимщики (*ahitaka*) [А: 582]. Использовались ли переписи населения и их имущества для налогообложения, из текста Артхашастры прямо не следует. Ведомства по сбору налогов и пошлин, множественная классификация земель, наблюдение за семьями (в деревнях по 5-10, в городах по 10, 20, 40), их занятиями, источниками дохода, налоговым статусом, система налогов и пошлин подтверждают планирование и учет налогообложения [А: 150-153].

Древняя Индия является родиной современной цифровой 10-значной системы, с применением основы счета от 0 до 10 и отрицательных величин. Причем доход и имущество интерпретировались как положительные числа, а расход, долг, недостача – как отрицательные, и они не одобрялись. Древнеиндийские цифры со времени Средних веков известны как арабские, но арабы называли их индийскими. В подсчетах использовался вычислительный инструмент (*dhuli karma*) – счетная доска, покрытая пылью или песком, но подсчет мог вестись и на земле.

Методология бухгалтерского учета

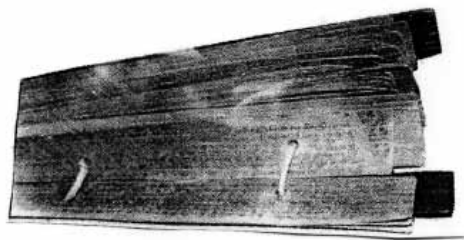
О методологии текущего бухгалтерского учета прямые сведения в тексте Артхашастры отсутствуют. Но есть косвенные свидетельства, по которым мы можем ее реконструировать. Основой текущего бухгалтерского учета являются первичные документы. И об этом сказано так: *Должностное лицо, которое... представляет доход и расход не сообразно с документами* [А: 70]. Аналогом первичных документов в древности были также приказы должностных лиц и утвержденные государственные нормы. На то и другое производились ссылки. Они также есть в тексте Артхашастры: *Он (надзиратель за учетным ведомством. – Прим. автора) должен дать затем в документальном виде то, что подлежит совершению* [А: 68].

Нормы годовых доходов и расходов использовались для прямого воздействия на ведомства: *недобор дохода возмещался, перерасход не признавался: чистого остатка в рубрике доходов по списку... должно быть увеличено, и... расхода, которое должно быть отвергнуто, а сам надзиратель за соответствующим ведомством уплачивал штраф (из собственных средств. – Прим. автора) в 10-кратном размере* [А: 69]. Приоритет имел государственный бюджет: *Всякое дело зависит от казны. Поэтому прежде всего (царь) должен смотреть за казной* [А: 70].

Рис 4. Складское хранилище на рынке в Мохенджо-Даро (IV – II тыс. до н. э.).



Рис. 5. Индийская книга из бамбуковых страниц и с деревянной обложкой



Получается так, что по первичным документам и их аналогам велся хронологический и текущий бухгалтерский учет, составлялась и представлялась отчетность, а затем при ее утверждении применялось внесистемное регулирование доходов, расходов и остатка, которое приводило их в соответствие с государственной сметой.

Для составления отчета о доходах и расходах требовалось определить остаток. Это обозначает текущий учет на счетах, на которых фиксировались входящий остаток (*остался от прежнего времени*), доходы и расходы (*текущие*), исходящий остаток (*достигнут*): *то, что является остатком, доход, расход и чистый остаток* [А: 66-68]⁷. Применение счетов аргументируется выражением: *ведение счетов в учетном ведомстве (aksapatale gananikyadhikarah)* [А: 590], в котором *ganani* ведет происхождение от *Gy-N* (*знание – индоевроп.*), *ganana* (*счет – вед., санскр.*). Счета имели графление (рубрики): *чистого остатка в рубрике доходов* [А: 69]. Суммирование имело термин (*sanksepa*) [А: 591].

Учетные регистры от харапской культуры не сохранились, но в лингвистической памяти осталась память о бересте: *BhX* (*береза – индоевроп.*), *bhurja* (*документ на бересте – вед., санскр.*). От Кашмира VI-VII вв. до н.э. известны археологические находки кодексов из бересты. Листы размером 30 x 8 см были сложены стопкой и зажаты между двумя деревянными обложками (формат кодекса). Кодекс был подготовлен для скрепления шнуром через намеченные тушью отверстия.

Имеются сведения от древнегреческих историков IV в. до н.э. о письме чернилами на ткани и бересте. Писали на внутренней стороне бересты или внешней, предварительно склеенной (способ утрачен). На бересте писали в северо-западной Индии и Кашмире.

Собственно индийскими регистрами были кодексы на планках из пальмовых листьев и бамбука, которые применялись в южной Индии. Записи велись вдоль длинной стороны, отверстия для скрепления располагались по центру или по краям (рис. 5). Их покрывали растительным маслом, краской, кокосовым соком для заметности текста. Но с V-VII вв. стала применяться бумага, которую пропитывали мышьяком для защиты. Было известно понятие: *достоинства хорошо составленного документа (lekha-sampat)* [А: 593].

Но самой удивительной была классификация расходов. *Расходы суть: постоянные, производные от постоянных (nityotpadika), выгодные (целевые) и производные от выгодных. Постоянным называется каждыйдневный расход, выгодным (целевым) расход, применяющийся в полмесяцы, месяцы и годы. Производные от этих двух видов расходы называются производным от постоянного и производным от выгодного (целевого)* [А: 67].

Классификация расходов на постоянные и производные соответствует современной классификации расходов на постоянные и переменные. В наше время она достигается применением алгебраических уравнений линейной и криволинейной связи. Допустимо ли полагать, что в Древней Индии применялись аналогичные методы? Более чем допустимо!

Из истории древнеиндийской математики известно искусство вычислений с неизвестными величинами и применение алгебраической символики из санскритского языка. Обратим внимание, что разделение расходов на постоянные и переменные применялось в отчетности, а не в текущем учете, где оно невозможно и в настоящее время. Одновременно это означает осознанное признание расходов в текущем древнеиндийском учете с классификацией на прямые и косвенные.

Древнеиндийские бухгалтеры (*lehkaha, bandhaka, sankhyayaka*) в этом удивительном историческом источнике – Артхашастре – предстают перед нами образованными, ответственными, изворотливыми. Он раскрывает нам деятельность наших древних коллег и исторические корни нашей профессии.

⁷ К сожалению, в ряде публикаций по истории древнего бухгалтерского учета появился термин «балансовый метод», что означает незнание англоязычного термина *balance* (*остаток, сальдо*) и поверхностное отношение к переводам древних текстов. В русскоязычных переводах историками используется перевод «остаток» («баланс» указывается ими со ссылкой на англоязычный перевод). Бухгалтерский баланс как таковой появился в Италии XIV в. нового времени. В историческом анализе должны применяться установившиеся правила корректного отношения к первоисточникам.