



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

Вестник

№2 | 2013

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

О применении международных стандартов финансовой отчетности

с. 12

Закон о бухгалтерском учете: анализ ключевых положений

с. 25

Учет автомобиля, приобретенного в лизинг

с. 36

Учет сувенирной продукции

с. 40

*15 лет к вершинам
бухгалтерской профессии!*



Действительный член



Уважаемые коллеги! Дорогие друзья!



От лица ИПБ России
поздравляем вас с одним
из самых значимых для нашей
страны праздников – Днем Победы!
Этот праздник поистине
всемирный, так как нет семьи,
которой бы не коснулась война.

В этот день мы чествуем ветеранов
и вспоминаем тех, кто не вернулся
с войны. Только благодаря их
самоотверженности наша страна
смогла защитить свою свободу.

Желаем благополучия, уверенности
в завтрашнем дне, крепкого
здоровья и, конечно, мирного
неба над головой!

Хоружий Людмила Ивановна,
вице-президент ИПБ России

Копосова Евгения Ивановна,
директор ИПБ России



4 НОВАЯ РЕДАКЦИЯ КОДЕКСА ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ



В декабре 2012 года Президентский совет ИПБ России принял новую редакцию Кодекса этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России» (протокол заседания Президентского совета № 12/12 от 12.12.2012). В статье **Т.Н. ИВАНОВА**, методолог ИПБ России, дает краткий обзор основных положений обновленного кодекса.

15 СОСТАВЛЕНИЕ ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО



Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере **Д.А. ПРОКОПОВИЧ**, председатель комитета по МСФО ИПБ России, рассматривает тему 7 «Промежуточная финансовая отчетность».

42 УЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ФЛОРЕНТИЙСКОГО БАНКА УЦЦАНО (1363–1386) В САНКТ-ПЕТЕРБУРГЕ



Архив банка Уццано (Uzzano, итал.) представляет колоссальную ценность, он востребован для научных исследований в области истории бухгалтерского учета и финансового анализа. Архив является уникальным, так как это единственный итальянский бухгалтерский архив XIV века в России (Санкт-Петербург). Об этом архиве – в статье **Т.Н. МАЛЬКОВОЙ**, докт. экон. наук, профессора.



В ИПБ России

- 2 Новости
- 4 Новая редакция Кодекса этики профессиональных бухгалтеров
Т.Н. Иванова

Минфин России сообщает

- 9 Изменения в закон о консолидированной финансовой отчетности
- 10 Раскрытие аудиторской тайны
- 11 Упрощение электронного документооборота: поправки к Постановлению № 1137
- 12 О применении международных стандартов финансовой отчетности

Дистанционное повышение квалификации

- 15 Составление промежуточной отчетности по МСФО
Д.А. Прокопович

Бухгалтерский учет и отчетность

- 25 Закон о бухгалтерском учете: анализ ключевых положений
А.М. Рабинович

Практическая ситуация

- 36 Учет автомобиля, приобретенного в лизинг
Е.М. Лазукова, С.В. Мягкова
- 40 Учет сувенирной продукции
С.Ю. Овчинникова, Е.Н. Королева

История бухгалтерского учета

- 42 Учетные документы флорентийского банка Уццано (1363–1386) в Санкт-Петербурге
Т.Н. Малькова

Новости

ИПБ России принял участие в Соколовских чтениях

11-12 апреля 2013 года в Санкт-Петербурге состоялась Международная научная конференция «II Соколовские чтения. Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее», организованная экономическим факультетом Санкт-Петербургского государственного университета. ИПБ России на этой конференции представляла директор Института Е.И. Копосова.



Е.И. Копосова вручает благодарственное письмо от лица ИПБ России В.В. Ковалеву

Соколовские чтения – масштабное научное мероприятие, посвященное памяти выдающегося представителя бухгалтерской профессии – профессора Ярослава Вячеславовича Соколова. Для ИПБ России участие в конференции было особенно значимым, так как история института тесно связана с именем Я.В. Соколова – он был его первым президентом.

Спектр вопросов, рассмотренных в ходе конференции, огромен. Формат мероприятия предполагал проведение 12 секций, тематика которых варьировалась от истории бухгалтерского учета и финансовой отчетности до бухгалтерского учета недр и окружающей среды и бухгалтерской лингвистики. На основе докладов участников и гостей, которые не смогли приехать, но прислали статьи, издан сборник, в который вошла и статья вице-президента ИПБ России Л.И. Хоружий «Место

калькуляции себестоимости продукции в экономической науке».

Е.И. Копосова передала благодарственное письмо от лица ИПБ России В.В. Ковалеву, представлявшему экономический факультет СПбГУ и координировавшему работу пленарного заседания. Е.И. Копосова также вручила В.В. Ковалеву орден ИПБ России, которым он награжден по решению Президентского совета ИПБ России.

Отдельно нужно отметить доклад В.В. Ковалева «Бухгалтерский учет как наука: ретроспектива мнений». По его мнению, укрепление позиций бухгалтерского учета в научной среде в немалой степени будет зависеть не только от единства ученых-бухгалтеров, но и от зрелости профессионального бухгалтерского сообщества, его намерений и действий в сторону реальной, а не местечковой или групповой консолидации, а также осознания необходимости участия сообщества в поддержке научных исследований.

Среди других интересных докладов можно назвать выступления:

- Т.Н. Рыбак, начальника главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь. Она рассказала о современном этапе развития бухгалтерского учета в Белоруссии;
- М.И. Кутера, заведующего кафедрой бухгалтерского учета и аудита Кубанского государственного университета. Он представил сразу несколько докладов: «Исторические исследования и развитие теории бухгалтерского учета» (подготовленный совместно с М.М. Гурской), «Амортизация: статика и динамика первых опытов» (подготовленный совместно с А.Э. Делиболтояном), а также стал ведущим круглого стола «Бухгалтерия в эпоху зарождения двойной записи: методика архивных исследований»;
- В.Б. Ивашкевича, профессора Института экономики и финансов Казанского (Приволжского)

федерального университета, президента Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Татарстан. Он выступил с докладом «Новые объекты калькулирования в управленческом учете» на секции «Управленческий учет» и стал ведущим секции «Бухгалтерское образование».

Начата разработка профессиональных стандартов

Вице-президент ИПБ России Л.И. Хоружий и директор ИПБ России Е.И. Копосова вошли в состав экспертов рабочих групп при Экспертном совете по профессиональным стандартам Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации.

Напомним, что с 15 декабря 2012 года вступили в силу поправки в Трудовой кодекс РФ, согласно которым в трудовом законодательстве появились новые понятия «квалификация работника» и «профессиональный стандарт», под которым понимается характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности. Правила разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов утверждены постановлением Правительства РФ от 22.01.2013 № 23.

В соответствии с пунктом 3 Правил разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов, проекты профессиональных стандартов разрабатываются объединениями работодателей, работодателями, профессиональными сообществами, саморегулируемыми организациями и иными некоммерческими организациями с участием образовательных организаций профессионального образования и других заинтересованных организаций.

ИПБ России разработал рекомендации для субъектов малого предпринимательства


ИПБ России разработал для своих членов Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ближайшее время Рекомендации будут размещены на сайте ИПБ России – www.ipbr.org.

Рекомендации разработаны в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» и предназначены для всех субъектов малого предпринимательства, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, независимо от предмета и целей деятельности, организационно-правовых форм (за исключением кредитных организаций). Целью Рекомендаций является методологическое обеспечение применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотренных действующими нормативными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет в Российской Федерации.

В Рекомендациях субъектам малого предпринимательства предлагается использовать следующие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета:

- полную форму (бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи с использованием регистров бухгалтерского учета активов СМП);
- сокращенную форму (бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи без использования регистров бухгалтерского учета активов СМП);
- простую систему ведения бухгалтерского учета (бухгалтерский учет ведется без применения двойной записи). Бухгалтерский учет по простой системе могут вести только микропредприятия.

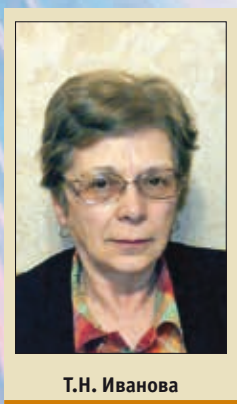
В Рекомендациях приведен сокращенный рабочий план счетов, регистры бухгалтерского учета (ведомости учета фактов хозяйственной жизни), учет фактов хозяйственной жизни посредством двойной записи в Книге (журнале) – комбинированный регистр бухгалтерского учета, учет фактов хозяйственной жизни в Книге (журнале) для ведения бухгалтерского учета по простой системе.

В соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (приложение № 5) субъекты малого предпринимательства могут составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной системе. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках) содержат сокращенный объем показателей без детализации содержащихся в них укрупненных показателей. 

Т.Н. Иванова, методолог ИПБ России

Новая редакция Кодекса этики профессиональных бухгалтеров

В декабре 2012 года Президентский совет ИПБ России принял новую редакцию Кодекса этики профессиональных бухгалтеров — членов НП «ИПБ России» (протокол заседания Президентского совета № 12/12 от 12.12.2012). В статье дан краткий обзор основных положений обновленного кодекса.



Т.Н. Иванова

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – свод правил поведения, обязательных для членов ИПБ России при осуществлении ими профессиональной деятельности.

Основой для разработки новой редакции кодекса стал действующий Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров (МФБ, IFAC), действительным членом которой является ИПБ России. В новой редакции соблюден принцип преемственности с предыдущей редакцией.

Преднамеренное несоблюдение членом ИПБ России норм кодекса может повлечь за собой проведение внешней проверки его поведения. В случае выявления нарушений этических норм в отношении члена ИПБ России могут быть применены санкции вплоть до исключения из членов.

Структура Кодекса

Кодекс состоит из четырех разделов:

- раздел 1 «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению»;
- раздел 2 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами»;
- раздел 3 «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)»;
- раздел 4 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях».

Кодекс также содержит перечень используемых терминов и их определения.

Раздел 1. «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению»

«Профессиональный бухгалтер» – лицо, являющееся членом организации, входящей в IFAC (МФБ).

В разделе приведены основные принципы профессиональной этики профессиональных бухгалтеров и общее руководство по их соблюдению, которое профессиональный бухгалтер должен применять при:

- выявлении угроз нарушения основных принципов этики;
- оценке значимости выявленных угроз;
- принятии мер предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам этики не подвергается опасности.

Меры предосторожности необходимы в случаях, когда профессиональный бухгалтер принимает решение, что угрозы превосходят уровень, при котором разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные профессиональному бухгалтеру на момент принятия решения, может обоснованно считать, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

Раздел содержит девять подразделов, в которых описаны концептуальный подход и требования к соблюдению основных принципов.

- 1) Основные принципы этики (п. 1.4). Перечень основных принципов не изменился по сравнению с предыдущей редакцией. В данном подразделе даны определения основных принципов, суть которых в целом не отличается

от предыдущей редакции. К основным принципам относятся:

- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

2) Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики (пункты 1.5 – 1.11). Кодекс устанавливает концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики, который требует, чтобы профессиональный бухгалтер идентифицировал, оценил и предпринял ответные действия в отношении таких угроз. Суть концептуального подхода в следующем:

- обстоятельства работы профессиональных бухгалтеров могут создавать определенные угрозы нарушения основных принципов этики, и невозможно определить каждую ситуацию, которая создает угрозы, и соответствующие меры предосторожности для устранения угроз;
- применимость подхода в любых обстоятельствах, которые могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики, и способность профессионального бухгалтера от ошибки признать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не определена настоящим кодексом как недопустимая;
- определение уместных мер предосторожности и возможность их принятия для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня.

3) Угрозы основным принципам этики и меры предосторожности (пункты 1.12 – 1.16). Соблюдению основных принципов этики может угрожать широкий круг обстоятельств и взаимоотношений. Обстоятельства или взаимоотношения могут стать причиной более одной угрозы, а одна угроза может привести к нарушению более одного основного принципа этики. В настоящем подразделе даются перечень видов угроз основным принципам и их определения, знакомые по предыдущей редакции.

Угрозы делятся на пять видов: угрозы личной заинтересованности, угрозы самоконтроля, угрозы заступничества, угрозы близкого знакомства, угрозы шантажа.

При возникновении угроз профессиональный бухгалтер должен принять меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или свести

их до приемлемого уровня. Меры подразделяются на:

- а) предусмотренные профессией, нормативными правовыми актами;
- б) обусловленные рабочей средой.

В настоящем подразделе рассматриваются только меры предосторожности, предусмотренные профессией, нормативными правовыми актами.

Рассмотрение конкретных мер предосторожности, обусловленных рабочей средой, для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров, работающих в организациях, приводится в разделах 2 и 4 соответственно.

4) Разрешение этических конфликтов (пункты 1.17 – 1.22). От профессионального бухгалтера может потребоваться разрешить конфликт, связанный с применением основных принципов этики. В данном подразделе перечислены факторы, которые профессиональному бухгалтеру необходимо рассмотреть при разрешении этического конфликта и определить соответствующие действия, которые будут совместимы с основными принципами.

5) В пяти подразделах описаны требования, которые предъявляются к соблюдению каждого основного принципа (пункты 1.23 – 1.43). Следует отметить, что в кодексе практически не изменилась суть требований к соблюдению основных принципов по сравнению с предыдущей редакцией.

Раздел 2. «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами»

«Публично практикующий профессиональный бухгалтер» – профессиональный бухгалтер, независимо от вида услуг (например, аудит, налогообложение, консалтинг, аутсорсинг) в организации, оказывающей профессиональные услуги. Данный термин также применим к организации публично практикующих профессиональных бухгалтеров.

Раздел посвящен применению концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами в конкретных ситуациях. Данный раздел содержит примеры мер предосторожности, уместных в отношении угроз нарушения основных

Обстоятельства или взаимоотношения могут стать причиной более одной угрозы, а одна угроза может привести к нарушению более одного основного принципа этики.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать на хранение денежные средства и иные активы заказчика услуг, за исключением разрешенных законодательством случаев.

принципов, и описание ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Раздел включает девять подразделов:

1) Угрозы и меры предосторожности (пункты 2.3 – 2.14). Подраздел включает примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы основным принципам. Примеры даны по каждой из пяти видов угроз, указанных выше.

Следует помнить, что обстоятельство или взаимоотношения могут стать причиной более одной угрозы, а одна угроза может привести к нарушению более одного основного принципа этики.

В этом же подразделе рассматриваются меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, которые различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они включают общие меры предосторожности, принятые в организации, и меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию.

2) Заключение договора об оказании профессиональных услуг (пункты 2.15 – 2.28). Подраздел посвящен принципам установления отношений с новым заказчиком услуг, оценке характеристик заказчика услуг, пониманию его деятельности, возможности возникновения при этом угроз нарушений основных принципов, оценке значимости возникших угроз, применению возможных мер предосторожности, предусмотренных кодексом в этом случае.

Кодексом также предусмотрена возможность замены профессионального бухгалтера (пункты 2.23 – 2.28). При этом необходимо рассмотреть причины замены, действия публично практикующего профессионального бухгалтера, который претендует на то, чтобы заменить действующего бухгалтера, угрозы основным принципам и меры предосторожности.

3) Конфликт интересов (пункты 2.29 – 2.34). Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов, оценивать возникающие угрозы и при необходимости предпринимать меры предосторожности, предусмотренные кодексом.

4) Второе мнение (пункты 2.35 – 2.37). Угрозы нарушения основных принципов

и меры предосторожности рассматриваются, когда к публично практикующему профессиональному бухгалтеру обращаются лица, не являющиеся заказчиком услуг, с просьбой высказать второе мнение по поводу применения нормативных правовых актов.

5) Гонорары и другие вознаграждения (пункты 2.38 – 2.45). Оплата услуг относится к ситуациям, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов. Даны примеры мер предосторожности и факторы, от которых зависит возникновение и значимость угроз.

6) Реклама и предложение профессиональных услуг (пункты 2.46 – 2.47). Предложение услуг, профессиональных достижений и продуктов не должно вестись с помощью методов, не совместимых с принципом профессионального поведения. При предложении и продвижении своих услуг на рынке публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен дискредитировать профессию. Даны рекомендации по мерам предосторожности.

7) Подарки и знаки внимания (пункты 2.48 – 2.50). Наличие и значимость любых угроз зависит от характера, ценности и мотивации предложения. Если разумное и хорошо информированное стороннее лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, может признать такие подарки или знаки внимания явно незначительными, то публично практикующий профессиональный бухгалтер может считать, что такое предложение сделано в процессе нормальных деловых отношений и не содержит конкретного намерения повлиять на его суждение или получить от него какую-либо информацию.

8) Принятие на хранение активов заказчика услуг (пункты 2.51 – 2.53). Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать на хранение денежные средства и иные активы заказчика услуг, за исключением разрешенных законодательством случаев. При решении вопроса о принятии на хранение активов заказчика услуг обязательной процедурой должно быть получение информации относительно источников происхождения таких активов и рассмотрение возникающих в результате такого хранения обязательств, налагаемых нормативными правовыми актами.

9) Соблюдение принципа объективности при всех видах услуг (пункты 2.54–2.57). Предоставляя любые профессиональные услуги, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать возможность угрозы нарушения принципа объективности, которая может быть результатом наличия заинтересованности в заказчике услуг или взаимоотношений с руководителями, иными должностными лицами или работниками заказчика услуг. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен соблюдать принцип независимости от заказчика услуг.

Раздел 3. «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)»

Этот раздел впервые включен в кодекс. Принцип независимости во взаимоотношениях заказчика аудита и аудитора является основополагающим и тесно связан с нарушениями основных принципов этики. Цель данного раздела состоит в том, чтобы помочь заказчикам аудита в применении концептуальной основы для достижения и сохранения независимости во взаимоотношениях с публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги (пункты 3.1–3.9).

Независимость подразумевает:

- независимость мышления – образ мышления, позволяющий выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет соблюдать честность, объективность и профессиональный скептицизм;
- независимость поведения – избежание фактов и обстоятельств, которые настолько значительны, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая все меры предосторожности, могла бы сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм аудитора находятся под угрозой. Концептуальный подход должен применяться в отношении:

- а) идентификации угрозы независимости;
- б) оценки значимости идентифицированных угроз;
- в) применения при необходимости мер предосторожности, чтобы устранить угрозы или свести их к приемлемому уровню.



Угрозы независимости должны быть идентифицированы и оценены. Если меры предосторожности не могут быть приняты, чтобы устранить угрозы или свести их к приемлемому уровню, заказчик аудита должен устранить обстоятельство или отношения, создающие угрозы путем отказа от предоставления услуг на стадии принятия решения, сокращения задания или прекращения взаимоотношений с аудитором.

Для идентификации и оценки независимости кодекс использует и раскрывает понятия:

- общественно значимые хозяйствующие субъекты (п. 3.10);
- связанные стороны (п. 3.11);
- представители собственника и руководство заказчика аудита (п. 3.12);
- период задания (пункты 3.14–3.16);
- слияния и поглощения (пункты 3.17–3.21).

Отдельное требование относится к документированию. При обсуждении вопросов соблюдения принципа независимости между заказчиком аудита и аудитором заказчику следует документировать выводы относительно соблюдения требований независимости и сущность любых соответствующих обсуждений, подтверждающих эти выводы (п. 3.13).

В разделе содержится подраздел «Применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости». В нем рассмотрены конкретные обстоятельства и отношения, которые создают или могут создать угрозы независимости. Здесь описываются потенциальные угрозы и меры предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня. Также рассмотрены ситуации, где никакие меры предосторожности не могут снизить угрозы до приемлемого

Принцип независимости во взаимоотношениях заказчика аудита и аудитора является основополагающим и тесно связан с нарушениями основных принципов этики.

Профессиональный бухгалтер в организации несет ответственность за свои действия перед организацией-работодателем при достижении ею законных целей.

уровня. В разделе не описываются все обстоятельства и отношения, которые создают или могут создать угрозу независимости. Заказчик аудита и аудитор должны оценить значение подобных, но различных обстоятельств и отношений и определить меры предосторожности для устранения угроз независимости или снижения их до приемлемого уровня (п. 3.22).

В кодексе рассмотрены следующие конкретные обстоятельства и отношения:

- финансовая заинтересованность (пункты 3.23 – 3.27);
- ссуды и гарантии (пункты 3.28 – 3.32);
- деловые отношения (пункты 3.33 – 3.35);
- родственные и личные отношения (пункты 3.36 – 3.40);
- трудовые отношения с заказчиком аудита (пункты 3.41 – 3.43);
- оказание услуг заказчику аудита (пункты 3.44 – 3.45);
- трудовые отношения аудитора с заказчиком аудита в качестве директора или должностного лица (п. 3.46);
- длительные взаимоотношения заказчика аудита со старшим персоналом аудиторской организации и ротация руководителей заданий по аудиту (пункты 3.47 – 3.51);
- оказание аудитором услуг по выполнению заданий, не обеспечивающих уверенность (пункты 3.52 – 3.54);
- функции руководства (пункты 3.55 – 3.58);
- ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (пункты 3.59 – 3.66);
- оценочная деятельность (пункты 3.67 – 3.71);
- услуги по налоговому консультированию (пункты 3.72 – 3.85);
- услуги, связанные с внутренним аудитом (пункты 3.86 – 3.91);
- услуги, связанные с информационными системами (пункты 3.92 – 3.95);
- услуги, связанные с судебными разбирательствами (пункты 3.96 – 3.97);
- юридические услуги (пункты 3.98 – 3.101);
- услуги по найму персонала (пункты 3.102 – 3.103);
- услуги, связанные с корпоративными финансами (пункты 3.104 – 3.106);
- вознаграждения (пункты 3.107 – 3.113);
- судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором, существующее или возможное (п. 3.114).

Раздел 4. «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях»

В разделе описано, как концептуальная основа, содержащаяся в разделе 1, применяется в определенных ситуациях к профессиональным бухгалтерам, работающим в организациях.

Профессиональный бухгалтер в организации может быть штатным сотрудником, директором (независимо от того, является он единоличным исполнительным органом компании или нет), менеджером или выполнять другую работу для одной или более организаций (п. 4.3).

Этические обязанности профессионального бухгалтера в организации должны им соблюдаться независимо от правовой формы отношений с организацией-работодателем (п. 4.3).

Профессиональный бухгалтер в организации несет ответственность за свои действия перед организацией-работодателем при достижении ею законных целей. Кодекс обращает внимание на обстоятельства, которые могут поставить под угрозу соблюдение профессиональным бухгалтером в организации основных принципов этики (п. 4.4).

Раздел содержит примеры, которые могут создать для профессионального бухгалтера в организации угрозу личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства и шантажа (пункты 4.7 – 4.11).

В случае наличия угроз предусмотрены меры предосторожности, обусловленные рабочей средой (меры предосторожности, созданные профессией, законодательством или регулированием рассмотрены в разделе 1) (пункты 4.12 – 4.14).

В кодексе даны следующие конкретные обстоятельства и отношения с рассмотрением угроз и предлагаемых мер предосторожности:

- потенциальные конфликты (пункты 4.15 – 4.17);
- подготовка и представление информации (пункты 4.18 – 4.23);
- профессиональная компетентность (пункты 4.24 – 4.27);
- финансовая заинтересованность (пункты 4.28 – 4.30);
- вознаграждение (поощрение) (пункты 4.31 – 4.38).

Изменения в законе о консолидированной финансовой отчетности



Минфин России подготовил проект федерального закона, который должен внести изменения в Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Как сказано в пояснительной записке, законопроект подготовлен в целях совершенствования законодательства РФ, обеспечивающего применение международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации.

Законопроект предусматривает расширение сферы применения МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности. В соответствии с законопроектом, сфера действия Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» дополнена такими общественно значимыми хозяйствующими субъектами, как негосударственные пенсионные фонды, акционерные инвестиционные фонды, управляющие компании негосударственных пенсионных фондов, инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов, клиринговые организации, общественно значимые

государственные унитарные предприятия, а также государственные корпорации.

Для перечисленных организаций законопроект устанавливает обязанность составления, представления и публикации консолидированной финансовой отчетности по МСФО, начиная с отчетности за 2013 год. Кроме того, из круга организаций, для которых частью 2 статьи 8 Закона о консолидированной отчетности установлено отложенное применение его требований, исключены организации, являющиеся эмитентами только облигаций. Такие организации обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО в силу положений части 2 статьи 2 закона, поскольку Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» установлено требование представления и раскрытия консолидированной финансовой отчетности эмитентами ценных бумаг.

С учетом положений МСФО и практики применения Закона о консолидированной финансовой отчетности законопроект конкретизирует его нормы, касающиеся составления финансовой отчетности организацией, не образующей группу организаций.

Законопроект устанавливает обязанность составления, представления и раскрытия организациями промежуточной консолидированной финансовой отчетности по МСФО.


Одновременно законопроект предлагает терминологические изменения. Требование публикации консолидированной финансовой отчетности заменяется требованием раскрытия консолидированной финансовой отчетности. Такая терминология согласуется с современными условиями распространения информации, соответствует требованиям других федеральных законов в части



раскрытия информации как способа информирования заинтересованных лиц (в частности, Закона о рынке ценных бумаг).

Законопроект уточняет положения, касающиеся представления консолидированной финансовой отчетности. В соответствии с законопроектом, консолидированная финансовая отчетность в обязательном порядке представляется в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти и Центральный банк Российской Федерации. Заинтересованным лицам (в том числе участникам организации,

акционерам) обеспечивается доступ к консолидированной финансовой отчетности в рамках обязательного раскрытия этой отчетности.

Принятие законопроекта будет содействовать расширению применения МСФО российскими организациями, повышению прозрачности и открытости их деятельности, реализации права заинтересованных пользователей на достоверную и полезную информацию, обеспечению условий для улучшения общего климата на финансовом рынке, созданию международного финансового центра. 

Раскрытие аудиторской тайны



Минфин России разместил на своем сайте законопроект, подготовленный этим ведомством с целью снятия ограничений на раскрытие по требованиям налоговых органов информации, составляющей аудиторскую тайну.

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги, за исключением случаев, предусмотренных этим законом и другими федеральными

законами. Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных законом «Об аудиторской деятельности».

Законопроект вводит исключение из данного требования. Предусматривается, что составляющие аудиторскую тайну сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании отдельных связанных с аудиторской деятельностью услуг передаются без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались такие услуги, в налоговые органы Российской Федерации по их требованиям в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

К таким связанным с аудиторской деятельностью услугам в законопроекте отнесены только те услуги, при оказании которых аудиторская организация, индивидуальный аудитор могут получать и (или) составлять сведения и документы, имеющие непосредственное отношение и значение для налогообложения экономического субъекта. Среди них:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой)

отчетности, бухгалтерское консультирование;

- налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов.

Как говорится в пояснительной записке к законопроекту, доступ налоговых органов к указанным сведениям и документам обеспечит совершенствование процедур налогового администрирования, возможность использования дополнительных источников информации для выявления налоговых правонарушений, борьбы с уклонением от налогов и финансовыми мошенничествами.

Кроме того, снятие режима аудиторской тайны обеспечит исполнение налоговыми органами обязательств по предоставлению информации по запросам уполномоченных органов иностранных государств в случаях, предусмотренных

международными договорами Российской Федерации. Законопроект направлен, среди прочего, на реализацию рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по итогам первой фазы обзора законодательства Российской Федерации в рамках Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения и отвечает международному опыту взаимодействия аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и налоговых органов.

Принятие законопроекта предполагает, что на аудиторскую организацию, индивидуального аудитора будут возложены обязанности по представлению сведений и документов, полученных и (или) составленных при оказании установленных связанных с аудиторской деятельностью услуг без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались такие услуги, в налоговые органы Российской Федерации по их требованиям, направляемым в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Вместе с тем принятие законопроекта не предполагает изменений в содержании существующих обязанностей указанных субъектов.

Законопроект затронет интересы следующих основных групп субъектов предпринимательской деятельности: аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, пользователи указанных услуг.

Принятие законопроекта не повлечет за собой изменений расходов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, пользователей их услуг на осуществление предпринимательской деятельности, связанных с необходимостью соблюдать обязанности, возлагаемые на них законопроектом. 📌

Снятие режима аудиторской тайны обеспечит исполнение налоговыми органами обязательств по предоставлению информации по запросам уполномоченных органов иностранных государств в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации.

Упрощение электронного документооборота: поправки к Постановлению № 1137

Минфин России подготовил проект постановления Правительства РФ, согласно которому планируется внести изменения в постановление Правительства РФ от 26.12.2011

№ 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость». Эти изменения направлены на совершенствование



порядка составления и выставления счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи.

Так, из числа документов, наличие которых необходимо для внесения записи в журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, предполагается исключить извещение покупателя о получении счета-фактуры (в том числе корректировочного), исправленного счета-фактуры (в том числе корректировочного), подписанного электронной цифровой подписью покупателя и полученного через оператора электронного документооборота.

С учетом изменений указанное извещение получает статус необязательного документа. Это позволит сократить количество документов, составляемых в процессе электронного документооборота.

При этом в журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур сведения о дате выставления (получения) счета-фактуры будут вноситься на основании подтверждения соответственно даты поступления (направления) файла сче-



та-фактуры оператором электронного документооборота.

Кроме того, вносятся изменения, связанные с заменой понятия «электронная цифровая подпись» на понятие «усиленная квалифицированная электронная подпись», применение которой предусмотрено статьей 169 НК РФ в редакции Федерального закона от 29.06.2012 № 97-ФЗ.



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 3-2013) размещен на сайте Минфина России (<http://www.minfin.ru/>).

Отличное от положительного аудиторское заключение по консолидированной финансовой отчетности

Согласно статье 5 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»

годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью.

В соответствии с частью 3 статьи 6 Федерального закона от 30.12.2008

№ 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» требования к форме и содержанию аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности. Согласно пункту 14 ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», в аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности. Согласно пункту 1 ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», модифицированное мнение может быть выражено аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в следующих формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

Таким образом, в аудиторском заключении по консолидированной финансовой отчетности может быть выражено мнение о достоверности этой отчетности в форме мнения с оговоркой, отрицательного мнения или отказа от выражения мнения.

Аудиторское заключение по консолидированной финансовой отчетности, выпущенной в разных валютах

В случае если организация выпускает одну консолидированную финансовую отчетность в валюте Российской Федерации и в другой валюте (валютах) представления, указанное обстоятельство не подлежит отражению в аудиторском заключении по такой отчетности.

В случае если организация выпускает консолидированную финансовую отчетность в валюте Российской Федерации, а затем выпускает консолидированную финансовую отчетность в другой валюте представления, данное обстоятельство, как правило, раскрывается в последней консолидированной финансовой отчетности. При этом аудиторское заключение по консолидированной финансовой отчетности, выпущенной в другой валюте представления, может содержать привлекающую внимание часть. В привлекающей внимание части указывается, что организация в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, выпущенной в валюте Российской

Федерации, выпустила консолидированную финансовую отчетность в другой валюте представления, по которой аудиторской организацией выдано отдельное аудиторское заключение. Решение о включении в аудиторское заключение привлекающей внимание части принимается аудиторской организацией, как правило, исходя из цели выпуска консолидированной финансовой отчетности в другой валюте представления и предполагаемых пользователей такой отчетности.

Аналогичные действия имеют место в случае, когда организация выпускает консолидированную финансовую отчетность в отличной от валюты Российской Федерации валюте представления, а затем выпускает консолидированную финансовую отчетность в валюте Российской Федерации.

В случае если организация выпускает одновременно консолидированную финансовую отчетность в валюте Российской Федерации и консолидированную финансовую отчетность в другой валюте представления, данное обстоятельство, как правило, раскрывается в каждой консолидированной финансовой отчетности. При этом аудиторское заключение по каждой консолидированной финансовой отчетности может содержать соответствующую привлекающую внимание часть.

Проведение обязательного аудита бухгалтерской отчетности и консолидированной финансовой отчетности организации разными аудиторскими организациями

Согласно части 2 статьи 3 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», консолидированная финансовая отчетность организации составляется наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации.

В соответствии со статьей 5 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту.

Законодательство Российской Федерации не содержит ограничений на выбор количества аудиторских

В аудиторском заключении по консолидированной финансовой отчетности может быть выражено мнение о достоверности этой отчетности в форме мнения с оговоркой, отрицательного мнения или отказа от выражения мнения.



организаций для проведения обязательного аудита бухгалтерской отчетности и консолидированной финансовой отчетности организации. В связи с этим обязательный аудит годовой бухгалтерской отчетности организации и обязательный аудит годовой консолидированной финансовой отчетности этой же организации могут быть проведены разными аудиторскими организациями.



Назначение аудиторской организации для проведения обязательного аудита консолидированной финансовой отчетности

В соответствии с пунктом 4 статьи 91, пунктом 5 статьи 103 Гражданского кодекса РФ, статьей 48 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», статьей 86 и вторым абзацем пункта 3 статьи 88 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» аудитор, утверждаемый общим собранием акционеров акционерного общества (общим собранием участников или советом директоров (наблюдательным советом) общества с ограниченной ответственностью), привлекается для проверки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйственного общества и его финансово-хозяйственной деятельности.

Законодательство Российской Федерации не содержит каких-либо требований в отношении утверждения общим собранием акционеров

Обязательный аудит годовой бухгалтерской отчетности организации и обязательный аудит годовой консолидированной финансовой отчетности этой же организации могут быть проведены разными аудиторскими организациями.

акционерного общества (общим собранием участников или советом директоров (наблюдательным советом) общества с ограниченной ответственностью) аудитора для проведения обязательного аудита годовой консолидированной финансовой отчетности.

Определение признаков обесценения активов, полученных от государства для исполнения государственных функций и решения стратегических государственных задач

В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» при составлении консолидированной финансовой отчетности организация должна провести проверку активов на наличие признаков их обесценения.

Определяющим признаком обесценения активов, полученных подконтрольной государству организацией от государства в качестве имущественного взноса или в отношении которых подконтрольная государству организация осуществляет права собственника имущества для исполнения государственных функций и решения стратегических государственных задач, возложенных на организацию государством, является отклонение фактических финансовых и нефинансовых показателей использования активов от запланированных показателей. При этом в отношении таких активов возможны запланированные операционные убытки и чистый отток денежных средств, которые могут полностью или частично компенсироваться государством (контролирующей стороной). Соответственно, показатели прибыли (уровня рентабельности) могут не являться определяющими показателями экономической эффективности в отношении таких активов.

В связи с этим, исходя из цели использования таких активов, запланированные операционные убытки и чистое выбытие денежных средств могут не свидетельствовать о наличии обесценения данных активов в отчетном периоде и не рассматриваться в качестве признаков наличия обесценения.



Уважаемые читатели!

Мы продолжаем публиковать цикл статей, в которых будет раскрыта программа спецкурса ИПБ России «Международные стандарты финансовой отчетности». В этом номере мы рассмотрим тему 7 «Промежуточная финансовая отчетность».

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

Составление промежуточной отчетности по МСФО

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность по МСФО должна составляться как минимум ежегодно. Вместе с тем следует понимать, что в отношении отчетности общественно значимых компаний – представляющих собой публичный финансовый интерес, привлекающих в конечном итоге инвестиции на крупные суммы и от большого числа людей – такой периодичности явно недостаточно.



Д.А. Прокопович

В современных условиях развития технологий, ускорения процессов принятия решений, увеличения числа альтернатив и возросшей глобальной мобильности финансов, у инвесторов и других пользователей финансовой отчетности возникает обоснованная потребность получать актуальную информацию о финансовом положении и результатах деятельности компаний чаще чем раз в год. Им необходимо более плотно отслеживать динамику изменений с тем, чтобы иметь возможность оперативно принимать экономические решения.

Следуя этой логике, регуляторы в разных странах (национальные биржи, комиссии по ценным бумагам и биржам, комиссии по финансовым рынкам, уполномоченные правительственные органы, законодатели или органы, регулирующие бухгалтерский учет) устанавливают требования, обязывающие общественно

значимые компании (то есть компании, которые размещают свои акции или облигации на открытых рынках) составлять и публиковать финансовую отчетность чаще, чем один раз в год.

Промежуточная финансовая отчетность

Любой отчетный период, который короче, чем полный финансовый год, называется промежуточным периодом, а финансовая отчетность, составляемая за промежуточный период, называется промежуточной финансовой отчетностью.

МСФО не устанавливают, какие компании, с какой периодичностью и в какие сроки должны составлять и публиковать промежуточную финансовую отчетность. В большинстве случаев такие нормы в каждой стране устанавливают национальные регуляторы.



Компании также добровольно могут решить представлять промежуточную финансовую отчетность.

Совет по МСФО рекомендует, чтобы компании, ценные бумаги которых обращаются на открытых рынках, представляли промежуточную финансовую отчетность по МСФО по крайней мере по состоянию на конец первого полугодия своего финансового года и в срок, не позднее чем через 60 дней после окончания промежуточного периода.

В случаях, когда компания обязана или решает добровольно составлять промежуточную отчетность по МСФО, должен применяться специальный стандарт – МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», который определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности, устанавливает принципы признания и оценки статей в полном или сокращенном варианте финансовой отчетности за промежуточный период.

Соблюдение МСФО (IAS) 34 способствует подготовке своевременной и надежной промежуточной финансовой отчетности, которая повышает способность инвесторов, кредиторов и других лиц понимать возможности компании по генерированию прибыли и потоков денежных средств, а также ее финансовое состояние и ликвидность.

Соответствие МСФО и подход к составлению промежуточной финансовой отчетности

Промежуточная финансовая отчетность компании не всегда может быть подготовлена в соответствии с МСФО. Но если промежуточная отчетность определяется как соответствующая МСФО, она должна соответствовать всем требованиям МСФО (IAS) 34.

Как и в случае годовой отчетности, промежуточная финансовая отчетность должна содержать четкое и безоговорочное заявление о том, что она составляется по МСФО. При этом чтобы отчетность считалась соответствующей МСФО, при ее подготовке должны быть выполнены все применимые требования каждого стандарта и интерпретации. Если данные условия не выполнены, не допускается описание отчетности как соответствующей МСФО.

Как годовая, так и промежуточная финансовая отчетность должны оцениваться на предмет соответствия МСФО независимо друг от друга. Тот факт, что компания не составляет промежуточную отчетность или что ее промежуточная отчетность составляется не по МСФО, сам по себе не означает, что ее годовая финансовая отчетность не соответствует МСФО.

Специфика промежуточной финансовой отчетности определяется ее предназначением – оперативно предоставлять пользователям уместную, своевременную и надежную информацию о финансовых результатах и об изменении в финансовом положении за промежуточный период – период после окончания последнего полного финансового года.

Как правило, к моменту предоставления промежуточной отчетности пользователи уже имеют на руках полный пакет финансовой отчетности за предыдущий финансовый год, в котором представлена вся информация, требуемая МСФО. И в большинстве случаев повторение этой же информации в промежуточной отчетности с точки зрения пользователей будет излишним. В промежуточной отчетности внимание пользователей фокусируется скорее на основных изменениях, произошедших за период после окончания прошлого полного финансового года. Кроме того, следует учитывать, что как подготовку, так и анализ промежуточной отчетности

Как годовая, так и промежуточная финансовая отчетность должны оцениваться на предмет соответствия МСФО независимо друг от друга.

в течение года приходится проводить в более сжатые сроки (по сравнению с годовой отчетностью).

Исходя из соображений своевременности и снижения стоимости, а также во избежание повторения представленной ранее информации, МСФО (IAS) 34 допускает два варианта составления промежуточной отчетности:

- либо подготовка за промежуточный период полного комплекта финансовой отчетности, форма и содержание которого должна соответствовать МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- либо подготовка за промежуточный период сокращенного комплекта финансовой отчетности, содержащего сжатые финансовые отчеты и выборочные примечания, минимальное содержание которого определяет МСФО (IAS) 34.

Выбор варианта представления промежуточной отчетности является прерогативой отчитывающейся компании. Но независимо от выбранного формата (полного или сокращенного) необходимо применять требования МСФО (IAS) 34 для признания и оценки статей промежуточной отчетности, а также для определения периодов, за которые должна представляться информация.

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности

Если компания за промежуточный период готовит полный комплект финансовой отчетности, то ее форма и содержание должны соответствовать требованиям МСФО (IAS) 1 к полному комплекту финансовой отчетности, который содержит указания в отношении ее структуры. В этом случае промежуточная финансовая отчетность, как и годовая, должна включать:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о совокупной прибыли (представленный либо как единый отчет, либо как отдельный отчет о прибылях и убытках и отчет о совокупной прибыли);
- отчет об изменениях в капитале;
- сокращенный отчет о движении денежных средств;
- примечания к отчетности, состоящие из краткого изложения значительных аспектов учетной политики и других пояснений к отчетности.

Документ «Руководство по применению» к МСФО (IAS) 1 представляет иллюстративный пример представления о финансовом положении, отчета о совокупной прибыли и отчета об изменениях в капитале.

Если компания за промежуточный период готовит сокращенную финансовую отчетность, она, как минимум, должна включать все заголовки и промежуточные итоги, которые были включены в последнюю годовую финансовую отчетность, а также избранные примечания в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34. Таким образом, сокращенная промежуточная отчетность будет включать:

- сокращенный отчет о финансовом положении;
- сокращенный отчет о совокупной прибыли (представленный либо как сокращенный единый отчет, либо как сокращенный отдельный отчет о прибылях и убытках и сокращенный отчет о совокупной прибыли);
- сокращенный отчет об изменениях в капитале;
- сокращенный отчет о движении денежных средств;
- избранные примечания к отчетности.

При этом допускается и даже требуется включать дополнительные статьи или примечания, если при их отсутствии сокращенная промежуточная финансовая отчетность будет вводить пользователей в заблуждение. Также допускается включать в сокращенную промежуточную финансовую отчетность больше информации, чем минимальный набор статей или избранные примечания, указанные в МСФО (IAS) 34.

Формат представления промежуточной отчетности должен соответствовать отчетности за предыдущий финансовый год. В частности, должны соблюдаться следующие условия:

- структура представления и название статей промежуточной отчетности должны соответствовать отчетности за предыдущий финансовый год. Если компания решает изменить структуру представления и название статей в промежуточной отчетности, она должна представить в новой структуре и сопоставимую информацию за предыдущие периоды. (указания по минимальному составу сопоставимой информации приводятся далее);

Выбор варианта представления промежуточной отчетности является прерогативой отчитывающейся компании.

Формат представления промежуточной отчетности должен соответствовать отчетности за предыдущий финансовый год.

- если в отчетности за предыдущий финансовый год компания представляла компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, то сокращенная промежуточная отчетность должна представляться на основе такого формата;
- если компания обязана раскрывать информацию о прибыли на акцию, согласно МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», то в промежуточной отчетности она также должна представить базовую и разводненную прибыль на акцию за данный промежуточный период;
- если в отчетности за предыдущий финансовый год компания представляла компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, то в промежуточной отчетности она должна представлять базовую и разводненную прибыль на акцию в таком отдельном отчете;
- если последняя годовая финансовая отчетность компании была консолидированной, то и промежуточный финансовый отчет должен готовиться на консолидированной основе.

Если финансовая отчетность за предыдущий финансовый год включала, помимо консолидированной отчетности, отдельную отчетность материнской компании, то МСФО (IAS) 34 не требует, но и не запрещает представления отдельной отчетности материнской компании в составе промежуточной отчетности.

Периоды, за которые должна представляться промежуточная финансовая отчетность

С учетом необходимости представления сравнительной информации МСФО (IAS) 34 определяет, что промежуточная отчетность, как минимум, должна включать отчеты (в полном или сокращенном формате) за следующие периоды:

- отчет о финансовом положении на конец текущего промежуточного периода и сравнительный отчет о финансовом положении на конец непосредственно предшествующего финансового года;
- отчеты о совокупной прибыли за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за текущий финансовый год до отчетной даты, со сравнительными отчетами о совокупной прибыли за сопоставимые промежуточные

периоды (текущий и с начала года до отчетной даты) непосредственно предшествующего финансового года;

- отчет об изменениях в капитале нарастающим итогом с начала текущего финансового года до отчетной даты, со сравнительным отчетом за сопоставимый период с начала года до отчетной даты непосредственно предшествующего финансового года;
- отчет о движении денежных средств нарастающим итогом за период с начала текущего финансового года до отчетной даты со сравнительным отчетом за сопоставимый период с начала года до отчетной даты непосредственно предшествующего финансового года.

Для компаний, чья деятельность носит ярко выраженный сезонный характер, рекомендуется дополнительно включать отчеты за двенадцать месяцев, заканчивающихся на дату окончания промежуточного периода, а также сравнительную информацию за сопоставимый двенадцатимесячный период.

Например, если компания составляет промежуточную финансовую отчетность за третий квартал 2012 года, она должна представить, как минимум, следующую информацию:

- отчет о финансовом положении на 30.09.2012 и сравнительный отчет о финансовом положении на 31.12.2011;
- отчеты о совокупной прибыли за текущий промежуточный период с 01.07.2012 по 30.09.2012 и нарастающим итогом за период с 01.01.2012 по 30.09.2012, а также сравнительные отчеты за периоды с 01.07.2011 по 30.09.2011 и с 01.01.2011 по 30.09.2011;
- отчет об изменениях в капитале нарастающим итогом за период с 01.01.2012 по 30.09.2012, а также за сопоставимый период с 01.01.2011 по 30.09.2011;
- отчет о движении денежных средств нарастающим итогом за период с 01.01.2012 по 30.09.2012, а также за сопоставимый период с 01.01.2011 по 30.09.2011.

Если деятельность компании носит ярко выраженный сезонный характер, то дополнительно рекомендуется представлять, например, отчет о совокупной прибыли за период с 01.10.2011 по 30.09.2012, а также за сопоставимый период с 01.10.2010 по 30.09.2011.

Раскрытие информации о значительных событиях и операциях

Поскольку промежуточная финансовая отчетность предназначена скорее для представления обновленной информации по сравнению с последним полным комплектом годовой отчетности, то в ней большее внимание уделяется новой деятельности, новым событиям и обстоятельствам и не дублируется информация, которая была представлена ранее.

Компания должна включить в свою промежуточную финансовую отчетность описание событий и операций, которые являются значительными для понимания изменений в ее финансовом положении и результатах деятельности, произошедших с даты последней годовой отчетности. Раскрываемая информация о таких событиях и операциях обновляет соответствующую информацию, представленную в последней годовой финансовой отчетности, доступ к которой пользователи, как правило, уже имеют.

События и операции, информацию о которых необходимо раскрыть в промежуточной отчетности, если они являются значительными, включают следующее:

- списание запасов до чистой стоимости реализации и реверсирование такого списания;
- признание убытков от обесценения финансовых активов, основных средств, нематериальных активов или иных активов и реверсирование таких убытков;
- реверсирование любых резервов по затратам на реструктуризацию;
- приобретение и выбытие объектов основных средств;
- принятие обязательств по приобретению основных средств;
- урегулирование судебных споров;
- исправление ошибок предыдущих периодов;
- любые неисполнения обязательств по займам или нарушения кредитных договоров, не урегулированные до конца отчетного периода включительно;
- операции со связанными сторонами;
- переводы между уровнями иерархии справедливой стоимости, используемой при оценке справедливой стоимости финансовых инструментов;



Компания должна включить в свою промежуточную финансовую отчетность описание событий и операций, которые являются значительными для понимания изменений в ее финансовом положении и результатах деятельности, произошедших с даты последней годовой отчетности.

- изменения в классификации финансовых активов в результате изменения их назначения;
- изменения в условных обязательствах и условных активах.

Данный перечень не является исчерпывающим. Отдельные МСФО содержат руководство по выполнению требований по раскрытию информации об указанных выше событиях и операциях.

Раскрытие прочей информации в промежуточной отчетности

Если промежуточная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34, необходимо раскрыть такой факт в этой отчетности. Не допускается описание промежуточной финансовой отчетности как соответствующей МСФО, если она не соответствует всем требованиям всех применимых стандартов.

Помимо информации о значительных событиях и операциях компания должна включать в примечания к промежуточной финансовой отчетности следующую информацию (если она не раскрыта в какой-либо другой ее части):

- заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности применяются те же принципы учетной политики и методы расчета, что и в последней годовой финансовой отчетности, а если такие принципы

Как и при составлении годовой финансовой отчетности по МСФО, при составлении промежуточной отчетности для признания, оценки и классификации статей необходимо применять понятие существенности.

или методы были изменены – описание характера и влияния таких изменений;

- пояснения в отношении сезонности или цикличности операций за промежуточный период;
- характер и сумма статей, оказывающих воздействие на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль или потоки денежных средств, которые являются необычными по своему характеру, размеру или воздействию;
- характер и объем изменений в расчетных оценках величин, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года или предыдущих финансовых годах;
- выпуск, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг;
- дивиденды, уплаченные (в общей сумме и в расчете на одну акцию) отдельно по обыкновенным и любым другим акциям;
- события после окончания промежуточного периода (в понимании МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»), которые не были отражены в финансовой отчетности за промежуточный период;
- влияние изменений в организационной структуре компании, произошедших в течение промежуточного периода, включая объединение бизнеса, приобретение или утрату контроля над дочерними компаниями, долгосрочные инвестиции, реструктуризацию и прекращение деятельности. В случае объединения бизнеса предприятие раскрывает информацию, подлежащую раскрытию в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях».

Указанная информация обычно отражается нарастающим итогом с начала финансового года до текущей даты отчетного периода.

Если компания обязана раскрывать информацию о сегментах в своей годовой отчетности согласно МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», то в промежуточной финансовой отчетности необходимо представлять следующую информацию о сегментах:

- выручка, полученная от внешних покупателей, если она учитывается в расчете финансового результата

по сегменту, который анализируется руководителем компании, принимающим операционные решения, или иным образом представляется на рассмотрение такому руководителю;

- межсегментная выручка, если она учитывается в расчете финансового результата по сегменту, который анализируется руководителем компании, принимающим операционные решения, или иным образом представляется на рассмотрение такому руководителю;
- финансовый результат по сегменту;
- общая стоимость активов сегмента, если их величина существенно изменилась по сравнению с последней годовой финансовой отчетностью;
- описание изменений в походах к выделению сегментов и расчету финансового результата по сегментам по сравнению с последней годовой отчетностью;
- сверка общей суммы финансовых результатов по сегментам с суммой прибыли или убытка компании до налогов и результатов прекращенной деятельности. Если компания распределяет на отчетные сегменты расходы по налогам, то может быть представлена сверка общей суммы финансовых результатов по сегментам с суммой чистой прибыли или убытка компании. Такая сверка предполагает идентификацию и описание существенных различий.

Определение существенности в промежуточной финансовой отчетности

Как и при составлении годовой финансовой отчетности по МСФО, при составлении промежуточной отчетности для признания, оценки и классификации статей необходимо применять понятие существенности. Согласно МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», существенной является такая статья, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. Однако стандарты не содержат количественных указаний в отношении существенности, и для ее определения от компании всегда требуется применение суждения.

Предполагается, что для понимания изменений за промежуточный период

и принятия экономических решений на основе промежуточной отчетности пользователи будут принимать во внимание информацию, которая важна и уместна в масштабах такой промежуточной, а не годовой отчетности. И первоочередная задача заключается в том, чтобы обеспечить включение в промежуточную финансовую отчетность всего объема информации, которая является уместной для понимания финансового положения и результатов деятельности компании в течение промежуточного периода.

Таким образом, для обеспечения уместности и понятности данных промежуточной отчетности МСФО (IAS) 34 требует, чтобы существенность ее статей для целей признания, оценки, классификации и раскрытия определялась, исходя из данных за промежуточный период.

Например, в промежуточной отчетности следует раскрывать информацию о необычной статье, если она существенна, исходя из данных за промежуточный период, даже если она несущественна в масштабах годовой отчетности. Во многих случаях это позволит избежать вводящих в заблуждение выводов, которые могут сделать пользователи из отсутствия информации.

Составление промежуточной финансовой отчетности нарастающим итогом – интегральный подход

МСФО (IAS) 34 требует, чтобы компания применяла в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и принципы, использованные в годовой отчетности. (Исключение составляют случаи изменения учетной политики после даты последней годовой финансовой отчетности, которые должны быть отражены в следующей годовой финансовой отчетности.) Также понимается, что частота представления финансовой отчетности компании (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не может оказывать воздействия на результаты ее деятельности за год.

Для реализации такого подхода каждая промежуточная финансовая отчетность должна составляться нарастающим итогом за периоды с начала года до отчетной даты (интегральный подход). Признание, оценку, классификацию ее статей следует производить так, как



если бы эта отчетность составлялась за год (а не за более короткий период).

Как показано ниже, составление промежуточной отчетности предполагает применение расчетных оценок. Такие оценки могут и должны уточняться по мере составления промежуточной отчетности нарастающим итогом, вплоть до момента составления годовой отчетности, когда станет доступна вся информация за год.

Уточнения должны вноситься в каждой последующей промежуточной отчетности и в конечном итоге в годовой отчетности. При этом отсутствует необходимость вносить изменения в отчетность за прошлые промежуточные периоды, принимая во внимание ее информативное назначение.

Такому интегральному подходу к составлению промежуточной финансовой отчетности противоречит дискретный подход, который предполагает составление отчетности за промежуточные периоды (I, II и III кварталы или полугодия) как за самостоятельные отчетные периоды. МСФО (IAS) 34 отвергает дискретный подход как не соответствующий требованию о том, что частота представления финансовой отчетности компании не должна оказывать воздействия на оценку результатов ее деятельности за год.

Определения и принципы признания активов, обязательств, доходов и расходов за промежуточный период остаются такими же, как и в отношении годовой

Уточнения должны вноситься в каждой последующей промежуточной отчетности и в конечном итоге в годовой отчетности.

Пример

Если компания составляет промежуточную финансовую отчетность ежеквартально, то отчетность за I квартал (допустим, с 01.01.2013 по 31.03.2013) должна составляться, исходя из всей доступной на тот момент информации, как если бы это была годовая отчетность.

Далее, составляя отчетность за II квартал, компания должна составить отчетность за период с начала года (с 01.01.2013 по 30.06.2013) как за полный год с учетом всей вновь открывшейся информации. Если выясняется, что отчетность за I квартал требует корректировки, изменения в отчетность за I квартал не вносятся. Вместо этого все корректировки отражаются в отчетности за II квартал так, чтобы отразить уточненные суммы нарастающим итогом.

Далее при составлении отчетности за III квартал компания должна составить отчетность за период с начала года (с 01.01.2013 по 30.09.2013) как за полный год с учетом всей поступившей информации. При этом изменения в отчетность за I и II кварталы не вносятся, а необходимые исправления отражаются в отчетности за III квартал.

Далее при составлении финансовой отчетности за год компания использует всю доступную информацию в отношении финансового года. Изменения в отчетность за I, II и III кварталы не вносятся.

финансовой отчетности, а оценка статей производится за период с начала года до отчетной даты.

В отношении активов на промежуточные даты применяются те же тесты будущих экономических выгод, что и на конец финансового года предприятия. Затраты, которые по своему характеру не могут быть отнесены к активам на конец финансового года, также не могут быть отнесены к ним и на промежуточные даты. Аналогичным образом обязательство на конец промежуточного отчетного периода должно представлять собой существующее обязательство как на эту дату, так и на конец годового отчетного периода. Данное правило иллюстрируют следующие примеры:

- если понесенные затраты на конец промежуточного периода не соответствуют определению актива, они не должны капитализироваться в таком промежуточном периоде ни на период ожидания информации о том, будут ли они соответствовать определению актива, ни для выравнивания показателей прибыльности по промежуточным периодам в течение финансового года. Если в последующем промежуточном периоде или при составлении годовой отчетности будет получена информация, указывающая на необходимость их капитализации, это будет отражено в соответствующей промежуточной или годовой отчетности;
- в промежуточной отчетности компания признает убытки, связанные с применением расчетных оценок (такие как от снижения стоимости

запасов, обесценения внеоборотных активов, начисления резерва по сомнительным долгам, начисления по реструктуризации и другие) на тех же основах, как если бы она готовила годовую финансовую отчетность. Если в последующем промежуточном периоде или при составлении годовой отчетности такие оценки меняются, в последующем промежуточном периоде или в годовой отчетности вносятся корректировки либо путем начисления дополнительной суммы убытка, либо путем реверсивной записи ранее признанной суммы;

- расходы по налогу на прибыль признаются в каждом промежуточном периоде на основании наилучшей расчетной оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль, ожидаемой за полный финансовый год. Суммы, начисленные по расходам по налогу на прибыль в одном промежуточном периоде, возможно, потребуют корректировки в последующем промежуточном периоде того же финансового года, если изменится расчетная оценка годовой ставки налога на прибыль;
- при признании активов на промежуточные даты применяются те же тесты наличия будущих экономических выгод (их высокой вероятности), что и на конец финансового года. Затраты, которые по своему характеру не могут быть признаны в качестве активов на конец финансового года, не могут быть признаны таковыми и на промежуточные даты;

В отношении активов на промежуточные даты применяются те же тесты будущих экономических выгод, что и на конец финансового года предприятия.

- обязательство на конец промежуточного отчетного периода должно представлять собой существующее обязательство на эту дату, как если бы это было на конец годового отчетного периода.

Признание доходов и расходов в промежуточной финансовой отчетности

Важная характеристика доходов и расходов заключается в том, что соответствующие притоки и оттоки активов и обязательств уже произошли. Если такие притоки или оттоки произошли, соответствующие доходы и расходы должны признаваться. В противном случае они не признаются. Такие положения применяются и в промежуточной отчетности.

Доходы признаются в конкретном промежуточном периоде, если они связаны с соответствующим изменением в составе активов и обязательств за этот период или если распределение их на временной основе оправдано при составлении годовой отчетности. Также доходы, получаемые сезонно, циклически или эпизодически в течение финансового года, должны признаваться в том отчетном периоде, в котором они возникли, и не должны признаваться досрочно (начисляться) или откладываться на будущее, если такое досрочное признание или откладывание не было бы приемлемым на конец финансового года. Например:

- эпизодические доходы по дивидендам, лицензионным платежам, государственным субсидиям признаются в тех периодах, когда отчитывающаяся компания признает соответствующие активы (когда компания имеет право на их получение, поступление выгод в компанию высоковероятно, и их сумма поддается надежной оценке);
- сезонные доходы от розничной торговли, сельского хозяйства, водного транспорта, получаемые в определенные периоды, признаются в этих же периодах;
- доходы по процентам, которые в годовой финансовой отчетности распределяются на временной основе, в промежуточном периоде должны начисляться с использованием такой же основы;
- доходы от выполнения договора на строительство, которые в годовой финансовой отчетности признаются на основе метода процента готовности, в промежуточном периоде

должны начисляться с использованием такого же метода.

Аналогично, затраты признаются в конкретном промежуточном периоде, если они связаны с соответствующим изменением в составе активов и обязательств за этот период или если распределение их на временной основе оправдано при составлении годовой отчетности. Так, затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года, могут признаваться досрочно (начисляться) или откладываются в целях промежуточной отчетности только тогда, когда такое досрочное признание и откладывание применяется в годовой финансовой отчетности.

Примеры применения признания статей в промежуточной отчетности

Можно привести дополнительные примеры применения правил признания статей в промежуточной финансовой отчетности, которые иллюстрируют изложенный выше подход.

В случаях, когда компания оплачивает взносы по социальному страхованию за своих работников на ежегодной основе, такие расходы должны начисляться в промежуточных периодах, исходя из ожидаемой годовой эффективной ставки взносов, даже если для некоторых категорий работников применяется прогрессивная или регрессивная шкала или освобождение от уплаты взносов, начиная с определенной суммы вознаграждений.

В промежуточных периодах компания не должна начислять резерв под будущие крупные ремонты, технические осмотры или другие крупные сезонные затраты, если только в промежуточных периодах у нее не возникает соответствующих обязательств (вмененных или юридических). Только лишь необходимость, намерение или планы компании произвести такие затраты не свидетельствуют о наличии у нее обязательств.

Если в промежуточном периоде произошло событие, в результате которого у компании возникло вмененное или конструктивное обязательство, урегулирование которого неизбежно приведет к оттоку из компании экономических выгод (в виде платежей денежных средств или передачи других активов), в этом периоде необходимо признать оценочное обязательство

Важная характеристика доходов и расходов заключается в том, что соответствующие притоки и оттоки активов и обязательств уже произошли.

В промежуточной отчетности компания не должна начислять резерв под планируемые разовые или нерегулярные затраты до тех пор, пока у компании не возникнет соответствующего обязательства.

согласно МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и на основе тех же критериев, которые применялись бы при составлении годовой отчетности. В этом случае имеет значение факт возникновения таких обязательств, который должен быть отражен в соответствующем периоде.

Согласно МСФО (IAS) 37, оценочные обязательства отражаются в отчетности по их стоимости, определяемой на основе наилучшей оценки величины оттока экономических выгод, необходимой для их погашения, исходя из самой актуальной информации, доступной на момент составления отчетности. Если в промежуточные периоды такие оценки меняются, то величина оценочного обязательства корректируется в большую или меньшую сторону с признанием соответствующих доходов или расходов.

Бонусы работникам, выплачиваемые компанией по итогам года, могут начисляться в промежуточных периодах (с признанием соответствующих расходов и обязательств), только если компания имеет реальное обязательство (юридическое, основанное на положениях договора или законодательства, или конструктивное, вытекающее из существующей практики), которое неизбежно приведет к оттокам денежных средств и может быть достоверно оценено. Например, если работникам причитается годовое вознаграждение, определяемое как процент от произведенных ими продаж, то в промежуточных периодах по мере того, как работники осуществляют продажи, компания должна начислять соответствующие расходы и обязательства.

В промежуточных периодах компания должна начислять расходы и признавать обязательства по условной арендной плате, согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда», если она рассчитывается на основе измеряемых показателей использования арендуемого актива (например, машино-часов эксплуатации, объемов продаж и др.), начиная с периода, в котором достигаются такие показатели использования, что у компании неизбежно возникнет обязательство по условной арендной плате.

Для признания внутреннесозданных нематериальных активов в промежуточном периоде компания должна применять такие же критерии, как и при составлении годовой отчетности, согласно

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Если на момент возникновения затраты не удовлетворяют критериям капитализации, они должны признаваться в расходах периода. Поэтому в промежуточной отчетности считается неоправданной «временная» капитализация затрат в расчете на то, что критерии капитализации будут выполнены позднее.

Затраты по начислению пенсий работникам за промежуточный период должны рассчитываться на основе 12-месячного периода к дате промежуточной отчетности с использованием ставки пенсионных отчислений, оцененной актуариями на дату предыдущей годовой отчетности и скорректированной с учетом последующих рыночных колебаний и изменений в самом пенсионном плане (дополнений, сокращений, выплат).

Резервы по неиспользованному оплачиваемым отпуском на дату промежуточной отчетности должны начисляться так же, как и при составлении годовой отчетности. То есть исходя из количества дней неиспользованного отпуска на отчетную дату (согласно МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам»).

В промежуточной отчетности компания не должна начислять резерв под планируемые разовые или нерегулярные затраты до тех пор, пока у компании не возникнет соответствующего обязательства.

Налог на прибыль за промежуточный период должен начисляться исходя из налогооблагаемой прибыли за промежуточный период и ожидаемой среднегодовой эффективной ставки налога, которая будет применима по итогам года. Причем такая ставка может и должна пересматриваться в последующих промежуточных периодах и по итогам года.

Если в предыдущей годовой отчетности компания не признала отложенный налоговый актив (в том числе в отношении перенесенных на будущее неиспользованных налоговых убытков) из-за того, что не выполнялись критерии, предусмотренные МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль», то в последующих промежуточных периодах компания может и должна признавать отложенные налоговые активы в той степени, в которой на дату промежуточной отчетности становится вероятным получение налогооблагаемой прибыли, против которой компания сможет использовать отложенные налоговые активы.



А.М. Рабинович, главный методолог
ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит», канд. ист. наук

Закон о бухгалтерском учете: анализ ключевых положений

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» действует уже почти полгода. За это время (да и до его вступления в силу) было написано немало комментариев к его положениям. Но ежедневная работа в условиях, когда многие подзаконные акты к этому закону еще не приняты, ставит перед бухгалтерами все новые и новые вопросы: какая отчетность считается достоверной? какие нормативные правовые акты можно применять, а какие нет? кто должен подписывать бухгалтерскую (финансовую) отчетность? Попробуем разобраться.



А.М. Рабинович

В эпоху перемен важна стабильность

Согласно пункту 1 статьи 30 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных этим законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу данного закона.

Что означает эта норма? А то, что какими бы «отсталыми» с точки зрения МСФО не были действующие сегодня российские ПБУ, до их отмены или замены они должны неукоснительно выполняться, и отчетность должна составляться именно в соответствии с их требованиями.

Во-первых, достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» утв. приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н). Речь, конечно, идет о российских нормативных актах.

Во-вторых, в аудиторском заключении должно быть указано, в соответствии с какими установленными правилами составлена бухгалтерская отчетность.

Например: «в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской отчетности», «в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

Употребление в аудиторском заключении слов «в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности» недопустимо (п. 7 письма Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 год»). Указывая, что отчетность аудируемой организации составлена в соответствии с российскими правилами, аудиторы берут на себя ответственность перед пользователями отчетности за то, что так оно и есть.

Поэтому при наличии применимых российских правил использовать при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности МСФО неправомерно. Уважение к действующим нормам позволит сохранить под ногами бухгалтеров и аудиторов твердую почву и установить четкий критерий, в соответствии с которым отчетность будет признаваться достоверной.

Обратите внимание: в пункте 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ речь идет о том, что продолжают применяться не нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, а именно *правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности*. С одной стороны, в силу исторических причин в указанных актах содержатся и небухгалтерские нормы,

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность.

к которым статья 30 Закона № 402-ФЗ не относится, а с другой – далеко не во всех нормативных актах по бухгалтерскому учету содержатся его правила в строгом понимании этого слова.

Что противоречит Закону № 402-ФЗ

Комментируя пункт 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ, Минфин России уточнил очевидный и потому не отраженный в Законе № 402-ФЗ момент: упомянутые в этом пункте правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются в части, не противоречащей Закону № 402-ФЗ (Информация № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», далее – Информация № ПЗ-10/2012).

Необходимо определить, в какой из двух возможных ситуаций мы будем считать, что положения нормативных актов по бухгалтерскому учету, сформулированные в соответствии с утраченным силу Федеральным законом от 26.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ), противоречат Закону № 402-ФЗ:

- в Законе № 402-ФЗ сказано иное, чем в нормативном акте;
- в Законе № 402-ФЗ ничего не сказано по данному вопросу, а в нормативном акте соответствующее положение имеется.

В первой ситуации противоречие налицо. А значит, применяться должно правило, установленное Законом № 402-ФЗ.

Во второй ситуации можно предположить, что нормативный акт предоставляет не предусмотренные Законом № 402-ФЗ права или налагает не установленные им обязанности. Однако противоречие предполагает, что существуют, как минимум, две нормы, между которыми оно и возникает. Иными словами, если есть только одна норма, противоречия нет.

Аналогичного мнения придерживается Минфин России. Об этом свидетельствует, например, указание в Информации № ПЗ-10/2012 на то, что руководитель экономического субъекта должен утверждать перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

Такая норма, содержащаяся в пункте 3 статьи 9 Закона № 129-ФЗ, в законе № 402-ФЗ отсутствует, но сохранилась в пункте 14 Положения по ведению

бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение по ведению бухгалтерского учета). Считая дальнейшее применение этой нормы вполне возможным, Минфин России тем самым рассматривает ее как не противоречащую Закону № 402-ФЗ.

Отчетность организаций, применяющих УСН

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 и пунктом 2 статьи 6 Закона № 402-ФЗ, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность. Правительство РФ в лице Минфина России не поддержало инициативу депутатов освободить их от этой обязанности (проект Федерального закона № 174312-6 «О внесении изменений в статью 6 Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете»).

Вопрос о том, должны ли быть в бухгалтерской отчетности организаций «упрощенцев», составленной в 2013 году или за 2013 год, сравнительные данные за предыдущие периоды, решается на основе норм ПБУ 4/99. Эти нормы требуют, чтобы бухгалтерская отчетность давала достоверное и полное представление, в том числе об изменениях в финансовом положении организации. Это достигается путем приведения по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, данных минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному (пункты 6, 10 ПБУ 4/99).

Может ли организация, которая в соответствии с пунктом 3 статьи 4 Закона № 129-ФЗ прежде не составляла бухгалтерскую отчетность, считать, что для нее 2013 год является первым отчетным периодом, и, соответственно, не приводить в отчетности сравнительные данные? Однозначного ответа на этот вопрос нет.

Из обоих законов о бухгалтерском учете – старого и нового – следует, что истекший год может не считаться первым отчетным периодом только у организаций, созданных в 4-м квартале (после 1 октября – пункт 2 статьи 14 Закона № 129-ФЗ, после 30 сентября – пункт 3 статьи 15 Закона № 402-ФЗ). А если организация не должна была ранее составлять бухгалтерскую отчетность,

может ли для нее первым отчетным периодом быть год, когда такая обязанность у нее возникла?

Да, если считать, что применение пункта 3 статьи 4 Закона № 129-ФЗ организациями на «упрощенке» было правомерным. Но Минфин России считал, что это не так (письмо от 07.06.2012 № 03-04-06/3-157 и др.). А значит, с его точки зрения, 2013 год не может считаться для указанных организаций первым отчетным периодом.

Противоположный подход отражен, например, в письме ФНС России от 15.07.2009 № ШС-22-3/566@ «Об отсутствии обязанности по представлению в налоговые органы бухгалтерской отчетности организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения». В нем налоговая служба составляет, в частности, на Определение Конституционного суда РФ от 13.06.2006 № 319-О.

Тогда получается, что 2013 год может считаться для организаций-«упрощенцев» первым отчетным годом. Поэтому во впервые составляемой бухгалтерской отчетности могут отсутствовать «входящие» данные за предшествующие отчетные периоды.

Автору ближе вторая позиция. Единственное правило, на основании которого можно было бы решить коллизию между приведенными выше нормами Закона № 129-ФЗ и корпоративного законодательства, – это правило приоритета специальных норм перед общими. Как представляется, по этому правилу специальными нормами являются положения Закона № 129-ФЗ.

Минфин России, напротив, считает специальными, а следовательно, приоритетными нормы корпоративного законодательства. Такая позиция отражена в письмах Минфина России от 06.11.2009 № 07-02-06/231, от 20.04.2009 № 03-11-06/2/67.

Справедливости ради стоит отметить, что для субъектов малого предпринимательства (а именно они чаще всего применяют УСН) ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО в полном объеме не предполагается. Уже сейчас эти субъекты предпринимательской деятельности могут полностью или частично не применять многие ПБУ.

Кроме того, приказами Минфина России от 17.08.2012 № 113н и от 04.12.2012 № 154н субъектам малого предпринимательства и социально ориентированным некоммерческим организациям предоставлено право бухгалтерскую (финансовую) отчетность

составлять по упрощенным (укрупненным) формам. А микропредприятия и социально ориентированные некоммерческие организации могут вести бухгалтерский учет по простой системе – без применения двойной записи (приказ Минфина России от 18.12.2012 № 164н).

Минфин России в Информации № ПЗ-10/2012 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства» указал, что для применяющих упрощенную систему налогообложения допустимым является применение для регистрации и накопления информации обо всех фактах хозяйственной жизни только одного регистра бухгалтерского учета – книги (журнала) учета фактов хозяйственной жизни. А Закон № 402-ФЗ в качестве одного из принципов регулирования бухгалтерского учета установил упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций (п. 3 ст. 20)¹.

Особая роль отчета о движении денежных средств

Если сравнить предыдущее и нынешнее описание состава информации, которая должна содержаться в бухгалтерской отчетности, станет видно, что кроме прежних сведений о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности (п. 6 ПБУ 4/99) отчетность должна давать пользователю представление еще и о движении денежных средств (п. 1 ст. 3 Закона № 402-ФЗ).

Таким образом, теперь отчет о движении денежных средств законодательно приравнен по своей значимости к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Чем это обусловлено – понятно. Баланс и отчет о финансовых результатах составляются «по начислению», вследствие чего весьма распространенной является ситуация, когда бухгалтерская прибыль есть, а денег нет, и для выплаты дивидендов приходится брать заем или кредит.

Может быть и наоборот: прибыли нет, а оборотных денежных средств достаточно. Поэтому, чтобы пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности имел более полное и точное представление о финансово-экономической ситуации, в которой находится отчитывающаяся организация, важно дополнить информацию, сформированную

Субъектам малого предпринимательства и социально ориентированным некоммерческим организациям предоставлено право бухгалтерскую (финансовую) отчетность составлять по упрощенным (укрупненным) формам.

¹Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства и микропредприятиям содержатся в пункте 1 статьи 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (с учетом постановления Правительства РФ от 09.02.2013 № 101), а к социально ориентированным некоммерческим организациям – в пункте 1 статьи 31.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Стандарт бухгалтерского учета – документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета.

на основе принципа начисления, информацией, составленной «по оплате».

Поэтому и в РСБУ, и в МСФО есть отдельный стандарт, посвященный отчету о движении денежных средств – ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (утв. приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н) и МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

В прошлом году при первом применении ПБУ 23/2011 многие организации не смогли полностью реализовать все его требования, например, по свернутому отражению денежных потоков, связанных с НДС (подп. «б» п. 16). И аудиторы, что греха таить, вынуждены были иногда смотреть на это сквозь пальцы. С вступлением в силу Закона № 402-ФЗ, подчеркнувшего особую значимость отчета о движении денежных средств, такие нарушения должны уйти в прошлое.

Бухгалтерский стандарт – прежние прерогативы

Согласно подпункту «б» пункта 2 статьи 5 Закона № 129-ФЗ, функция положений (стандартов) по бухгалтерскому учету состояла в установлении принципов, правил и способов ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности.

Что такое способ учета, определяется в пункте 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н). К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Таким образом, методологической сердцевиной способа учета являются способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов. Способы группировки фактов хозяйственной жизни, то есть их квалификации (например, это еще незавершенные капитальные вложения или уже основное средство), определяются тем, что в каждом ПБУ названо условиями признания. Способы погашения можно считать частью оценки, поскольку тем самым устанавливается, по какой нетто-стоимости будут показаны в балансе погашаемые активы и обязательства.

Значит, никакой другой документ, кроме ПБУ (стандарта), регулировать эти вопросы – условия признания и оценки – не имел права. А если в каком-либо другом документе оказывалось написано по данным вопросам нечто иное, чем в ПБУ, в этой части данный документ должен был считаться недействующим.

Не изменилась эта ситуация и со вступлением в силу Закона № 402-ФЗ. В нем установлено, что стандарт бухгалтерского учета – документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета (п. 3 ст. 3). К этим способам относятся те же условия признания и оценки (подп. 1-3 п. 2 ст. 21):

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета;
- порядок их классификации;
- условия принятия к бухгалтерскому учету и списания с бухгалтерского учета;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета.

Факт шире и «влиятельнее» операции

Как следует из пункта 8 статьи 3 и пункта 1 статьи 5 Закона № 402-ФЗ, хозяйственная операция, считавшаяся ранее одним из главных объектов бухгалтерского учета (п. 2 ст. 1 Закона № 129-ФЗ), стала лишь частью более широкого объекта бухгалтерского учета – факта хозяйственной жизни. Сходный термин – факт хозяйственной деятельности – уже использовался в Положении по ведению бухгалтерского учета, ПБУ 1/2008 и других нормативных правовых документах по бухгалтерскому учету.

В терминологии нового закона операция – это нечто отличающееся от двух других составляющих факта хозяйственной жизни: сделки и события, но имеющее общее с ними свойство оказывать или быть способной оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. И в этом – еще один новый момент в характеристике хозяйственной операции.

Определение сделки дано в статье 153 ГК РФ. Сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. Имел ли в виду Закон № 402-ФЗ, что в перспективе в бухгалтерском учете и отчетности должно будет отражаться одно лишь заключение гражданско-правовых договоров? Ведь они в соответствии с рассматриваемым определением способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Событием, по-видимому, должно считаться то, что происходит независимо от желания и воли организации. Примеры таких фактов хозяйственной деятельности приведены в приложении 1 к ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н).

Тогда на долю операций остаются такие, например, действия, как создание различных оценочных резервов. С одной стороны, они не являются сделками (не меняют права и обязанности организации) или событиями (предпринимаются по воле организации), а с другой – оказывают влияние на финансовое положение (стоимость актива в балансе показывается за вычетом резерва) и финансовый результат ее деятельности (сумма резерва отражается в прочих расходах).

А вот внутреннее перемещение ценностей (даже отражаемое по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты») не является операцией, поскольку влияния ни на что перечисленное не оказывает. В качестве примера сделки, не оказывающей в соответствии с правилами бухгалтерского учета влияния на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, укажем ситуацию, предусмотренную пунктом 21 проекта нового ПБУ «Доходы организации» (размещен на официальном сайте Минфина России). Выручка не признается в бухгалтерском учете в случае обмена продукции, товаров, работ, услуг на сходные по характеру использования в деятельности организации и стоимости продукцию, товары, работы, услуги.

Актив и имущество – в чем разница?

По Закону № 129-ФЗ объектами бухгалтерского учета являлись имущество,

обязательства, хозяйственные операции (п. 2 ст. 1). Закон № 402-ФЗ заменил имущество активами (п. 2 ст. 5). Эта замена – чистая игра словами, использование более современной терминологии или нечто гораздо большее? Конечно, второе.

Имущество – категория не бухгалтерская, а гражданско-правовая, означающая вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права (ст. 128 ГК РФ). В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (коммерческое обозначение, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором (п. 2 ст. 132 ГК РФ).

С имуществом неразрывно связан вопрос о правах на него, при этом для вещной части имущества главным из этих прав является право собственности: собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом (п. 1 ст. 209 НК РФ).

Из этой связки – «имущество – собственность» – неизбежно следовало, что имущественная обособленность организации («мое» – на балансе, «не мое» – за балансом) определялась Законом № 129-ФЗ через сугубо правовой признак права собственности: имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации (п. 2 ст. 8).

Однако такое положение препятствовало реализации в полной мере требования приоритета содержания перед формой, в соответствии с которым отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно производиться, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Причем само это требование было введено в российский бухгалтерский учет почти 20 лет назад (п. 2.3 уже утратившего силу ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия», утв. приказом Минфина России от 28.07.1994 № 100).

С имуществом неразрывно связан вопрос о правах на него, при этом для вещной части имущества главным из этих прав является право собственности: собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом.

Актив – понятие не гражданского законодательства, а бухгалтерское, и вопрос о праве собственности на актив не ставится.

Актив – понятие не гражданского законодательства, а бухгалтерское, и вопрос о праве собственности на актив не ставится. Поэтому в Законе № 402-ФЗ данное право не упоминается.

В то же время принцип имущественной обособленности незыблем и остается: согласно пункту 5 ПБУ 1/2008, при формировании учетной политики предполагается, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности).

Но определяться имущественная обособленность будет в дальнейшем не на основе права собственности, а на основе перехода связанных с активом рисков (его утраты и повреждения, причинения им вреда) и выгод (возможности извлекать с его помощью доход). Именно так это делается в МСФО.

На практике этот подход может быть реализован только после включения условия о переходе рисков в федеральные стандарты (ПБУ) по бухгалтерскому учету (условие о возможности извлечения дохода в них уже есть). А пока условием признания выручки от реализации товаров является переход права собственности на них от организации-продавца к покупателю (подп. «г» п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н), имущественная обособленность должна по-прежнему в силу пункта 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ определяться на основе права собственности на вещную часть имущества организации.

Закон № 402-ФЗ и расходы будущих периодов

В пункте 7 статьи 5 Закона № 402-ФЗ сказано: в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности могут присутствовать и иные, кроме названных в этой статье, объекты бухгалтерского учета в случае, если это установлено федеральными стандартами. Тот факт, что речь здесь идет и об объектах бухгалтерской отчетности, следует из пункта 1 статьи 1 Закона № 402-ФЗ, в котором под бухгалтерским учетом понимается в том числе и бухгалтерская отчетность.

Внимательный читатель сразу отметит сходство этой формулировки с нормой пункта 32 Положения по ведению

бухгалтерского учета о том, что при составлении бухгалтерской отчетности организация руководствуется настоящим Положением, если иное не установлено другими положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету. Именно на основе этой нормы в совокупности с пунктом 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и решался в 2011-2012 годах вопрос о представлении в бухгалтерском балансе расходов будущих периодов.

С вступлением в силу Закона № 402-ФЗ этот подход не изменился, а только получил еще большее закрепление посредством приведенной формулировки. Состоял он, напомним коротко, в следующем.

Расходы будущих периодов могут являться правоммерным объектом бухгалтерского учета и отчетности (выделяемым при его существенности по отдельной строке баланса в составе группы статей «Запасы») только в случаях, когда эти расходы упоминаются в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету. Таких случаев, как известно, два:

- пункт 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н);
- пункты 16, 21 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н).

Соответственно, упоминание расходов будущих периодов в документах, не являющихся ПБУ (стандартами), например, в пункте 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н), не дает основания для автоматического появления такого объекта учета, как расходы будущих периодов, в бухгалтерском учете и отчетности.

Закон № 402-ФЗ, повторим еще раз, эту ситуацию подтвердил и закрепил. Он четко обозначил, что только федеральные стандарты (к которым Методические указания не относятся) могут вводить или допускать иные объекты учета, чем активы. Причем именно те активы, условия признания которых, как сказано в пункте 65 Положения по ведению бухгалтерского учета, установлены нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Кто отвечает за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности

Законом № 129-ФЗ было установлено, что главный бухгалтер несет ответственность за своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 7). В Законе № 402-ФЗ таких норм нет, вопрос об ответственности за составление отчетности не рассматривается. Значит ли это, что за нее никто не отвечает?

Прежде всего, надо сказать, что сам термин «ответственность» упоминается в Законе № 402-ФЗ намного реже, чем в Законе № 129-ФЗ, точнее – всего для одной ситуации. Даже руководитель организации не несет ответственности за организацию бухгалтерского учета, а просто организует его (п. 1 ст. 6 Закона № 129-ФЗ, п. 1 ст. 7 Закона № 402-ФЗ).

Это объяснимо, поскольку в отличие от 1996 года теперь ответственность за нарушение правил бухгалтерского учета и недостоверность отчетности установлена в других соответствующих отраслях законодательства: статья 15.11 КоАП РФ, статья 120 НК РФ, статья 159.1 УК РФ.

Напомним, что пункт 17 Плана Минфина России на 2012 – 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе международных стандартов финансовой отчетности (утв. приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440) предусматривает разработку предложений по внесению изменений и дополнений в законодательство по вопросам административной, уголовной и гражданско-правовой ответственности хозяйствующих субъектов, их руководителей и иных должностных лиц за нарушение сроков раскрытия бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее недостоверность, а также ответственности аудиторских организаций за выданные ими аудиторские заключения.

Тем не менее представляется, что с вступлением в силу Закона № 402-ФЗ в вопросе об ответственности главного бухгалтера ничего не изменилось, и он по-прежнему, как это было установлено пунктом 2 статьи 7 Закона № 129-ФЗ, несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Следует это из того, что в Законе № 402-ФЗ содержится закрытый перечень ситуаций, в которых руководитель несет единоличную ответственность за данные, отраженные в бухгалтерских регистрах, и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности: когда в случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером второй действует по письменному распоряжению первого.

Значит, за пределами этой ситуации они, как минимум, оба отвечают за состояние бухгалтерского учета и достоверность отчетности. Если бы главный бухгалтер ни за что не отвечал, то не было бы надобности выделять случаи, когда он не несет ответственность.

Заметим, что в качестве лица, письменным распоряжением которого обязан при несогласии с ним следовать главный бухгалтер, в Законе № 402-ФЗ безальтернативно назван руководитель экономического субъекта (не сказано, например, «или иное уполномоченное им лицо»). Из этого следует, что подчиняться главному бухгалтеру должен тоже только руководителю организации, а не, скажем, финансовому директору, как это иногда говорится в литературе.

Еще о правах и обязанностях главного бухгалтера

В пункте 3 статьи 7 Закона № 129-ФЗ говорилось, что требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. В Законе № 402-ФЗ такой нормы нет.

Бравидура этим обстоятельством, особо «продвинутые» сотрудники, например, менеджеры по работе с клиентами, уже начинают игнорировать требования главного бухгалтера по оформлению и представлению «первички». Но они глубоко неправы.

Порядок документального оформления фактов хозяйственной жизни, заполнения первичных документов – это, несомненно, правила бухгалтерского учета. И в прежнем, и в новом законе данному порядку посвящена отдельная статья.

Пункт 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ определил, что в настоящий момент все

Если бы главный бухгалтер ни за что не отвечал, то не было бы надобности выделять случаи, когда он не несет ответственность.

Вопрос о действительности денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных обязательств – это вопрос не бухгалтерского учета, а гражданского законодательства.

непротиворечащие данному закону правила бухгалтерского учета сохраняют свою силу. Относится это в полной мере и к норме пункта 12 Положения по ведению бухгалтерского учета, в которой дословно воспроизведена приведенная выше формулировка из Закона № 129-ФЗ об обязательности требований главного бухгалтера.

Далее в том же пункте 3 статьи 7 Закона № 129-ФЗ было сказано, что без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. В Законе № 402-ФЗ такой нормы нет, но она сохранилась в пункте 14 Положения по ведению бухгалтерского учета, где к тому же на примерах разъяснено, какие документы имеются в виду.

Можно ли, ссылаясь на пункт 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ, требовать обязательной подписи главного бухгалтера, скажем, под договором займа? Нет, нельзя.

Пункт 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ говорит о том, что продолжают действовать правила бухгалтерского учета, а не нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету. Вопрос о действительности денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных обязательств – это вопрос не бухгалтерского учета, а гражданского законодательства. И только оно может регулировать вопрос о том, считаются ли действительными и могут ли приниматься к исполнению без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства.

Кто подписывает бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Иногда приходится слышать, что согласно Закону № 402-ФЗ главный бухгалтер не должен подписывать бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Делается такой вывод из указания на то, что она считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта (п. 8 ст. 13).

Согласиться с таким выводом сложно, так как в приведенном положении говорится не о том, *кто* подписывает отчетность, а о том, *когда* она считается составленной,

подписанной. Знать это необходимо и для целей ПБУ 7/98, определяющего верхнюю границу события после отчетной даты как дату подписания отчетности, и для целей ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (утв. приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н), которое предписывает поразному исправлять ошибки, выявленные до и после подписания отчетности, и для целей аудита.

А вот будет ли подпись руководителя организации единственной на бухгалтерской (финансовой) отчетности – это другой вопрос, и напрямую он в Законе № 402-ФЗ не регулируется.

В Информации № ПЗ-10/2012 эта проблема решена следующим образом. Констатировав, что Закон № 402-ФЗ не устанавливает порядок подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности, Минфин России указал, что она должна быть подписана лицами, уполномоченными на это законодательством Российской Федерации, или учредительными документами экономического субъекта, или решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом.

На сегодня мне такая интерпретация представляется неточной, скроенной, так сказать, на вырост. Да, напрямую этот вопрос Закон № 402-ФЗ не регулирует. Но при этом нельзя сомневаться, что порядок подписания бухгалтерской отчетности относится к правилам бухгалтерского учета, о которых говорится в пункте 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ. Особенно с учетом того, что в понятие бухгалтерского учета данный закон включает и бухгалтерскую отчетность.

Тогда почему не принять во внимание, что, согласно пункту 17 ПБУ 4/99 и пункту 38 Положения по ведению бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации?

Соответственно, через пункт 1 статьи 30, говорящий о пролонгации действия приведенных норм, Закон № 402-ФЗ регулирует вопрос о подписании главным бухгалтером бухгалтерской (финансовой) отчетности, отвечая на него в настоящий момент утвердительно: да, должен подписывать. И только когда изменятся или будут исключены приведенные нормы обоих ПБУ, тогда подход Минфина России обретет необходимую точность.

Надо ли составлять промежуточную отчетность

Закон № 402-ФЗ этот вопрос не решает, отдавая его на откуп ПБУ: промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета (п. 4 ст. 13). Не устанавливает закон и частоту составления промежуточной отчетности, лишь фиксируя, что она составляется за отчетный период менее отчетного года (п. 5 ст. 13).

В пункте 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и в пункте 51 ПБУ 4/99 однозначно сказано, что промежуточная отчетность составляться должна. Казалось бы, все ясно. Однако дело в том, что в обоих этих ПБУ, как и в Законе № 129-ФЗ, наряду с приведенными нормами о составлении отчетности, есть нормы и о ее представлении.

В Законе № 402-ФЗ эти два момента как бы слиты в один, что вполне логично, ибо зачем составлять промежуточную отчетность, если ее не надо никому представлять. Поэтому для окончательного прояснения ситуации необходимо обратиться к нормам ПБУ о представлении отчетности.

Пункт 86 Положения по ведению бухгалтерского учета ничем помочь нам не может, поскольку в нем сказано, что организации обязаны представлять квартальную отчетность в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Круг замкнулся: Закон № 402-ФЗ отсылает к нормативным правовым актам, нормативный правовой акт отсылает к законодательству о бухгалтерском учете, частью которого, согласно статье 4 Закона № 402-ФЗ, являются нормативные правовые акты.

Другое дело – пункт 52 ПБУ 4/99, которым установлено, что представление промежуточной бухгалтерской отчетности производится в случаях и порядке, предусмотренных законодательством Российской Федерации или учредительными документами организации. Здесь дана подсказка: если вопрос о представлении промежуточной отчетности не решен на законодательном уровне, пусть организация решит его для себя самостоятельно.

При этом следует иметь в виду, что принимать решение о необходимости и частоте составления промежуточной отчетности должен не главный

бухгалтер, а единоличный или коллегиальный орган управления организации. Учитывая предстоящий пересмотр ПБУ 4/99, не обязательно закреплять это решение в учредительных документах.

Такова формальная сторона вопроса. На практике, как показывает российский и зарубежный опыт, крупный и средний бизнес вряд ли откажется от ежеквартального составления промежуточной отчетности. А небольшим компаниям с 2-3 учредителями (один из которых к тому же является и генеральным директором), которые «и так все знают» из данных оперативного управленческого учета, промежуточная отчетность может быть действительно ни к чему. Тем более что в налоговые органы и в органы статистики надо представлять только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 5 ст. 23 НК РФ, ст. 18 Закона № 402-ФЗ).

Какая отчетность достоверная

Согласно пункту 1 статьи 13 Закона № 402-ФЗ, бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Определение того, какая отчетность является достоверной, содержащееся в пункте 6 ПБУ 4/99, приводилось в начале статьи. И как относящееся в рамках терминологии Закона № 402-ФЗ к правилам бухгалтерского учета оно в силу пункта 1 статьи 30 данного закона сохраняет свою силу до утверждения новой редакции ПБУ 4/99.

Под нормативными актами, о соответствии которым говорится в указанном определении, на сегодня – опять-таки в силу пункта 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ – должны пониматься действующие нормативные акты только в той части, в которой они содержат правила бухгалтерского учета. В этом заключается один из парадоксов: эти акты не относятся к бухгалтерскому законодательству, так как к нему статья 4 Закона № 402-ФЗ причисляет нормативные правовые акты, принятые в соответствии с Законом № 402-ФЗ и другими федеральными законами, а действующие

Принимать решение о необходимости и частоте составления промежуточной отчетности должен не главный бухгалтер, а единоличный или коллегиальный орган управления организации.

Методические указания не относились и не относятся к тем актам, которым должна была соответствовать бухгалтерская отчетность, чтобы быть достоверной.

нормативные акты приняты в соответствии с Законом № 129-ФЗ.

Нелегкая судьба методических указаний

С учетом сказанного выше важно понимать, какие из действующих сегодня документов, регулирующих бухгалтерский учет, имеют статус нормативных актов по бухгалтерскому учету и содержат правила бухгалтерского учета. И прежде всего это касается методических указаний, которых сейчас пять:

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфином России от 28.12.2001 № 119н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н);
- Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49).

В соответствии с пунктом 2 статьи 5 Закона № 129-ФЗ методические указания имели двойственный статус. С одной стороны, они были обязательными для исполнения, с другой – не являлись нормативными актами по бухгалтерскому учету, на что указывал союз «и» в подпункте «в» данного пункта («другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета»).

Таким образом, методические указания не относились и не относятся к тем актам, которым должна была соответствовать бухгалтерская отчетность, чтобы быть достоверной.

Кроме того, на положения методических указаний не распространяется норма пункта 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ. Ведь методические указания (и даже «другие нормативные акты») не были документами, устанавливающими правила бухгалтерского учета, поскольку

эту функцию Закон № 129-ФЗ делегировал положениям (стандартам) по бухгалтерскому учету (подп. «б» п. 2 ст. 5). Не предусматривает таких документов, как методические указания, и статья 21 «Документы в области регулирования бухгалтерского учета» Закона № 402-ФЗ.

Вероятно, правы те специалисты, которые полагают, что с формальной точки зрения с 1 января 2013 года методические указания утратили силу. Хотя в практическом отношении это для целого ряда случаев порождает трудноразрешимые проблемы – например, для учета операций по договору лизинга.

С учетом того, что согласно пункту 2 статьи 5 Закона № 129-ФЗ правила бухгалтерского учета могли устанавливать только положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, требует отдельного анализа вопрос, распространяется ли норма пункта 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ о действенности прежних правил бухгалтерского учета на положения не являющихся ПБУ и методическими указаниями «других нормативных актов по бухгалтерскому учету», которые таких правил, согласно Закону № 129-ФЗ, содержать не должны были. Одним из наиболее ярких примеров такого акта, которого касается данный вопрос, является приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее – приказ № 66н).

Пояснительная информация без пояснительной записки

В приказе № 66н (который, напомним, формировался с учетом уже существовавшего тогда проекта нового закона «О бухгалтерском учете») в составе бухгалтерской отчетности не упоминалась пояснительная записка. Не входит она в этот состав и согласно пункту 1 статьи 14 Закона № 402-ФЗ, на что обратил внимание Минфин России в Информации № ПЗ-10/2012 и последующих письмах.

В связи с этим необходимо сделать акцент на том, что большая часть информации, содержащаяся прежде в пояснительной записке, должна в бухгалтерской (финансовой) отчетности сохраниться, перейдя в состав пояснений. Это касается, в первую очередь той информации, которая согласно каждому ПБУ, должна быть раскрыта для пользователей.

Не имеет значения, что в соответствии с нормами Закона № 129-ФЗ в действующих ПБУ говорится, что раскрытие

должно быть сделано в пояснительной записке. Подставляем на место слов «пояснительной записке» слово «пояснениях» и раскрываем.

Возьмем один лишь пример. Согласно пунктам 24, 25 ПБУ 1/2008, в пояснительной записке подлежали раскрытию существенные способы ведения бухгалтерского учета, информация об изменении учетной политики в течение отчетного года и на год, следующий за отчетным. Пояснительной записки как вида документа теперь нет. Значит ли это, что указанная информация должна стать недоступной для пользователя отчетности?

Отнюдь. Она должна быть раскрыта ему в пояснениях. Так что в части информации данного рода можно говорить, что исключение пояснительной записки из состава бухгалтерской отчетности, по сути, ничего не изменило. Изменилась лишь терминология.

Но традиционно многие организации в пояснительную записку включали также общеэкономическую, в том числе сравнительную за ряд лет, и прогнозную информацию. На это их в свое время ориентировал пункт 19 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н), в свою очередь основанный на разделе VIII «Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности» ПБУ 4/99.

Вот этой части информации, содержащейся в пояснительной записке, в пояснениях быть не должно, она в них не переходит. Потому что, как следует уже из самого названия приложений

в пункте 1 статьи 14 Закона № 402-ФЗ, в состав которых входят пояснения, их задача – раскрывать порядок формирования сегодняшних данных баланса и отчета о финансовых результатах, а не возможных будущих активов, обязательств, доходов и расходов.

Как указал Минфин России, не является пояснениями (с точки зрения состава бухгалтерской отчетности) и, следовательно, не входит в состав бухгалтерской отчетности информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, состав и содержание которой определены разделом VIII ПБУ 4/99 (письмо от 09.01.2013 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год»).

В целом, это понятно, но есть нюансы, связанные с тем, что пункт 39, составляющий раздел VIII, содержит формулировки, сходные с теми, которые использовал Минфин России для обозначения информации, подлежащей, по его мнению, обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности (см. таблицу).

Устранять эту кажущуюся нестыковку требований следует путем разграничения информации, с одной стороны, поясняющей уже представленные в балансе и отчете о финансовых результатах данные, а с другой – выходящей за пределы этих данных. Информация первого рода по указанным в таблице темам должна включаться в пояснения, информации второго рода по тем же вопросам в бухгалтерской (финансовой) отчетности быть не должно.

Традиционно многие организации в пояснительную записку включали также общеэкономическую, в том числе сравнительную за ряд лет, и прогнозную информацию.

Информация, которой не должно быть в пояснениях (п. 39 ПБУ 4/99, письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01)	Документ Минфина России, требующий обязательно раскрывать соответствующую информацию в бухгалтерской отчетности	Какая информация должна быть раскрыта согласно письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01
О политике в отношении управления рисками	Информация № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»	Раскрытие информации о рисках хозяйственной деятельности организации в бухгалтерской отчетности
О деятельности организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	Информация № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства»	Раскрытие информации об инновациях и модернизации производства
О природоохранных мероприятиях	Письмо № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»	—

Е.М. Лазукова, С.В. Мягкова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Учет автомобиля, приобретенного в ЛИЗИНГ

Организация (применяет УСН с объектом «доходы минус расходы») приобрела в лизинг автомобиль, который учитывался на балансе лизингополучателя.

В договоре указаны суммы лизинговых платежей и выкупная стоимость. В соответствии с договором право собственности переходит к лизингополучателю после уплаты лизинговых платежей и выкупной стоимости (35 319 руб. с НДС). На приобретение автомобиля заключен отдельный договор купли-продажи. Лизинговые платежи включались в состав расходов при исчислении налоговой базы. Организация планирует продать автомобиль.

После выкупа автомобиль должен быть включен в состав основных средств или материально-производственных запасов? По какой стоимости он должен учитываться в бухгалтерском и налоговом учете? По какой стоимости организация может продать автомобиль: по выкупной или по рыночной?

Бухгалтерский учет

Согласно пункту 1 статьи 10 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Закон № 164-ФЗ), права и обязанности сторон договора лизинга регулируются Гражданским кодексом РФ, Законом № 164-ФЗ и договором лизинга.

Бухгалтерский учет операций по договору лизинга ведется на основе Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15, далее – Указания), и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя и учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению (п. 1 ст. 11, п. 1 ст. 31 Закона № 164-ФЗ).

По договору лизинга лизингополучатель обязуется по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено договором, либо приобрести

его в собственность на основании договора купли-продажи (п. 5 ст. 15 Закона № 164-ФЗ).

Пунктом 8 Указаний установлено, что если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, отражается по дебету счета 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга», в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет «Арендные обязательства».

Согласно абзацу 2 пункта 8 Указаний, при вводе в эксплуатацию затраты, связанные с получением лизингового имущества, и стоимость поступившего лизингового имущества списываются с кредита счета 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств», в корреспонденции со счетом 01, субсчет «Арендованное имущество».

Как следует из пункта 1 статьи 28 Закона № 164-ФЗ, под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением



В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Таким образом, в бухгалтерском учете при постановке на учет у лизингополучателя лизингового имущества в его первоначальную стоимость включается вся сумма лизинговых платежей и выкупной стоимости, указанная в договоре, а также другие расходы, связанные с получением предмета лизинга (пункты 7 и 8 ПБУ 6/01).

Причем организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, суммы НДС, предъявленные лизингодателем, учитывают в стоимости объекта основных средств (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ, п. 8 ПБУ 6/01).

Иными словами, организации следует принять объект лизинга к бухгалтерскому учету в составе основных средств по первоначальной стоимости, включающей в себя сумму лизинговых платежей (с НДС), выкупную стоимость (с НДС), а также другие расходы (с НДС), связанные с получением предмета лизинга (при их наличии).

Начисление амортизационных отчислений производится со сформированной таким образом первоначальной стоимости и исходя из установленных лизингополучателем самостоятельно сроков полезного использования (п. 20 ПБУ 6/01). Согласно пункту 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н), стоимость предмета лизинга,

числящегося на балансе у лизингополучателя, учитывается в его расходах только в размерах начисленной амортизации.

Начисление лизинговых платежей, подлежащих уплате лизингодателю, согласно пункту 9 Указаний, отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства», в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

В соответствии с пунктом 11 Указаний при выкупе лизингового имущества, учитываемого на балансе лизингополучателя, после погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» производится внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

В бухгалтерском учете лизингополучателя операции по договору лизинга отражаются следующими записями:

На дату передачи лизингового имущества по акту приемки-передачи:

Дебет 08 Кредит 76, субсчет «Арендные обязательства»

- отражена задолженность (без НДС) по договору лизинга, включая выкупную стоимость;

Дебет 19 Кредит 76, субсчет «Арендные обязательства»

- учтен НДС (предъявленный в сумме лизинговых платежей и в выкупной стоимости);

Дебет 08 Кредит 19

- отражен НДС в сумме задолженности по договору лизинга;

Дебет 01, субсчет «Основные средства, полученные в лизинг» Кредит 08

- принят к учету предмет лизинга в составе основных средств.

Далее ежемесячно в течение срока действия договора лизинга производятся записи:

Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

- уменьшена задолженность перед лизингодателем;

Дебет 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» Кредит 51

- перечислена сумма лизингового платежа лизингодателю в соответствии с графиком уплаты лизинговых платежей;



Дебет 20 (26, 44) Кредит 02, субсчет «Амортизация основных средств, полученных в лизинг»

- начислена сумма амортизации по лизинговому имуществу.

На дату уплаты выкупной стоимости имущества, включенной в договор лизинга:

Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 76, субсчет «Расчеты по выкупной цене лизингового имущества»

- погашение задолженности перед лизингодателем в размере выкупной стоимости;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по выкупной цене лизингового имущества» Кредит 51

- уплачена выкупная стоимость за предмет лизинга;

По истечении срока договора лизинга на дату выкупа имущества:

Дебет 01, субсчет «Собственные основные средства» Кредит 01, субсчет «Основные средства, полученные в лизинг»

- отражен переход лизингового имущества в собственность лизингополучателя после уплаты всей суммы предусмотренных договором лизинговых платежей и выкупной стоимости;

Дебет 02, субсчет «Амортизация основных средств, полученных в лизинг» Кредит 02, субсчет «Амортизация собственных основных средств»

- отражена начисленная амортизация при переходе лизингового имущества в собственность лизингополучателя после уплаты всей суммы предусмотренных договором лизинговых платежей.

Таким образом, если по истечении срока действия договора предмет лизинга самортизирован не полностью, амортизация продолжает начисляться уже на собственное имущество по тем же нормам.

Налоговый учет

Налогоплательщики, применяющие УСН, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, учитывают расходы, предусмотренные пунктом 1 статьи 346.16 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, арендные

К сведению

Если самим договором лизинга не предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, а имущество выкупается на основании отдельного договора купли-продажи, в первоначальную стоимость лизингового имущества при постановке на учет у лизингополучателя включаются только сумма лизинговых платежей, указанная в договоре, и сумма иных расходов, связанных с получением предмета лизинга, но без выкупной стоимости (выкупная стоимость в таком случае в первоначальную стоимость включаться не должна).

При уплате выкупной стоимости при переходе предмета лизинга в собственность организации на основании отдельного договора купли-продажи бывший предмет лизинга принимается к учету в состав объектов основных средств в обычном порядке по стоимости, указанной в договоре купли-продажи (п. 8 ПБУ 6/01).

(в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество учитываются при определении налоговой базы.

Таким образом, организация, применяющая УСН, вправе уменьшить полученные доходы на размер лизинговых платежей, определяемых договором лизинга. При этом в соответствии с пунктом 2 статьи 346.17 НК РФ расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

В том случае, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, расходы по уплате выкупной цены предмета лизинга формируют у лизингополучателя первоначальную стоимость получаемого имущества. В связи с этим расходы по уплате выкупной цены предмета лизинга учитываются в целях налогообложения в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ как расходы на приобретение основных средств (письмо Минфина России от 01.11.2005 № 03-11-04/2/121). При этом уплаченный организацией, применяющей УСН, НДС, предъявленный в выкупной стоимости, учитывается в стоимости основного средства (письмо Минфина России от 04.10.2005 № 03-11-04/2/94).

В состав основных средств включаются основные средства, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ. На это указывает пункт 4 статьи 346.16 НК РФ.

А пункт 1 статьи 256 НК РФ устанавливает, что амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12

Если по истечении срока действия договора предмет лизинга самортизирован не полностью, амортизация продолжает начисляться уже на собственное имущество по тем же нормам.

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении основных средств, учитываются в стоимости основных средств лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС.

месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ, первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении основных средств, учитываются в стоимости основных средств лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС. Основание – пункт 2 статьи 170 НК РФ.

В рассматриваемом случае стоимость автомобиля, приобретенного организацией, применяющей УСН, составляет 35 319 руб. (с НДС). Следовательно, такое имущество по стоимостному критерию не может быть признано амортизируемым.

Активы стоимостью менее 40 000 руб. организациями, применяющими УСН, учитываются как материальные расходы на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ.

Таким образом, расходы на приобретение предмета лизинга (в размере выкупной стоимости) в налоговом учете подлежат включению в состав материальных расходов (см. также письмо Минфина России от 05.09.2006 № 03-03-04/1/648).

Материальные расходы, установленные подпунктом 5 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, принимаются к учету в целях налогообложения в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций статьей 254 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Как сказано в подпункте 3 пункта 1 статьи 254 НК РФ, стоимость имущества, которое не признается амортизируемым, списывается в расходы одновременно в составе материальных расходов в полной сумме в момент ввода его в эксплуатацию.

Обращаем внимание, что в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ материальные расходы принимаются к учету в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения.

Что касается дальнейшей реализации автомобиля, то, согласно абзацу 11 подпункта 3 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ, в случае реализации приобретенных основных средств до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение в составе расходов в соответствии с главой 26.2 НК РФ налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их учета в составе расходов на приобретение до даты передачи с учетом положений главы 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

В рассматриваемой ситуации реализуемый автомобиль амортизируемым имуществом в целях налогового учета не признается. Соответственно, правило, установленное абзацем 11 подпункта 3 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ, в данном случае не применяется.

Порядок определения цены на реализуемое имущество

Организация может реализовывать и приобретать товары (работы, услуги) по любой согласованной с контрагентом цене (п. 1 ст. 424 ГК РФ).

Прямое толкование положений Гражданского кодекса РФ означает, что организация вправе реализовывать имущество по любой цене, оговоренной сторонами сделки, в том числе по цене ниже стоимости приобретения реализуемого имущества.

Отметим, что налоговое законодательство так же, как и гражданское, не ограничивает налогоплательщика в возможности реализации товаров по любой цене, которую он считает нужной. Вместе с тем продажа по явно заниженной цене влечет за собой налоговые риски.

Общие положения о ценах и налогообложении, порядке определения рыночной цены и механизме налогового контроля этих цен в настоящее время определены в разделе V.1 НК РФ (вступил в силу с 1 января 2012 года – Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ).

Из положений этого раздела следует, что в целях налогообложения цены, определенные сторонами сделки, по определению признаются рыночными. Контролю такие сделки не подлежат (п. 1 ст. 105.14 НК РФ). Исключение – цены, применяемые в сделках между взаимозависимыми лицами (п. 1 ст. 105.3 НК РФ). Перечень ситуаций, когда лица



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

Учет сувенирной продукции

Организация передает контрагентам календари с логотипом организации в качестве праздничных подарков для поддержания делового сотрудничества. Как отразить в налоговом учете (налог на прибыль) расходы на приобретение календарей?

Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена.

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» рекламой является информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке. Из приведенного определения можно сделать вывод, что для признания тех или иных расходов рекламными соответствующая информация должна распространяться среди неопределенного круга лиц.

Отметим, что ФАС России в ответ на специальное обращение ФНС России о разъяснении понятия «неопределенный круг лиц», применяемом в законодательстве РФ о рекламе, сообщил, что в указанной норме под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования.

Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена. Чиновники ФАС России также отметили, что распространение сувенирной продукции с логотипом организации в качестве подарков должно признаваться распространением среди неопределенного круга лиц, поскольку заранее невозможно определить всех лиц, до которых такая информация

будет доведена (письма ФНС России от 25.04.2007 № ШТ-6-03/348@, ФАС России от 05.04.2007 № АЦ/4624).

А в письме от 23.01.2006 № АК/582 ФАС России сообщил, что нанесение юридическим или физическим лицом логотипов или товарных знаков на сувенирную продукцию (авторучки, футболки, пакеты, календари и прочее) осуществляется в рекламных целях независимо от дальнейшего распространения данной продукции сотрудникам, партнерам данной организации или третьим лицам, в том числе на безвозмездной основе.

Существуют разъяснения налоговых органов, следующие этой позиции. Так, в письме от 30.04.2008 № 20-12/041966.2 УФНС России по г. Москве (ссылаясь, в частности на письмо ФНС России от 25.04.2007 № ШТ-6-03/348@) указало, что стоимость сувенирной продукции, содержащей символику организации и передаваемой в соответствии с обычаем делового оборота в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества представителям других организаций, учитывается при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в качестве расходов на рекламу.

Что касается судов, то они также поддерживают мнение, что подарки (сувениры) с символикой организации относятся к рекламным расходам, потому что нанесенная на них символика организации доступна не только получателю, но и всем лицам, с которыми он взаимодействует (постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.11.2009 № 17АП-8697/09, ФАС Уральского округа от 27.05.2009 № Ф09-3364/09-С3 (определением ВАС РФ от 28.09.2009 № 12305/09 отказано



Если организация преподносит календари с логотипом перед праздниками неопределенному кругу лиц то стоимость их приобретения может быть признана расходами на рекламу.

в передаче настоящего постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора), от 28.05.2007 № Ф09-3313/07-С2, от 12.01.2006 № Ф09-5996/05-С2, ФАС Западно-Сибирского округа от 31.07.2006 № Ф04-4820/2006, ФАС Московского округа от 16.11.2006 № КА-А40/10964-06, от 30.08.2007 № КА-А40/8398-07, от 08.02.2006 № КА-А40/13572-05).

Таким образом, полагаем, что если организация преподносит календари с логотипом перед праздниками неопределенному кругу лиц (по усмотрению руководства и при отсутствии конкретного списка получателей), то стоимость их приобретения может быть признана расходами на рекламу.

Согласно подпункту 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам организации, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ.

Заметим, что в пункте 4 статьи 264 НК РФ приведен закрытый перечень рекламных расходов, которые могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль без ограничений (то есть в размере фактических затрат). Расходы на иные виды рекламы, не упомянутые в этом перечне (в рассматриваемом случае – расходы

на приобретение календарей для вручения контрагентам, на приобретение услуг сторонней организации по нанесению на них логотипа фирмы), для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации.

Рекламные расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, должны соответствовать требованиям пункта 1 статьи 252 НК РФ – они должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и направлены на получение дохода.

При этом в целях главы 25 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

В Налоговом кодексе РФ не приводится конкретный перечень документов, которыми налогоплательщик может подтвердить рекламные расходы.

На наш взгляд, при раздаче в рекламных целях календарей с логотипом фирмы могут быть оформлены следующие подтверждающие расходы документы.

1. Приказ руководителя организации о проведении мероприятия (рекламной акции) и назначении лиц, ответственных за определенные его этапы (в том числе и за раздачу подарков контрагентам).
2. Требование-накладная по форме М-11, подтверждающая факт передачи календарей со склада ответственному лицу (и списание ТМЦ со склада).
3. Отчет ответственного лица. На основании этого документа с него будут списаны выданные ТМЦ.

В случае, когда подарки передаются неограниченному кругу лиц (отсутствует признак персонифицированности), можно ограничиться указанием в отчете только их стоимости и количества.

Таким образом, если организация преподносит календари со своей символикой (логотипом) в качестве праздничных подарков неопределенному кругу лиц (по усмотрению руководства, при отсутствии конкретного списка получателей), стоимость их приобретения может быть признана расходами на рекламу в размере, не превышающем 1% выручки от реализации. При этом необходимо учесть, что судебная практика по данному вопросу достаточно обширна, поэтому вероятность возникновения налогового спора все же существует.



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

Учетные документы флорентийского банка Уццано (1363-1386) в Санкт-Петербурге

Архив банка Уццано (Uzzano, итал.) представляет колоссальную ценность, он востребован для научных исследований в области истории бухгалтерского учета и финансового анализа. Архив является уникальным, так как это – единственный итальянский бухгалтерский архив XIV века в России (Санкт-Петербург).



Т.Н. Малькова

Архив банка Уццано (далее Uzzano) за 1363–1386 годы включает документы по денежной наличности, дебиторам и кредиторам, приходу и расходу, товарным операциям. Он хранится в архиве Санкт-Петербургского института истории РАН и имеет название: «Переписка Никколо да Уццано» (Carteggio da Niccolo da Uzzano).

История их появления в архиве неизвестна. Они частично были опубликованы академиком В.И. Рутенбургом¹, но издание имеет погрешности представления, часть документов не опубликована, отсутствуют перевод и надежные бухгалтерские комментарии.

Кроме того, документы фактически неизвестны бухгалтерской общественности. Два документа банка Uzzano (рис. 1 и 2) были представлены на выставке в Эрмитаже «Звучат лишь письма» (апрель-июль 2012 года). Два документа в архиве отсутствуют по неизвестной причине. Архив банка Uzzano нуждается в актуализации издания.

Банк Uzzano осуществлял значительные финансовые и торговые операции, члены семьи неоднократно были советниками монетного двора и другими должностными лицами Флоренции. Известно, что в завещании одного из членов семьи Уццано, датированном 1421 годом, в составе имущества перечислены торговые и банковские книги, тетради прихода и расхода.

Документы банка по времени предшествуют изданию первой книги по бухгалтерскому учету (Л. Пачоли, 1494 г.) и представляют банковский учет (в книге Л. Пачоли описан торговый учет). Эти документы являются единственными итальянскими

подлинными документами в России, относящимися к XIV веку. Этот уникальный, но малоизвестный архив представляет исключительную значимость для истории бухгалтерского учета, с которым необходимо ознакомить российское бухгалтерское сообщество.

Общий обзор документов банка Uzzano

Бумага документов несколько рыхлая, светло-кремового цвета с филигранью² или без нее, не всегда ровно обрезанная (обрезали ножом), разноформатная (12 x 30 см, 15 x 23 см, 29 x 44 см), крупноформатные документы сгибались вдвое или вчетверо. Один из документов 1364 года разрезан пополам по горизонтали (дебиторы и кредиторы – отдельно), что свидетельствует о целенаправленном намерении продажи архива Uzzano.

Записи сделаны чернилами черного цвета, хорошо сохранившимися, за 650 лет несколько утратившие свой цвет, но легко читаемые и сейчас. Характерные повреждения документов свидетельствуют об их совместном хранении в архиве банка.

Документы банка Uzzano являются выборками из бухгалтерских книг, имеют вид ведомостей и производят абсолютно профессиональное впечатление. Они ранжированы по тексту (слева) и суммам (справа). Но специальное графление отсутствует.

Денежные валюты (флорины, сольди, динары, лиры) обозначены сокращениями (*f* – fiorini, *s* – soldi, *d* – dinari, *l* – lire) и специальными знаками. В документах

¹ Рутенбург В.И. Торговые книги Флоренции / Итальянские коммуны XIV-XV веков. Сборник документов из архива Ленинградского института истории Академии наук СССР (ЛОИИ) – М.-Л.: Наука, 1965.

² Филигрань – водяной знак, видимый на просвет. Достигался заливкой бумажной массы на изображенные из проволоки. Филиграния различались по изготовителям бумаги и являются основой для исторического анализа.

Таблица 1. Извлечение из описи дебиторов

(дебет)	(имена и компании)	(флорины)	(суммы)
MCCCLXIII di XVI di giungnio (1363 год, 16 июня)			
Da	Antonio Ghuardi e comp	fior	CXXXI s I d VI (131, 1, 6)
Da	Giobanni di Nucci	fior	XXX (30)
di XVIII di giungnio (19 июня)			
Da	Angniolo da Uzano proprio	fior	CCXXXVIII (234)
Da	Giovanni di Tingho speziale	fior	XL (40)
Da	Visconte di Lapo e frategli	fior	CCCCLXXII s 26 d 5 (472, 26, 5)
Da	Michelone Novello	fior	CLXXXVIII s 22 d 2 (189, 22, 2)
Da	Andrea Riccardi e comp	fior	CCXLVIII s 20 d 2 (249, 20, 2)
di XXII di giungnio (22 июня)			
Da	Filippo di ser Giovanni e comp	fior	CCCXXXII s XIII d VI (332, 14, 6)
Da	Beninchasa di ser Piglialarme	fior	LXIII s VIII d III (64, 8, 4)
di XXX di giungnio (30 июня)			
Da	Nicchole Dietifeci e comp	fior	L (50)

слева от текста статей есть знаки неоднократных проверок «.», «>», «/», аннулирование зачеркиванием.

Для защиты информации незаполненные места между текстом и суммой прочеркивались. В итогах все валюты конвертировались в единый денежный измеритель: «флорины» (*fiorini*, что обозначалось как *a fior*).

В документах 1363 года были использованы латинские цифры, для последующих периодов – арабские, которые получили всеобщее распространение в Западной Европе. Ссылки на номера страниц бухгалтерских книг имели обозначение: «карта» (*c – carta*) с указанием номера страницы книги. Эти ссылки имели арифметическую последовательность, что подтверждает системный бухгалтерский учет, на основе которого и были составлены выборочные ведомости.

Термины *дебет* (*da*, от *dare – дать*) и *кредит* (*a*, от *avere – иметь*) в них свидетельствуют о применении двойной записи. Наиболее информативными являются документы за 1370–1377 годы. В документах банка Uzzano интересно все, но основной вопрос относится к цели обобщения учетной информации в ведомостях по данным бухгалтерских книг.

Бухгалтерский архив банка Uzzano за 1363 год

Документ 1363 года за период с 2 по 30 июня является наиболее ранним. По внешнему виду это – тетрадь с записями остатков и операций. Она состоит из 32 страниц,

обложка отсутствует. Наружный левый край укреплен узкими вертикальными полосками из пергамента, каждая из них прошита шнуром.

На пергаменте сохранились остатки записей. Время крепления и прошивки неизвестно, но скорее всего, относится к 1363 году. Записи выполнены на обеих сторонах (лицевой и оборотной) каждого листа. Содержание тетради:

- 1) Опись наличных денежных средств, имеющая название *Questo e l'chonto che mi lascio Angniolo da Uzano (Это счет, который мне оставил Аньооло да Уццано)*. Дата описи – MCCCLXIII di 2 di giungnio (2 июня 1363 года). Опись зафиксировала результаты инвентаризации кассы на 02.06.1363 и содержит ранжированную опись монет с переводом в одну валюту (флорины). Общий итог определяется в сумме 4 323 флоринов;
- 2) Описи дебиторов (рис. 1; табл. 1 – здесь и далее с сохранением орфографии и размещения, в круглых скобках перевод цифр) содержат ранжированный по датам и статьям перечень имен (лиц или компаний), денежные измерители (*fior, s, d*). Название описи отсутствует, но это опись дебиторов, что явствует из термина *дебет* (*da* от *dare – давать*). Общий итог дебиторов определяется в сумме 9 573 флоринов;
- 3) Описи кредиторов (табл. 2) содержат ранжированный по датам и статьям перечень имен (лиц или компаний), денежный измеритель (*fiorini*), суммы по видам монет (*fior, s, d*). Название описи

Рис. 1. Фотокопия описи дебиторов



отсутствует, но это опись кредиторов, что явствует из термина «кредит» (*a* от *avere* – верить (*ad* – перед гласной буквой)). Общий итог кредиторов определяется в сумме 7441 флоринов;

4) Описи прочих операций содержат менее формализованное представление, их итоги по дебиторам составляют 981 флоринов, по кредиторам 541 флоринов. В прочих операциях присутствуют векселя: полученные – на мелкие суммы (*piccolo*), выданные (преобладают) – на более крупные. Интересно, что записи по векселям перечеркнуты. Вероятно, описи наличных

денежных средств, дебиторов и кредиторов обеспечивали Аньооло да Уццано более существенной информацией.

В тетради записей 1363 года ссылки на учетные регистры отсутствуют, поэтому допустимо сделать вывод о применении одной *Libro grande* (*Большая бухгалтерская книга*). Но что содержали описи дебиторов и кредиторов – выборки оборотов или остатков бухгалтерских счетов? По нашему мнению, описи обобщали остатки счетов, так как суммы и записи явно недостаточны для оборотов значительной компании.

Кроме того, копирование оборотов не имело смысла, если велся текущий бухгалтерский учет операций. А он должен был вестись в соответствии с требованиями органов управления коммун. Основной описью дебиторов и кредиторов был текущий счет (*conto corrent*) каждого из них. Подневные остатки свидетельствуют о том, что в банковском учете уже тогда применялся их расчет.

Но зачем Аньооло да Уццано составлял эти описи? Целей могло быть две. Одна из них – обобщение долгов, другая – оценка финансового положения компании, что представляется наиболее вероятным, так как для обобщения долгов опись кассы не требуется.

Обобщение всех полученных сумм на 30.06.1363 позволяет составить баланс в современном представлении (табл. 3).

Полученные данные позволяют определить ликвидность банка Uzzano на 30 июня 1363 года:

- ликвидность – $(4\ 323 + 9\ 573 + 981) : (7\ 441 + 541) = 1,9$;
- абсолютная ликвидность – $4\ 323 : (7\ 441 + 541) = 0,5$

Таблица 2. Извлечение из описи кредиторов

(кредит)	(имена и компании)	(флорины)	(суммы)
	MCCCLXIII di XII di giungnio (1363 год, 12 июня)		
A	Michelone Novello	fior	VI (6)
A	Michelone ditto	fior	CC (200)
	di XIII di giungnio (13 июня)		
A	Michelone ditto	fior	VII (7)
A	lui medesimo	fior	XX (20)
A	lui medesimo	fior	XL (40)
A	Michelone Novello	fior	III (4)
A	ser Durante da Modigliana	fior	XII (12)
A	Uberto Benvenuti	fior	X (10)
Ad	Antoni Ghuardi e comp	fior	CCCLXXX s 7 d 6 (380, 7, 6)
	di XX di giungnio (20 июня)		
A	Ghalasso da Uzano	fior	DI s VII d III (501, 7, 3)

Таблица 3. Обобщение данных по описям

Денежная наличность	4 323	Кредиторы	7 441
Дебиторы	9 573	Прочие кредиторы	541
Прочие дебиторы	981	Капитал (активы минус кредиторы)	6895
	14 877		14 877

Неизвестно, применял ли Аньооло да Уццано такой расчет, но условия для этого были. Предшествующий банк Uzzano разорился в 1341 году. Поэтому существовала прямая заинтересованность в наблюдении за финансовым положением.

Тетрадь была последним учетным регистром в жизни Аньооло да Уццано. Банкир в последний раз подводил итоги семейного бизнеса в преддверии близкой кончины в связи с его болезнью – 27 июня 1363 года в описи были указаны расходы на сахар и каплунов в сумме 2 флорина и 15 сольди.

Бухгалтерский архив банка Uzzano за 1364 год

Документы 1364 года имеют название *Ragione veduta* (Подсчет сделан) с указанием периода 08.03-29.12.1364 и дискретным разделением по более мелким периодам. По внешнему виду это три свободных листа, сложенных вчетверо, с записями на лицевой и оборотной сторонах (табл. 4.)

Термины дебета и кредита, как это было в 1363 году, не использованы, так

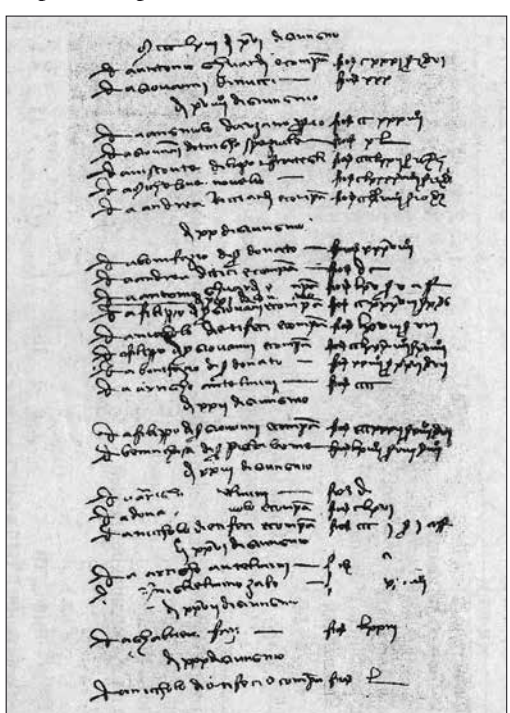


Рис. 2. Фотокопия описи дебиторов и кредиторов

как описи имеют названия *Дебиторов* и *Кредиторов*. Четкая стереотипность описей свидетельствует о более высоком уровне профессиональных знаний – нового собственника Галеаццо да Уццано или наемного бухгалтера.

Дискретность периодов обобщения подтверждает сделанный нами ранее вывод о возможности использования бухгалтерских данных для анализа финансового положения. Но документы 1364 года представляют интерес также с позиции четкой формализованности записей по сравнению с 1363 годом.

Очевидно, в 1364 году было два учетных регистра – *Красная книга* и *Тетрадь* (именуемая по-разному: *Белая*, *Белая первая*, *Тетрадь*).

Бухгалтерский архив банка Uzzano за 1370–1377 годы

Документы 1370 и 1375 годов содержат описи дебиторов и кредиторов и их обобщение, включая анонимных; за 1377 год – опись прихода и расхода, опись денежной наличности; без указания даты – описи тканей и статей расхода по магазину. Документ на 31.08.1375 чрезвычайно интересен общими итогами (рис. 2 – фрагмент описей дебиторов и кредиторов, итоги *somma* – полностью) (см. табл. 5).

Обобщение данных на 31 августа 1375 года имело вид:

- дебиторы – 24 966 + 35 087 = 60 054, касса 3 254, итого активы 63 308;
- кредиторы – 55 115 + 1 703 = 56 819 (с округлением цифр);
- сумма 6 435 означала капитал на 01.05.1375 (так как в наименовании ведомости ясно указано начало периода обобщения – с 01.05.1375), но термин капитал еще не указан (он предполагается по умолчанию);
- прибыль (*avanzi*; чистая прибыль – *netto ad avanzo*) за период определена расчетом: 63 308 (активы) – 56 819 (кредиторы) – 6 435 (капитал начальный) = 54; всего капитал 6 435 + 54 = 6 489. Собственно, это и есть бухгалтерский баланс на 31.08.1375. (табл. 6).

Перед нами подход к определению прибыли как разности чистых активов



Таблица 4. Извлечение из описей дебиторов и кредиторов за 30.11 – 29.12.1364

	(регистры)	(имена и компании)	(carta)	(суммы)		
Дебиторы	Красная книга	Ghaleasso da Uzano	c 3	f 7637	–	11
		Ghaleasso da Uzano e chompagni	c 56	f 234	15	7
		37 balle di lana	c 57	f 2003	–	11
		Andrea Ricciardi e chompagni	c 75	f 10294	8	3
Дебиторы	Белая тетрадь	Manetto di messere Geri	c 4	f 30	s 13	d 9
		Franciesco di Vanni	c 72	f 500	–	
		Rosellino Ghuccini al quaderno	–	f 2	s 10	–
Кредиторы	Красная книга	Ghaleasso da Uzano e chomp.	c 162	f 7 981	19	0
		Ghaleasso da Uzano	c 163	f 1000	–	–
		Andrea Ricciardi e chompagni	c 209	f 620	–	
		Filippo (далее стерто)	c 213	f 10844	6	9
		Bartolomeo Bonetti	194	f –	3	10
Кредиторы	Белая первая тетрадь	Mazzetto di Gherardino	c 122	f 5	0	0
		Messere Amerigho Ciati	c 152	f 3	9	2
		Messere Nicholo da Uzano	c 220	f 68	23	9
Дебиторы	Тетрадь	Manatto di messere Gieri	c 4	f 30	13	9
		Uberto Benvenuti	c 228	f 3	23	–

на конец и начало периода, без ведения бухгалтерского счета прибылей и убытков. Такой подход получил впоследствии название простой двойной записи. Баланс еще не имел стандартного представления, применялся эпизодически, но он уже был на практике и сформировался сначала по содержанию, а затем по форме. Ликвидность банка на 30.08.1375:

- ликвидность – $(3\ 254 + 60\ 054) : (56\ 819) = 1,1$;
- абсолютная ликвидность – $(3\ 254) : (56\ 819) = 0,1$.

Ведомость прихода и расхода кассы за октябрь 1377 года содержала разницу: $66\ 283 - 66\ 275 = 8$, которая прямо обозначена в документе как *недостаток капитала (mancha capitale)*, – термин, который отсутствовал в приведенном выше документе от 31.08.1375. Термин *капитал* (внесенный в бизнес и заработанная за период прибыль) существовал в 1377 году, что документально и неопровержимо засвидетельствовано. Но ликвидность банка Uzzano снижалась.

Аналогичные документы с некоторой неопределенностью в дате (70-й год XIV века) представляют особый интерес, так как содержат латинские буквенные шифры анонимных дебиторов (их 27, включая одного из семьи Uzzano) и кредиторов (их 4). В приведенном

документе на 31.08.1375 они обозначены в итогах как *дебиторы еще* и *кредиторы еще*.

Именно с секретностью оборотов и связана неопределенность даты в ведомости (70-й год XIV века). Это и есть выборки из секретных бухгалтерских книг (*segreto libri*) за 01-30.09.1370 (табл. 7).

Известно, что органы управления коммун проверяли учетные книги и требовали от компаний платить налоги в бюджет города. В ответ компании стали вести секретные бухгалтерские книги для записей договоров о создании компании, взносов в компанию, прибыли владельцев (капитал), оплаты персонала, анонимных дебиторов и кредиторов, включая собственников. Интересной деталью являлись ящики в стенах домов для доносов, называемые *уста истины (bocca della verità)*, и доносы разбирались в суде.

Бухгалтерский архив банка Uzzano за 1386 год

Документ представляет часть несохранившегося документа и содержит приход и расход за 27 и 29 января 1386 года. В нем использованы термины дебета (*da*), кредита (*a* или *ad*) и латинские цифры по статьям. Имеется также фрагмент обобщения прихода и расхода, причем в арабских цифрах. В документах

Таблица 5. Извлечение из описей дебиторов и кредиторов

	(регистры)	(имена и компании)	(carta)	(суммы)		
Дебиторы	Желтая вторая книга	Lorenzo Lassolini	c 5	f 10		
		Il commune di Firenze	c 159	f 141	1	8
	Белая пятая книга	Messere Lucha de Totto	c 49	f 4	16	9
	Черная третья книга	Ghabriello e Girolamo Arighi	c 107	f 6007	10	1
	Оранжевая четвертая книга	Antonio d'Angiolo per desavanzi	c 3	f 92	25	4
		Somma f 24966 s 7 d 5 in f				
Кредиторы	Желтая вторая книга	Ghaleasso da Uzano	c 312	f 509	–	4
		Rinieri d'Acciolini	c 193	f 3	23	3
	Черная третья книга	Filippo Astai e compagni	c 239	f 5247	19	–
	Оранжевая четвертая книга	Niccholo e Verzuso de' Lodovigi	c 179	f 12623	17	...
			Somma f 55115 s 27 d 4 in f			
Дебиторы еще	Оранжевая четвертая книга	Somma f 35087 s 17 d 9 a f				
E nella faccia de sotto	f 24966	s 7	d 3	a f	(дебиторы)	
Somma tutti debitori	f 60053	s 15	d 2	a f	(дебиторы + дебиторы еще)	
E in contanti	f 3254	s 18	–	a f	(касса)	
Somma tutto	f 63308	s 14	d 2	a fior	(дебиторы + дебиторы еще + касса)	
Кредиторы еще	Оранжевая четвертая книга	Filippo di Stai e compagni	c 185	f 10	7	8
Somma	1703	s 4	d 3	a fior	(кредиторы еще)	
E nella faccia di sotto	55115	s 7	d 4	a fior	(кредиторы)	
Somma tutti creditori	f 56819	s 2	d 7	a fior	(кредиторы еще + кредиторы)	
	6435	s 6	d 7	a fior	(вероятно, капитал на начало периода)	
Somma tutto	f 63254	s 9	d 2	a fior	(кредиторы еще + кредиторы + капитал)	
Avanzi	f 54	s 5	–	– a fior	(прибыль за период)	

наблюдается некоторый архаизм. Информации этого документа недостаточно для определенных суждений.

Методология бухгалтерского учета по архиву Uzzano

Документы банка Uzzano за 1363–1386 годы содержат аналитическую информацию, извлеченную из бухгалтерских регистров в целях определения капитала и наблюдения за финансовым положением. Но они же

свидетельствуют о применении двойной записи (*la partita doppia*) в текущем бухгалтерском учете.

Мы полагаем, что она не возникла стихийно. Италия копировала византийскую практику высшего образования (университет в Константинополе, основанный в 425 году, и частные профессиональные школы), латинские – право, корпорации, ценообразование, терминология, но с дальнейшим творческим развитием.

Профессиональным знаниям по бухгалтерскому учету обучали

Таблица 6. Обобщение данных по описям

Денежная наличность	3 254	Кредиторы	56819
Дебиторы	60 054	Капитал (63 308 – 56 819)	6489
	63 308		63 308

Таблица 7. Извлечение: секретные шифры страниц книг обозначены как L, RRR, VVV, XXX, ttt

	(регистры)	(имена и компании)	(carta)	(суммы)				
Дебиторы	Оранжевая четвертая книга	Antonio da Uzano per panni comuni	c L	f 214	25	1		
		Angnolo di Latinuccio e comp	c RRR	f 2757	28	11		
		Benedetto di ser Pagolo	c VVV	f 4870	28	–		
Кредиторы	Оранжевая четвертая книга	Domenicho di berto Galigaio	XXX	f 18	16	6		
		Niccholo di Giovanni da Uzano	c ttt	f 624	13	–		

в итальянских университетах (с XI–XII веков они играли ведущую роль в Западной Европе) и в коммерческих школах (в Венеции и Флоренции в XIV веке их было несколько). Юриспруденция закрепила обучением и практикой использование единой финансовой терминологии, нотариальной процедуры заверки документов и остатков по расчетам. Математика обучила прикладным задачам на распределение прибыли и убытка, начислению процентов (простых и сложных), расчету по уравнениям (*золотое правило*), использованию таблиц мер и весов.

Бухгалтерский учет входил в курс арифметики. Роль итальянских преподавателей в развитии методологии бухгалтерского учета исключительна. Они не изобрели двойную запись, но довели ее интеллектуальными усилиями до универсальной формализованности. Соответственно школам существовали варианты учетных процедур (флорентийская, венецианская, тосканская).

Трактат Л. Пачоли³ о счетах и двойной записи появился благодаря ряду обстоятельств:

- он был ученый и не стал делать коммерческой тайны из бухгалтерской процедуры;
- написал самоучитель, так как в это время был приглашен домашним учителем к сыну герцога Урбино (все молодые люди должны были знать коммерцию, делопроизводство и учет);
- изобретение книгопечатания (И. Гуттенберг, 1436 год, Германия),
- оплата издания герцогом Урбино.

Кроме того, мы должны оценить научную добросовестность Л. Пачоли. Если бы он не указал, что описал практику торгового учета, то все пребывали бы в заблуждении, что именно Л. Пачоли изобрел двойную запись (как это, кстати, и написано на его надгробном памятнике). К сожалению, с 1570 года коммерческая математика была

изъята из европейских университетских курсов, что отрицательно повлияло на методологию бухгалтерского учета.

Ведомости остатков банка Uzzano свидетельствуют не только о применении двойной записи, но и о попытках составить баланс. Алгоритм балансового равенства на 31.08.1375 состоял в формуле: активы – кредиторы = капитал.

Чем оно отличается от современного? Излишней компактностью, так как статьи активов развернуты лишь на денежные средства и дебиторов, статьи кредиторов не раскрыты. Зато капитал представлен в составе: начальный, финансовый результат за период, капитал конечный. Но есть еще одно отличие, и оно существенное. Баланс составлялся лишь по банковским операциям.

Банки того времени осуществляли также торговые и производственные операции, учет которых велся по методологии прихода-расходного учета с применением терминов: *приход (entrata)* и *расход (uscita)*. *Dare* и *avere* являются расчетными терминами, *entrata* и *uscita* – имущественными. Причем счета с этими парными категориями даже в 1363 году корреспондировали!

Сверка счетов имела название *riscontro*. Прихода-расходный учет еще раз встретится в документе от 1386 года, но в историческом плане он доживал последние дни. Методология расчетных счетов поглотила методологию имущественных, и именно она применяется в современном бухгалтерском учете.

Финансовая парадигма победила имущественную. Одновременно с этим появился баланс и анализ на его основе. Архив банка Uzzano свидетельствует о том, что Италия является родиной не только двойной записи, но и финансового анализа на основе учетной информации.

³Лука Пачоли, фра – итальянский профессор-математик, с 1477 года странствующий монах-минорит. Поступление в орден францисканцев дало ему право преподавать в школах. Написал несколько книг по математике, но стал известен в истории первой книгой по бухгалтерскому учету. Трактат Л. Пачоли хранится в библиотеке Ватикана. Его фамилия имеет несколько вариантов: *Pacioli, Paciolo, Pacioli, Luca di Borgo, fra Luca di Borgo*. В отечественных изданиях с 1974 года общепринятым является вариант Пачоли.