

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего профессионального образования  
«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Ю. И. Сигидов, Е. А. Оксанич, Г. Н. Ясенко

# БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ – ИНФОРМАЦИОННАЯ БАЗА ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Курс лекций

Краснодар  
КубГАУ  
2015

**УДК 657.3 (042.3)**

**ББК 65.052**

**С34**

**Рецензенты:**

**Л. И. Хоружий** – доктор экономических наук,  
профессор кафедры бухгалтерского учета  
Российского государственного аграрного университета –  
МСХА им. К. А. Тимирязева

**Сигидов Ю. И.**

**С34** Бухгалтерская отчетность – информационная база  
экономического анализа : курс лекций / Ю. И. Сигидов,  
Е. А. Оксанич, Г. Н. Ясенко. – Краснодар :  
КубГАУ, 2015. – 189 с.

**ISBN 978-5-94672-895-9**

В учебном пособии изложены основные положения по дисциплине «Бухгалтерская отчетность – информационная база экономического анализа». Описана сущность основных элементов финансовой отчетности, а также влияние различных факторов на ее информативность. Подробно рассмотрен порядок составления ликвидационного баланса, формирование отчетности в условиях реорганизации. Приведены состав и содержание консолидированной отчетности. Описан алгоритм трансформации российской отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Предназначено для аспирантов, обучающихся по экономическим направлениям.

**УДК 657.3 (042.3)**

**ББК 65.052**

© Сигидов Ю. И., Оксанич Е. А.,  
Ясенко Г. Н., 2015

© ФГБОУ ВПО «Кубанский  
государственный аграрный  
университет, 2015

**ISBN 978-5-94672-895-9**

## Оглавление

<b>Предисловие</b> .....	5
<b>Тема 1. Концепция бухгалтерской отчетности в условиях формирования рыночной экономики</b> .....	7
1.1 Особенности регламентации бухгалтерской отчетности в России.....	7
1.2 Сущность, виды и назначение бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	20
1.3 Базовые принципы формирования финансовой информации. Качественные характеристики финансовой информации.....	26
1.4 Сравнительный анализ принципов формирования отчетных данных по российским учетным стандартам и МСФО.....	42
<b>Тема 2. Формирование бухгалтерской отчетности в условиях реорганизации и ликвидации</b> .....	53
2.1 Понятие реорганизации. Формы реорганизации юридических лиц.....	53
2.2 Реорганизация юридических лиц в форме присоединения (слияния).....	58
2.3 Реорганизация юридических лиц в форме разделения и преобразования.....	62
2.4 Общий порядок составления ликвидационного баланса.....	66
2.5 Особенности формирования ликвидационного баланса.....	77
<b>Тема 3. Консолидированная бухгалтерская отчетность</b> .....	82
3.1 Понятие консолидированной отчетности и ее информационное содержание.....	82
3.2 Общие принципы консолидации	

	отчетности.....	85
	3.3 Единство учетной политики и периода составления бухгалтерской отчетности организаций группы.....	94
	3.4 Составление консолидированной отчетности в соответствии с МСФО.....	96
<b>Тема 4.</b>	<b>Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы: отражение в бухгалтерской отчетности.....</b>	<b>107</b>
	4.1 Понятие события после отчетной даты и оценка последствий событий после отчетной даты в денежном выражении.....	107
	4.2 Признание оценочного обязательства. Отражение информации об условном обязательстве и условном активе.....	110
	4.3 Определение величины оценочного обязательства.....	114
<b>Тема 5.</b>	<b>Бухгалтерская отчетность в условиях инфляции.....</b>	<b>119</b>
	5.1 Влияние инфляции на величину показателей бухгалтерской отчетности.....	119
	5.2 Методы учета влияния инфляции.....	121
	5.3 Учет влияния инфляции в соответствии с МСФО.....	123
<b>Тема 6.</b>	<b>Проведение трансформации российской отчетности в формат МСФО.....</b>	<b>127</b>
	6.1 Подготовка учетной информации для трансформации.....	127
	6.2 Основные трансформационные корректировки по МСФО.....	139
	6.3 Процедуры трансформации отчетности.....	160
	<b>Список литературы.....</b>	<b>178</b>
	<b>Список терминов.....</b>	<b>188</b>

## Предисловие

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой структурированную систему учетных показателей, отражающую основную информацию об экономическом субъекте по нормативно установленным позициям. Бухгалтерская финансовая отчетность является основным источником учетной информации для внешних пользователей, она позволяет привести разрозненные учетные показатели в универсальную форму, необходимую для принятия обоснованных управленческих решений. При этом формализация учетных процедур не исключает влияния профессионального суждения бухгалтера при ее составлении, превращающего учетный алгоритм в творческий процесс. В связи с этим курс «Бухгалтерская (финансовая) отчетность (продвинутый уровень)» направлен на развитие профессионального суждения у экономистов. Конечная цель обучения – формирование у будущих магистров экономики теоретических знаний и практических навыков по формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности в различных экономических ситуациях деятельности субъекта хозяйствования.

Курс «Бухгалтерская отчетность – информационная база экономического анализа» обеспечивает преемственность и гармонизацию изучения учетных дисциплин. Полученные студентами знания позволят более глубоко осмыслить смежные профилирующие дисциплины учебного цикла.

Учебное пособие содержит шесть тем, список литературы, перечень основных терминов.

При изложении теоретического материала значительное внимание уделено положениям международных стандартов финансовой отчетности (в контексте перспектив развития

отечественной учетной системы), а также вопросам трансформации отечественной отчетности в формат МСФО.

В первой теме «Концепция бухгалтерской отчетности в условиях формирования рыночной экономики» изложены основные факторы, влияющие на информативность российской отчетности, ее структура и содержание основных форм.

Во второй теме «Ликвидационный баланс организации и порядок его составления» подробно рассмотрен порядок составления ликвидационных балансов. Экономико-правовые основы ликвидации. Особенности формирования показателей ликвидационного баланса.

В третьей теме «Формирование бухгалтерской отчетности в условиях реорганизации» рассмотрены формы реорганизации юридических лиц, порядок составления передаточного акта и разделительного баланса, учетный аспект реорганизации юридических лиц в форме выделения (разделения).

В четвертой теме «Назначение и область применения консолидированной бухгалтерской отчетности» описывается порядок составления консолидированной отчетности. Дается определение неконтрольной доле и материнской компании.

В пятой теме «Отражение в отчетности событий после отчетной даты, оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов» представлен порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты, расчет оценочных обязательств.

В шестой теме «Проведение трансформации российской отчетности в формат МСФО» описан алгоритм трансформации российской отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов.

Авторы выражают благодарность авторам публикаций, использованных при создании данного учебного пособия. Будем искренне признательны за замечания, поправки и предложения.

## **Тема 1. Концепция бухгалтерской отчетности в условиях формирования рыночной экономики**

### **1.1 Особенности регламентации бухгалтерской отчетности в России**

Несмотря на то, что в мире система двойной записи и формирования на ее основе отчетных данных начала использоваться еще в XIV в. в России применение ее на практике осуществилось лишь в конце XVIII в. Следует отметить, что само развитие учетной мысли в России и политические особенности страны существенно повлияли на характер нормативных документов в отношении требований, предъявляемых к бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на ее сущность и цели. Формирование отчетности в России происходило посредством революционных (перестроечных) преобразований в стране.

Так, одним из крупнейших событий в истории русского учета и отчетности было издание Регламента управления адмиралтейства и верфи от 05.04.1722. Адмиралтейский Регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах. На предприятиях впервые была обеспечена: сплошная документация всех фактов хозяйственной жизни; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для управления отдельными структурными подразделениями предприятия.

Нормативная регламентация учета и отчетности в российской торговле берет свое начало с 1834 г. – момента принятия

закона «О порядке ведения купцами торговых книг». Данный нормативный акт устанавливал ведение текущего учета в трех книгах: товарной, кассовой и расчетной. Вся система учета должна завершаться главной книгой, или грассбухом, открывающей отдельные счета по всем оборотам торговли (счет собственного капитала и имущества движимого и недвижимого, счета должников и заимодавцев, счет товаров, счет кассы, торговых расходов, домашних расходов, прибыли убытка и пр.). В законе устанавливалось, что главная книга должна вестись таким образом, чтобы из нее можно было составить полный и ясный баланс и видеть состояние дел. Данный нормативный акт также содержал требования к формированию обозначенных выше отчетных форм и ответственность (уголовного и гражданского характера) за их нарушение с целью предотвращения искажения показателей. В то же самое время закон ограничивал доступ к купеческим книгам внешнего пользователя, они могли быть истребованы только для рассмотрения в суде и только в части необходимых статей. Закон «О порядке ведения купцами торговых книг» (1834 г.) устанавливал обязательное требование по проведению инвентаризации перед составлением баланса путем обзора и оценки всего имущества торгового предприятия. Однако время проведения инвентаризации не регламентировалось, купец должен был устанавливать его самостоятельно. Целью проведения инвентаризации было формирование баланса для сравнения общей ценности имущества с долгами предприятия. При этом считалось, что данная разница указывает или на «задолжение» предприятия, или на процветание его дел. Сравнение одного баланса с балансами предшествующих годов служило указателем размера доходности предприятия.

Рассматриваемый нормативный акт уже содержал требования к оценке имущества, представляемого в балансе. Так иму-



щество должно быть показано по цене, которую оно имело на момент инвентаризации, а не на момент приобретения, ценные бумаги должны представляться по их курсовой цене, а не номинальной, сомнительные для получения долги должны быть оцениваемы по вероятной сумме возмещения, но с обозначением номинальной суммы.

Широкое распространение акционерных обществ в России к концу XIX в. потребовало более детальной регламентации порядка составления и представления бухгалтерской отчетности. Данная проблема в некоторой степени была решена с принятием Устава о промысловом налоге в 1899 г. В указанном нормативном акте впервые было предусмотрено требование публичности бухгалтерской отчетности. Так, ст. 473 устава предписывала правлениям предприятий, ответственным агентствам и главным представителям предприятий ежегодно публиковать в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» заключительные балансы и извлечения из годовых отчетов. Однако структура баланса и состав статей не регламентировались. Отличия в структуре публикуемой информации, неоднозначная трактовка ее содержания пользователями информации затрудняли ее понимание.

Проблема отсутствия четкой регламентации содержания форм бухгалтерской отчетности в некоторой степени решалась учеными-экономистами того времени. Так А. К. Рощаховский в своей книге «Балансы акционерных предприятий» (1910 г.) предложил структуру типового баланса акционерного предприятия, детализация отдельных статей оставалась на усмотрение составителей баланса, по другим статьям рекомендовался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе.

Следует отметить, что такой подход, соединяющий в себе элементы унификации и определенной свободы действий при

составлении баланса, получил в дальнейшем широкое распространение, и заложен, в частности, в большинство национальных и международных учетных стандартов.

Так в 1918 г. Декрет Совета народных комиссаров «О торговых книгах» устанавливал следующий обязательный набор статей балансовой книги (реестра инвентарей), составляемой ежегодно:

- в активе – деньги, ценности, товар, претензии и всякого рода имущество, оцененные по их действительной стоимости на момент составления;

- в пассиве – точное указание долгов и всякого рода обязательств на момент составления.

Данный нормативный акт четко устанавливал необходимость подписи на балансе и ответственность составителя и лица, стоящего во главе предприятия.

Помимо этого декрет впервые регламентировал порядок представления балансовой книги участковому торговому инспектору в течение шести месяцев по окончании операционного года.

В этот период времени государство жестко регламентирует процесс представления балансовых отчетов. В 1928 г. приказом ВСНХ РСФСР и НКФ РСФСР «Об обязательных формах публичной отчетности и об обмене контокоррентными выписками» была закреплена обязанность государственных промышленных и торговых предприятий публиковать заключительные балансы, счета прибылей и убытков и сведения о распределении прибылей и покрытии убытков по утвержденным формам. В то же самое время жесткая регламентация форм отчетности для государственных предприятий не распространялась на другие хозяйствующие субъекты. Балансы предприятий того времени были перегружены аналитическими статьями и подчинены основной цели – анализу финансово-

хозяйственной деятельности. Порядок их формирования с 1936 по 1990 гг. устанавливался Положением о бухгалтерских балансах и отчетах.

В частности, Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий от 29.07.1936, утвержденное постановлением Совета Народных Комиссаров СССР, устанавливало обязательность представления месячных и годовых бухгалтерских отчетов и балансов в обозначенные сроки учреждениям, в ведении которых находились предприятия, а копии отчетов и балансов – финансовым органам и банкам. Следует отметить, что указанный нормативный акт определял существенную роль государственных органов в процессе оценки балансовых статей. Так, в частности устанавливалось, что основные средства должны представляться в балансе по первоначальной стоимости за вычетом амортизированной части, причем нормы амортизации основных средств должны утверждаться Советом Труда и Оборона. Помимо этого, устанавливалось, что списание с баланса долгов, признанных безнадежными, могло осуществляться только по предварительному разрешению вышестоящего органа.

В отличие от современного порядка формирования резерва по сомнительным долгам, определяемого профессиональным суждением бухгалтера, Положение о бухгалтерских отчетах и балансах 1936 г. устанавливало представление резерва по спорным долгам отдельной статьей в пассиве баланса и в размере, не превышающем 25 % от величины долга.

Более четко границы системы нормативного регулирования бухгалтерской отчетности на территории нашей страны были обозначены в Положении о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций от 12.09.1951

№ 3447. Данный нормативный акт предусматривал методическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью Министерством финансов СССР. Оно же по согласованию с Центральным Статистическим Управлением СССР утверждало типовые формы отчетности и инструкции по их применению. Наравне с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах 1936 г. Положение 1951 г. также предусматривало участие вышестоящих организаций в установлении оценки отдельных балансовых статей, однако, по некоторым статьям уже предоставлялось право выбора из альтернативных вариантов оценки. В частности, предусматривалась возможность выбора оценки готовой продукции по плановой себестоимости (с ежемесячным списанием отклонений на счета реализации) или фактической. Также давалась возможность выбора отражения в учете затрат на ремонт основных средств: либо по мере совершения ремонта и включения в состав текущих затрат организации, либо с отражением их на счете «Расходы будущих периодов».

Следует отметить, что вплоть до начала 90-х годов порядок формирования и представления бухгалтерской отчетности в нашей стране регламентировался различными редакциями Положения о бухгалтерских отчетах и балансах, закрепляющими определяющую роль в методологическом руководстве бухгалтерской отчетностью Министерства финансов СССР и Центрального Статистического Управления СССР. Данные структуры утверждали типовые формы бухгалтерской отчетности, на базе которых Министерства финансов и Центральные Статистические Управления союзных республик устанавливали формы бухгалтерской отчетности для объединений, предприятий и организаций отдельных республиканских министерств и ведомств.

Основной целью формирования бухгалтерской отчетности в этот период времени был контроль за использованием ресурсов в производстве и обеспечение сохранности государственной и кооперативной собственности.

Централизованное государственное руководство бухгалтерским учетом с 1946 г. осуществлялось по вертикали: Министерство финансов СССР – общее методологическое руководство учетом в стране; министерство финансов союзных республик – методологическое руководство учетом в организациях, подчиненных союзным республикам; министерства и ведомства СССР и союзных республик – непосредственное руководство бухгалтерским учетом в подведомственных организациях.

Учетная система в СССР была жестко регулируемой и практически полностью стандартизированной. Она существовала без существенных поправок на новые экономические условия до 1990 г., хотя на начало этого года в СССР уже было зарегистрировано более 200 тыс. кооперативов и около 11,3 тыс. совместных советско-иностранных предприятий.

Новые формы предприятий не вписывались в традиционную советскую систему учета и отчетности и требовали ее изменения. Эти требования были неизбежны. Только в 1990 г. для совместных предприятий был введен особый порядок бухгалтерского учета отдельных операций, приближенный к мировой практике. Министерство финансов СССР стало предусматривать некоторые отклонения от действующих предписаний, которые законодательно закреплялись отдельными инструкциями и письмами.

С начала 1992 г. многие положения бухгалтерского учета максимально приблизились к стандартам, принятым за рубежом. Эти изменения были закреплены в новых основных за-

конодательных документах, регламентирующих бухгалтерский учет в России.

В этот период времени основным нормативным документом, регламентирующим бухгалтерскую отчетность субъекта хозяйствования, выступало Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 20.03.1992 № 10. Данным нормативным актом определялось установление типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкций о порядке их заполнения Министерством финансов Российской Федерации. Министерства и ведомства Российской Федерации, республик, входящих в состав Российской Федерации, дополнительно к типовым формам могли устанавливать специализированные формы бухгалтерской отчетности для предприятий, учреждений системы, по согласованию соответственно с министерствами финансов Российской Федерации и республик, входящих в состав Российской Федерации. Основным моментом, отличающим Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от Положения о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденного Постановлением Совета Министров СССР от 29.06.1979 № 633, являлось то, что организации получили возможность самостоятельно устанавливать форму бухгалтерской работы, определять методы бухгалтерского учета, разрабатывать систему учета в производствах, цехах и подразделениях. Главное требование при этом – соответствие Положению и Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденных письмом Министерства финансов Российской Федерации.

В отношении правил оценки статей для целей представления в бухгалтерской отчетности можно отметить, что увеличилось число тех из них, которые стали базироваться не на

жесткой регламентации, а на праве выбора из набора альтернативных вариантов. В частности, организация теперь имела право выбора оценки товаров, незавершенного производства; права создания резерва по сомнительным долгам, резервов на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, расходов на ремонт основных средств, производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности, предстоящих затрат по ремонту предметов проката; право выбора учета выручки – по мере ее оплаты или отгрузке товаров и предъявлению покупателю расчетных документов.

Активное реформирование системы законодательных и нормативных актов по бухгалтерской отчетности началось с момента введение в действие Федерального закона от 26.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете». С принятием этого закона нормы бухгалтерского учета были «уравнены в правах» с нормами других отраслей права. Положительным моментом в создании новой нормативной базы бухгалтерского учета и отчетности в этот период времени явилось участие в разработке проектов не только сотрудников Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России, но и специалистов в области бухгалтерского учета, принявших участие в соответствующем конкурсе, организованным Институтом профессиональных бухгалтеров России. В то же самое время, отсутствие четкого указания на иерархию нормативных документов в законе «О бухгалтерском учете» от 1996 г. затрудняло работу бухгалтера (в том числе и процесс формирования бухгалтерской отчетности) в условиях противоречивых предписаний действовавших на тот момент времени нормативных актов.

Совершенствование нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации по-

лучило мощный толчок с принятием Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации 06.03.1998 № 283.

Данное постановление предполагало переориентацию нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность, органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями, взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании. Однако, федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 1996 г., действовавший и после принятия Программы реформирования устанавливал исключительно государственную регламентацию учета и отчетности, включающую в нормативную базу как сам закон «О бухгалтерском учете», так и другие федеральные законы, указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации (таблица 1).

Доступ профессионального сообщества в сферу регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации официально был разрешен лишь с вступлением в силу нового федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

Иерархию нормативных актов, регламентирующих, в том числе и процесс формирования бухгалтерской отчетности новый федеральный закон «О бухгалтерском учете» определял следующим образом:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

Помимо этого, новый федеральный закон «О бухгалтерском учете» устанавливает, что основой разработки федераль-



ных и отраслевых стандартов должны являться международные стандарты учета и отчетности.

**Таблица 1** – Развитие регламентации бухгалтерской отчетности в России

Характер регламентации	Орган государственной регламентации	Год	Основной нормативный акт	Основные позиции регламентации
1	2	3	4	5
Отсутствие единой жесткой регламентации состава и содержания отчетных форм для различных сфер экономической деятельности	Министерство финансов России	1722 г.	Регламент о управлении Адмиралтейства и верфи и о должностях коллегии адмиралтейской и прочих всех чинов при Адмиралтействе обретающихся	Регулярность составления отчетности морского ведомства; обязательность и регулярность инвентаризации
		1834 г.	Закон «О порядке ведения купцами торговых книг»	В российской торговле – формирование баланса из Главной книги; ответственность за искажения отчетных данных; обязательность инвентаризации; сопоставимость показателей отчетности; оценка статей отчетности по текущим ценам

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5
		1899 г.	Устав о промысловом налоге	Публичность отчетности акционерных обществ
Жесткая государственная регламентация учета и отчетности	Народный комиссариат финансов СССР, с 1946 г. - Министерство финансов СССР	1918 г.	Декрет Совета народных комиссаров «О торговых книгах»	Установление ответственности лиц, подписавших отчетность; предоставление отчетности для визирования торговому инспектору; ежегодное составление балансовой книги
		1928 г.	Приказ ВСНХ РСФСР и НКФ РСФСР «Об обязательных формах публичной отчетности и об обмене контрольными выписками»	Установление состава и содержания форм публикуемой отчетности государственными предприятиями
Жесткая государственная регламентация учета и отчетности	Народный комиссариат финансов СССР, с 1946 г. - Министерство финансов СССР	1936 г.	Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий, утвержденное постановлением Совета Народных Комиссаров СССР	Периодичность составления отчетности; состав, содержание и оценка статей

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5
Жесткая государственная регламентация учета и отчетности	Народный комиссариат финансов СССР, с 1946 г. - Министерство финансов СССР	1936 г.	Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий, утвержденное постановлением Совета Народных Комиссаров СССР	Периодичность составления отчетности; состав, содержание и оценка статей
Сочетание жесткой регламентации отдельных аспектов учета с правом выбора по другим аспектам из числа альтернативных вариантов	Министерство финансов РФ, в его составе – Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности	1996 г.	Федеральный закон «О бухгалтерском учете»	Установление единых правовых и методологических основ в федеральном законе. Установление возможности регламентации учета другими федеральными законами и постановлениями Правительства Российской Федерации
Регламентация на основе разработок субъектов негосударственного регулирования	Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ	2011 г.	Федеральный закон «О бухгалтерском учете»	Регламентация учета устанавливается в федеральных, отраслевых стандартах, рекомендациях в области бухгалтерского учета и стандартах экономического субъекта

В настоящее время, можно выделить нормативно-правовые акты, регламентирующие прямое применение МСФО в Российской Федерации. В их состав могут быть отнесены:

- Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»;

- Постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»;

- Приказ Минфина России от 22.11.2011 № 156н «Об определении официального печатного издания для опубликования документов международных стандартов финансовой отчетности»;

- Письмо Минфина России от 12.12.2011 № 07-02-06/240 «Об официальном опубликовании документов международных стандартов финансовой отчетности»;

- Приказ Минфина России от 25.11.2011 №160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».

## **1.2 Сущность, виды и назначение бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Процесс обобществления труда приводит к получению некоторого результата деятельности, интересующего определенный круг лиц (пользователей финансовой информации). Для их информирования составляется отчетность, целесооб-

разность которой проявляется на стадии отрыва управленца и исполнителя от собственника факторов производства. Состав и содержание представляемой информации непрерывно реформируется в соответствии с изменениями экономических условий.

В настоящее время в российской учетной системе юридически закреплено свое представление об отчетности. В Федеральном Законе «О бухгалтерском учете» определено, что **бухгалтерская отчетность** – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Из этого определения следует, что данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, по существу представляют особый вид учетных записей, являющихся извлечением из текущего учета итоговых данных о состоянии и результатах деятельности организации (хозяйствующего субъекта) за определенный период.

В состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности входят:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В состав приложений входят: отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании полученных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность признается логическим завершением учетных процедур. В российских нормативных документах определены понятие бухгалтерской отчетно-

сти, ее структура, содержание форм, предъявляемые требования, а также указаны внутренние и внешние пользователи.

Помимо рассмотренных определений бухгалтерской (финансовой) отчетности имеются и другие, но все они в большей или меньшей степени отражают единые признаки финансовой отчетности, которые указывают на то, что это:

- структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией;
- система показателей, характеризующая результаты хозяйственной деятельности за отчетный период;
- совокупность различных форм отчетов, содержащих информацию, которая отражает отдельные составляющие деятельности организации используется ее пользователями для принятия деловых инвестиционных и управленческих решений.

Финансовая отчетность как информационный инструмент эволюционировала в течение нескольких веков, развиваясь в направлении усложнения своего состава и структуры.

Современные исследователи классифицируют отчетность по следующим признакам:

**1. По периодичности:** годовая и промежуточная.

*Годовая отчетность* составляется по окончании года и характеризует все аспекты деятельности организации за финансовый год.

*Промежуточная отчетность* составляется на внутригодовую дату нарастающим итогом с начала отчетного года, включает месячную и квартальную бухгалтерскую отчетность.

Понятие промежуточной отчетности закреплено в Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

**2. По охвату:** индивидуальная, сводная, консолидированная.

*Индивидуальная бухгалтерская отчетность* предназначена для:

- выявления конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта – чистой прибыли (убытка) и распределения ее между собственниками;
- представления в надзорные органы;
- выявления признаков банкротства хозяйствующих субъектов;
- формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей;
- использования в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве и при налогообложении;
- иных целей.

Главная задача при составлении индивидуальной бухгалтерской отчетности – обеспечение гарантированного доступа заинтересованных пользователей к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующих субъектах.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета выполняет две функции:

- информационную (характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта);
- контрольную (обеспечивает системный контроль правильности и точности данных бухгалтерского учета при завершении каждого учетного цикла).

*Сводная бухгалтерская отчетность* составляется в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ (помимо собственного бухгалтерского отчета).

Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть

акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли).

В последнее время сводную отчетность все чаще называют консолидированной.

*Консолидированная финансовая отчетность* предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля.

Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Главная задача в области консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов.

**3. По назначению:** управленческая, бухгалтерская, статистическая, налоговая, другие виды.

*Управленческая отчетность* предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). Содержание, периодичность, сроки, формы и порядок ее составления определяются самостоятельно хозяйствующим субъектом.

Главная задача в области управленческой отчетности заключается в широком распространении передового опыта ее организации и использования в управлении хозяйствующим субъектом.

*Статистическая отчетность* – система показателей, представляемых организациями согласно методикам, разработанным Федеральной службой государственной статистики, с целью формирования обобщенных макроэкономических данных.



Главная задача в области статистической отчетности заключается в отражении и изучении отдельных сторон деятельности организации и обеспечении возможности формирования достоверной информации в отраслевом и региональном разрезах.

*Налоговая отчетность* (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства.

Главная задача в области налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета.

**4. По срокам составления:** вступительная, текущая, заключительная.

*Вступительная отчетность* составляется в момент организации компании (на дату ее государственной регистрации).

*Текущая отчетность* формируется периодически в течение всего времени функционирования организации.

*Заключительная бухгалтерская отчетность* составляется на дату завершения деятельности хозяйствующего субъекта (на день, предшествующий дате внесения в реестр соответствующей записи реорганизуемой организацией, прекращающей свою деятельность).

**5. По варианту представления:** сокращенному; стандартному; продвинутому (множественному).

*Сокращенный вариант* используется субъектами малого предпринимательства и некоммерческими (кроме бюджетных) организациями, предполагает упрощенный перечень форм.

*Стандартный вариант* применяется средними и крупными коммерческими организациями и подразумевает формирование форм, составляемых в рамках годовой бухгалтерской отчетности.

*Множественный вариант* используется крупнейшими коммерческими организациями и предполагает значительное усложнение и дифференцирование стандартных отчетных форм.

**6. По нормативной базе:** составленная на основе МСФО, ГААП, российских нормативных документов.

### **1.3 Базовые принципы формирования финансовой информации. Качественные характеристики финансовой информации**

Финансовая отчетность формируется на основании данных бухгалтерского учета, поэтому ее информативность зависит от достоверности и полноты представленной в учетной системе информации.

Система нормативного регулирования устанавливает многоступенчатую систему требований к формированию показателей бухгалтерской отчетности путем регламентирования:

- общих требований к ведению бухгалтерского учета;
- подходов к формированию учетной политики (допущений и требований);
- правил и требований к составлению финансовой отчетности.

Общие требования к ведению бухгалтерского учета заключаются в следующем:

1) применение двойной записи. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;

2) принцип денежного измерения. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни ведется в валюте Российской Федерации – в рублях. В учете отражается информация, представленная в денежном выражении;

3) принцип имущественной обособленности. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

4) непрерывность ведения учета. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

5) целостность и полнота отражения операций. Все факты хозяйственной жизни и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;

6) составление оправдательных документов. Все факты хозяйственной жизни, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке;

7) подход к учету текущих и капитальных затрат. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затра-

ты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются раздельно.

При формировании учетной политики предполагается соблюдение допущений и требований. В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» выделяются следующие *допущения*.

- *имущественной обособленности* (активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций);

- *непрерывности деятельности* (организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке);

- *последовательности* (принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности);

- *временной определенности фактов хозяйственной деятельности* (факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами).

Учетная политика организации должна обеспечивать выполнение *требований*.

- *полноты* (полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности);

- *своевременности* (своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности);

- *осмотрительности* (большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов);
- *приоритета содержания перед формой* (отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования);
- *непротиворечивости* (тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца);
- *рациональности* (рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации).

Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности:

### **1. Принцип отчетного периода.**

Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за отчетный период – месяц, квартал и год – нарастающим итогом с начала отчетного года. Отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданной либо реорганизованной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организации, вновь созданной после 1 октября (включая 1 октября), – с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Данные о фактах хозяйственной деятельности, проведенных до государственной регистрации вновь созданной организации, включаются в ее бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.

## **2. Требование правильного оформления отчетности:**

а) бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть составлена на русском языке и в валюте Российской Федерации;

б) бухгалтерская (финансовая) отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии), либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет;

в) в формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок;

г) при отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если показатель должен вычитаться или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток от продаж, проценты к уплате, прочие расходы, уменьшение капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств и пр.);

д) не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными правовыми актами;

е) бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;

ж) статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

### **3. Полнота и достоверность информации.**

В бухгалтерскую (финансовую) отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (что подразумевает отражение существенных показателей).

Показатель считается существенным, если его не раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов (количественный критерий существенности).

Требование полноты предоставления информации отражает также необходимость включения в бухгалтерскую отчетность организации показателей деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

#### **4. Нейтральность информации.**

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

#### **5. Сопоставимость данных отчетности.**

Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, других отчетов и приложений применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

#### **6. Открытость и публичность финансовой отчетности.**

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность организации является открытой для заинтересованных пользовате-



лей: учредителей (участников), банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут ознакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Организация обязана представить бухгалтерскую отчетность по одному экземпляру (бесплатно) органу государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством Российской Федерации, в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Дополнительными адресатами представления годовой бухгалтерской отчетности являются:

- финансовые органы и финансовые управления;
- таможенные органы;
- правоохранительные органы;
- банки (при наличии соответствующего пункта в договоре) и др.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с

описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

На формах бухгалтерской отчетности, представляемой организацией в соответствующие адреса, обязательно наличие следующих данных:

1) наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;

2) указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность («на \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.», «за \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.»);

3) организация (указывается полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);

4) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (указывается присвоенный налоговым органом в установленном порядке идентификационный номер налогоплательщика);

5) вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Федеральной службой государственной статистики);

6) организационно-правовая форма/форма собственности (указывается организационно-правовая форма организации

согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);

7) единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб.; млн. руб.). Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков;

8) местонахождение (адрес) (указывается на форме бухгалтерского баланса);

9) дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);

10) дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

Подводя итог приведенным выше принципам, правилам и требованиям можно сделать вывод о том, что российская система требований не обладает четкой структурой. Следует отметить меньшую проработанность российских положений по сравнению с международными аналогами, не сформулирован ряд характеристик информации, отраженных в МСФО.

Нечеткость законодательной базы по этому вопросу можно считать следствием неразвитости рыночных отношений в России. В то же время данная проблема приводит к более низкому уровню информативности российской отчетности.

Реформирование российской учетной системы должно сопровождаться разработкой системы потребностей различных пользователей с целью выявления наиболее приоритетных качественных характеристик финансовой информации.

Одним из важнейших факторов, определяющих уровень существенности информации финансовой отчетности, является оценка.

**Оценка** – это способ определения сумм, по которым элементы финансовой отчетности (активы, обязательства, капитал и др.) будут отражены в учетной системе и формах финансовой отчетности.

Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

Можно выделить следующие виды оценок: первоначальная стоимость, восстановительная стоимость, остаточная стоимость, ликвидационная стоимость, возможная цена реализации (стоимость погашения), дисконтированная стоимость, справедливая стоимость и др.

**Первоначальная стоимость** – стоимость объекта в момент его постановки на учет. Ее состав меняется в зависимости от способа поступления объектов бухгалтерского наблюдения.

**Восстановительная стоимость (стоимость замены)** – первоначальная цена, скорректированная с учетом сложившихся на рынке цен на аналогичные активы на дату составления отчетности. Восстановительная стоимость используется в условиях инфляции.

**Остаточная стоимость** – разница между первоначальной (или восстановительной) стоимостью и суммой накопленной

амортизации на дату составления отчетности (применяется для оценки амортизируемых объектов – основных средств, нематериальных активов).

**Ликвидационная стоимость** – стоимость объекта в условиях ликвидации (банкротства) экономического субъекта, служит для отражения активов и обязательств в санируемых и ликвидационных балансах. Ликвидационная стоимость, как правило, ниже первоначальной или цены, сложившейся на рынке, поскольку реализация активов или исполнение обязательств для организации, стоящей на грани банкротства, ограничено во времени.

**Возможная цена продажи (стоимость погашения)** представляет собой:

- для активов: сумма, которая могла бы быть получена от продажи актива в нормальных условиях;
- для обязательств: недисконтированная сумма денежных средств и их эквивалентов, которую предполагается заплатить в ходе нормальной хозяйственной деятельности для погашения обязательств.

В отечественной практике предназначена для отражения в балансе задолженности покупателей по стоимости, реальной к возмещению (за минусом резерва по сомнительным долгам), оценки кредитов и займов и др.

**Дисконтированная стоимость** основана на определении приведенной цены актива (обязательства) на дату составления отчетности, исходя из будущего чистого поступления (чистого выбытия) денежных средств, которые будут создаваться (потребуется) в ходе нормальной деятельности. Дисконтированная стоимость широко распространена в международной практике в отношении резервов-обязательств и др., а в российской учетной практике – не применяется.

**Справедливая стоимость** – это сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Помимо оценки элементов финансовой отчетности на существенность показателей также влияют цели составления информации. На российскую отчетность оказывает значительное влияние фискальная направленность государственной политики. По мере развития института потребностей пользователей финансовой информации будет повышаться существенность основных отчетов.

Финансовая отчетность – историческая категория, изменяющаяся в зависимости от эволюции экономических отношений, порождающих определенные потребности в финансовой информации. Изменение базиса (экономических условий) приводит к изменению форм и методов хозяйствования, а, следовательно, и к изменению отношений и потребностей в информации. В связи с этим, финансовая отчетность трансформируется в зависимости от масштаба производства и его сложности, появления новых форм собственности (порождающих потребности в информации), взаимного проникновения экономик (глобализационные процессы приводят к необходимости международной стандартизации учета).

Уровень развития рыночных отношений и финансового рынка является одним из основных факторов, влияющих на информативность отчетности.

Российская экономическая система все еще находится в стадии формирования, что приводит к тому, что потребности основных пользователей отчетности не проработаны.

**Пользователь** – юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Пользователи бухгалтерской информации делятся на две группы:

1. **Внутренние пользователи** такие, как администрация, руководители подразделений, служащие, менеджеры, имеют свободный доступ ко всей необходимой и полезной для управления информации (данные управленческого и финансового учета) и несут ответственность за принимаемые решения.

2. **Внешние пользователи** функционируют вне организации, и их следует разбивать на следующие подгруппы:

- пользователи с прямым финансовым интересом,
- с косвенным финансовым интересом,
- без финансового интереса.

*Пользователи с прямым финансовым интересом* – участники (собственники) организации, настоящие и потенциальные инвесторы и кредиторы (в т. ч. поставщики), а также кредитующие банки, которые на основе отчетной информации разрабатывают варианты предоставления займов, определяют вероятность и сроки их возврата. Прямой интерес проявляется с заинтересованностью пользователя в результатах деятельности организации. Предмет анализа этой подгруппы – финансовое положение фирмы, результаты ее работы, ликвидность баланса.

*Пользователи с косвенным финансовым интересом* представлены налоговыми и финансовыми органами, обслуживающими банками, страховыми компаниями, профсоюзами и т.д. К этой группе также можно отнести заказчиков, интересующихся информацией о перспективах функционирования предприятия. Косвенный интерес связан с заинтересованностью в существовании организации и продолжении ее деятельности в будущем.

Третья группа включает *пользователей без финансового интереса* (органы статистики, арбитраж, аудиторские фирмы,

биржи). Пользователи этой подгруппы проявляют интерес к отчетной информации с целью:

- проверки законности совершаемых операций (арбитраж, аудиторские фирмы);

- с целью получения статистической информации для получения данных макроуровня путем обобщения показателей отчетности отдельных организаций (федеральная служба государственной статистики).

Каждый из пользователей финансовой отчетности имеет свои информационные потребности.

Руководство организации для принятия стратегических и тактических управленческих решений повседневно использует информацию о деятельности экономического субъекта.

Работники организации, как пользователи финансовой отчетности, заинтересованы в информации, которая позволяет им оценить способность компании обеспечить заработную плату, систему премиальных вознаграждений и пенсионного обеспечения, другие социальные льготы, возможности дальнейшего трудоустройства.

Собственникам организации (полным товарищам, акционерам, пайщикам и т.д.) учетная информация необходима для оценки финансовых перспектив организации в будущем и возможности получения дохода.

Инвесторы, вкладывающие свой капитал, желают получить представление об уровне дивидендных выплат, беспокоятся о риске, связанном с инвестициями, и о доходе на них и, варьируя содержимое своих портфелей ценных бумаг, стараются минимизировать этот риск.

Кредиторов интересует информация об условиях кредитования фирмы. Они нуждаются в информации, позволяющей им оценить способность организации своевременно погашать основной долг и проценты по нему в перспективе.



Заимодавцев интересует информация, будут ли выплачены причитающиеся проценты в срок.

Коммерческие клиенты (поставщики и покупатели) заинтересованы в коммерческих связях. Поставщики обеспокоены: будут ли своевременно и полно осуществляться расчеты, выполняться контрактные обязательства. Покупателей интересует информация о стабильности компании.

Правительственные органы наделены правами получения дополнительной информации. Они заинтересованы в распределении ресурсов. Им также требуется информация для того, чтобы регулировать деятельность компаний, определять налоговую политику, распределять национальный доход.

Можно выделить также такого пользователя отчетной информации, как общественность. Общественность может включать наемных работников, клиентов, налогоплательщиков, участников пенсионных схем, приобретших ценные бумаги компании, и прочих, заинтересованных в публикуемой информации лиц (финансовые аналитики, журналисты, конкуренты). Можно утверждать, что общественность в целом имеет право на получение информации о деятельности организаций, существующих в рамках экономической системы. Ее интересует благосостояние компании и диапазон сферы деятельности, что необходимо для оценки возможного вклада компании в развитие общества. В некоторых случаях информация предоставляется напрямую членам профсоюзов, если предполагается расширение или сокращение штата и т.п. Прочие заинтересованные лица и организации, непосредственно или опосредованно участвующие в капитале организации, ожидают, что деятельность сохранится, и они получают доход.

Состав, содержание и форма формирования информации, предоставляемой пользователям, зависят от модели учетной

системы. Наиболее известной следует считать классификацию, включающую:

– *англо-американо-голландскую модель* (учетная система отличается максимальной степенью раскрытия информации, прежде всего для инвесторов и кредиторов; учетные стандарты разрабатываются при активном участии профессиональных организаций);

– *континентальную модель* (большая часть стран Европы, Япония, с определенной долей условности и Россия; наличие законодательного регулирования бухгалтерского учета; отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных органов государственного регулирования);

– *южно-американскую модель* (ориентация учетной системы на высокий уровень инфляции; финансовая система нацелена на государственные потребности, прежде всего налоговые, и строго регламентирована).

Рекомендуемые формы отчетности не способны полностью удовлетворить информационные потребности всего спектра пользователей.

#### **1.4 Сравнительный анализ принципов формирования отчетных данных по российским учетным стандартам и МСФО**

Согласно ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность – это информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, системати-

зированной в соответствии с требованиями, установленными данным законом. Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, формируемая в соответствии с российскими учетными стандартами, должна соответствовать принципам: полноты, периодичности, достоверности, последовательности, нейтральности, своевременности, открытости и публичности, существенности (рисунок 2).

Принцип полноты бухгалтерской (финансовой) отчетности базируется на соблюдении требования полноты бухгалтерского учета, обозначенного в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Согласно данному требованию в бухгалтерском учете, а соответственно и в бухгалтерской (финансовой) отчетности, должны отражаться все факты хозяйственной жизни экономического субъекта. Сама отчетность должна давать полное представление об имущественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности. Требование полноты представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности отражает также необходимость включения в бухгалтерскую отчетность организации показателей деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

Полнота раскрытия данных бухгалтерской (финансовой) отчетности является одной из ряда качественных характеристик деловой информации. Мировая практика формирования и подтверждения качества и полезности данных бухгалтерской отчетности пошла не по пути достижения неограничен-

ной полноты отчетных показателей, а по пути раскрытия статей, которые являются существенными и прозрачными для интерпретации имущественного и финансового положения организации, а также совершаемого им экономического оборота (доходы, расходы, прибыль) со стороны различных групп заинтересованных лиц.

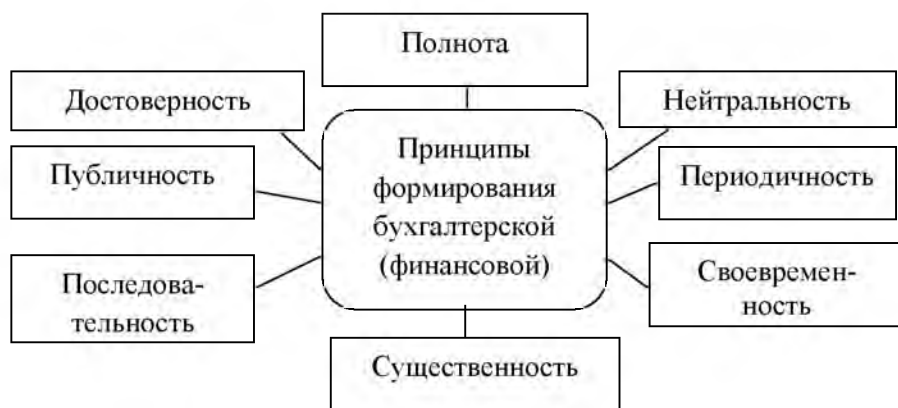


Рисунок 2 – Принципы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно российским учетным стандартам

Соблюдение принципа достоверности при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности достигается путем обязательного проведения инвентаризации имущества и обязательств перед ее составлением, что установлено Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка объектов бухгалтерского учета, представляемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следует отметить, что ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» устанавливает считать достоверной и полной ту бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которая сформирована исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Несколько иной подход к определению содержания принципа достоверности содержат в себе положения международных стандартов учета и отчетности. Так, согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» достоверное представление информации в отчетности требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов. Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости – с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.

Достоверное представление данных в отчетности согласно МСФО также предполагает:

- выбор и представление учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Данный международный стандарт устанавливает иерархию инструкций, которыми следует руководствоваться (в отсутствии соответствующего стандарта) при включении в отчетность отдельной статьи;
- такое предоставление информации, в том числе об учетной политике, которая была бы уместной, надежной, сопоставимой и доступной для понимания;
- раскрытие дополнительных сведений в тех случаях, когда выполнения определенных требований МСФО оказывается недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять

влияние конкретной операции на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Таким образом, можно констатировать, что подход к содержанию принципа достоверности бухгалтерской отчетности в МСФО является более комплексным нежели в российских учетных стандартах. И при этом достоверность отчетности в МСФО никак не предопределяется соблюдением нормативных актов в отличие от российского учета.

Еще одним принципом формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности является принцип существенности. Он состоит в том, что в бухгалтерскую (финансовую) отчетность должны включаться существенные показатели. Это такие показатели, не включение в отчетность которых может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. В то же самое время, важно заметить, что в российских учетных стандартах в настоящее время не обозначен четко порядок определения существенности отчетных данных.

В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», показатели «должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности, и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности». Лишь в Указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н, содержалась рекомендация о признании показателя отчетности существенным, если его сумма к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» определя-

ет самостоятельность экономического субъекта в установлении существенности отчетных данных для целей детализации статей бухгалтерской отчетности. Помимо этого данным приказом предусматривается раскрытие существенной информации о деятельности экономического субъекта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Схожее содержание принципа существенности содержится и в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Соблюдению данного принципа при формировании отчетности будет способствовать обособленное представление в отчетности существенных статей.

Считаем, что при определении принципа существенности целесообразно основываться не только на количественном значении показателя бухгалтерской отчетности, но и на его характере и конкретных обстоятельствах возникновения. Помимо этого в процессе оценки уровня существенности данных для представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности следует учитывать максимально возможное число интересов разнородных групп пользователей. Тогда существенность информации не будет находиться в зависимости исключительно от профессионального суждения бухгалтера, что позволит в свою очередь повысить уровень полезности и нейтральности информации.

В свою очередь, нейтральность бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагает, что в расчет берется не одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Еще один принцип формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности – последовательность. Он состоит в том, что организация должна при составлении отчетности придерживаться принятых ею содержания и форм отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Соблюдение принципа последовательности в российской учетной практике обеспечивает сопоставимость отчетных данных за разные периоды деятельности экономического субъекта.

Практически аналогичное содержание принципа последовательности содержится и в международных учетных стандартах. Согласно ним последовательность в представлении отчетности обеспечивается организацией при сохранении неизменными представления и классификации статей в финансовой отчетности.

В числе принципов формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности также следует выделить принцип периодичности. Согласно федеральному закону «О бухгалтерском учете» бухгалтерская отчетность должна формироваться отчетный год. Формирование бухгалтерской отчетности за период, меньше календарного года, является обязательным, только если это устанавливается законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта.

Отмена обязательности формирования бухгалтерской отчетности за период меньше года (промежуточной отчетности) в нормах федерального закона «О бухгалтерском учете» привела российский принцип периодичности отчетности в соответствие с международными требованиями. На уровне международных стандартов также установлено требование по пе-



риодическому представлению отчетности в минимальном интервале, равном одному году.

Соблюдение принципа периодичности в российской учетной практике сопряжено с исполнением принципа своевременности. Своевременность предполагает представление соответствующей бухгалтерской отчетности в соответствующие адреса в установленный срок. Организации независимо от организационно-правовых форм собственности согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года.

Принцип публичности и открытости бухгалтерской (финансовой) отчетности декларируется в федеральном законе «О бухгалтерском учете». Согласно нему в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны. В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» установлено, что бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей – учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Следует отметить, что в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность. При этом согласно Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июля года, следующего за отчетным.

В дополнение указанным принципам формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» обособленно выделен принцип начислений, которому необходимо следовать при формирова-

нии всех форм бухгалтерской отчетности за исключением отчета о движении денежных средств.

Указанный принцип соблюдается и российской учетной практике формирования бухгалтерской отчетности ввиду его соблюдения непосредственно в процессе учета фактов хозяйственной жизни. Однако его буквальное отношение к процессу формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности не закреплено законодательно. Содержание данного принципа исходит из необходимости отражения в учете фактов хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Указанный принцип, согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», именуется как допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Особое значение при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно МСФО отводится соблюдению принципа непрерывности деятельности. Так, МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливает необходимость раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем.

При оценке того, является ли допущение о непрерывности деятельности правильным, руководство организации должно учитывать всю имеющуюся информацию о будущем, которая охватывает не менее двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничивается этим сроком.

Соблюдение принципа непрерывности деятельности непосредственно связано с обеспечением прогнозной ценности отчетных данных.

Нужно отметить, что ряд отечественных ученых-экономистов в числе основных проблем российской бухгалтерской (финансовой) отчетности как раз и выделяют ее ретроспективность. В то же самое время процесс реформирования бухгалтерского учета к нынешнему моменту позволил сделать определенные шаги в направлении решения этой проблемы. Так, прогнозная ценность современного бухгалтерского баланса отчасти выражается через раскрытие в нем информации о величине выгод, которые ожидаются к получению организацией в будущем, и о размере будущего оттока выгод. Разделение активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные показывает пользователю, каким образом выгоды распределяются в будущем, то есть, сколько выгод ожидается к получению в течение года, а сколько – в более отдаленной перспективе. Выделение в балансе различных видов и обязательств позволяет увидеть, за счет каких именно операций будут происходить в будущем приток и отток выгод.

В то же самое время широкое использование в российских учетных стандартах оценки объектов бухгалтерского учета по себестоимости не дает реализации в полной мере прогнозного потенциала бухгалтерской (финансовой) отчетности. В отличие от российских учетных стандартов в МСФО широкое применение получила оценка активов и обязательств по справедливой стоимости.

Достоверное представление оценки справедливой стоимости согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» будет обеспечено в случае, если в оценку справедливой стоимости будет включена премия за риск, отражающая сумму, которую участники рынка потребовали бы в качестве компенсации за принятие неопределенности, присущей потокам денежных средств.

Важно заметить, что значительная часть МСФО содержит упоминание о риске и (или) неопределенности. Исключительно важным является понятие риска в тех стандартах, которые посвящены исчислению оценок объектов бухгалтерского учета: МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Использование информации о рисках хозяйственной деятельности при осуществлении оценки объектов бухгалтерского учета для целей представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности позволит уменьшить степень неопределенности и сделать более объективный прогноз относительно вероятностей получения различных результатов принимаемого экономического решения.

### ***Контрольные вопросы***

1. В чем сущность и назначение финансовой отчетности?
2. Укажите виды и функции отчетности.
3. Какова структура системы нормативного регулирования учета в России?
4. Какие формы включает годовая бухгалтерская отчетность при стандартном варианте?
5. Охарактеризуйте сущность и назначение пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
6. Какие организации составляют отчетность по сокращенному варианту?
7. В чем отличие стандартного и продвинутого вариантов?

## **Тема 2. Формирование бухгалтерской отчетности в условиях реорганизации**

### **2.1 Понятие реорганизации. Формы реорганизации юридических лиц**

Реорганизация юридических лиц может происходить в форме слияния, присоединения, разделения, выделения или преобразования (п. 1 ст. 57 ГК РФ). При слиянии и присоединении характеризующим признаком является объединение, т. е. компании объединяют активы, обязательства и капиталы. При разделении и выделении, напротив, происходит рассредоточение активов, обязательств и капиталов организации. В случае преобразования состав экономических показателей не меняется, изменяется только организационно-правовая форма компании. Особенности различных форм реорганизации можно представить как показано в таблице 2 (ст. 58 ГК РФ).

Как правило, реорганизация проводится по решению учредителей (участников) организации либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами. Однако в некоторых случаях, установленных законом, реорганизация компании в форме разделения или выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц может проходить по решению уполномоченных государственных органов (например, антимонопольной службы) или суда.

Для целей бухгалтерского учета факт проведения реорганизации юридического лица должен быть подтвержден документально. Перечень документов, без наличия которых нельзя приступать к формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации, приведен в Методических указаниях по форми-

рованию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций приказ Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н. Это учредительные документы вновь образованных организаций, свидетельства об их государственной регистрации, решение о реорганизации (договор о слиянии или присоединении), передаточный акт или разделительный баланс.

Таблица 2 – Формы реорганизации

Форма	Признаки	Описание сущности реорганизации
Слияние	$A + B = C$	Организации А и Б прекращают свою деятельность, их права и обязанности переходят к вновь возникшей организации С
Присоединение	$A + B = A$	Организация Б прекращает свою деятельность, ее права и обязанности переходят к организации А
Разделение	$C = A + B$	Организация С прекращает свою деятельность, ее права и обязанности переходят к организациям А и Б
Выделение	$C = C + A + B$	Организациям А и Б переходит часть прав и обязанностей организации С без прекращения деятельности последней
Преобразование	$A = A^*$	К вновь возникшей организации А* переходят все права и обязанности реорганизованной организации А

В решении (договоре) указывается конкретная форма реорганизации. Этот документ составляется в произвольной форме. В нем отражаются:

– сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств;

– способ оценки передаваемого (принимаемого) в порядке правопреемства имущества и обязательств;

– размер и порядок формирования уставного капитала возникших организаций и реорганизуемой компании;

– особенности распределения чистой прибыли реорганизуемых компаний, а также лицо, которое отвечает по обязательствам реорганизуемой фирмы, возникающим в результате ее текущей деятельности после утверждения передаточного акта (разделительного баланса). В передаточном акте (разделительном балансе) устанавливается порядок правопреемства по всем обязательствам реорганизованного юридического лица, в том числе по обязательствам, оспариваемым сторонами (ст. 59 ГК РФ). Типовые формы передаточного акта и разделительного баланса законодательно не утверждены, поэтому данные документы могут быть составлены в произвольной форме. В передаточный акт и разделительный баланс можно включить такие приложения как:

– бухгалтерскую отчетность;

– акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств;

– первичные документы по передаваемому имуществу;

– расшифровки кредиторской и дебиторской задолженностей.

Независимо от того, в какой форме осуществляется реорганизация юридического лица, бухгалтеру следует провести стандартный набор процедур, состоящих в следующем:

1) в сроки, определенные в решении о реорганизации, производится полная инвентаризация имущества и обязательств реорганизуемых организаций. Ее нужно провести, потому что перечень активов и обязательств, распределяемых между участниками реорганизации, закрепляется в передаточном акте или разделительном балансе, который оформляется по итогам инвентаризации. Подбираются первичные документы, подтверждающие существование активов и обяза-

тельств, а также акты сверок с контрагентами для подтверждения сумм кредиторской и дебиторской задолженностей;

2) выясняется, по какой оценке следует зафиксировать в учете имущество, подлежащее распределению. По решению собственника имущество может оцениваться по остаточной (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений и др.) либо текущей рыночной стоимости. При выборе оценки, отличной от оценки по балансовой стоимости, разница в оценках попадает не в бухгалтерский учет, а непосредственно в бухгалтерскую отчетность и показывается только во вступительном балансе. Измененная стоимость корректируется исключительно чистой прибылью, использование добавочного капитала в данном случае не предусмотрено. Обязательства реорганизуемого лица должны быть переданы по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете, поскольку именно эта сумма причитается к возмещению кредиторам. Подлежащие выкупу и выкупленные реорганизуемым обществом по требованию акционеров акции оцениваются по стоимости не ниже текущей рыночной;

3) составляется передаточный акт (разделительный баланс), который рекомендуется приурочивать к концу отчетного периода (года) или дате составления промежуточной бухгалтерской отчетности. От момента составления этого документа до даты, когда деятельность организаций завершается юридически и об этом вносятся записи в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), проходит некоторое время. Реорганизуемые организации продолжают отражать в бухгалтерском учете текущие операции, меняется оценка имущества и обязательств. До завершения реорганизации все организации в обычном порядке составляют бухгалтерскую отчетность. По этой причине данные передаточного



акта или разделительного баланса не будут соответствовать числовым показателям промежуточной и (или) годовой, а затем и заключительной бухгалтерской отчетности. Возникшие отклонения следует раскрыть в пояснительных записках к промежуточной, годовой и заключительной бухгалтерской отчетности, а также в уточнениях к передаточному акту или разделительному балансу;

4) организации, прекратившие свою деятельность в результате реорганизации, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность. При слиянии, преобразовании и разделении заключительная бухгалтерская отчетность составляется за период с начала отчетного года по день, предшествующий дате внесения в ЕГРЮЛ записи о вновь возникших организациях, а при присоединении – на день, предшествующий дате внесения в Реестр записи о прекращении деятельности (ликвидации) последней из присоединенных организаций. Это объясняется требованиями п. 4 ст. 57 ГК РФ, согласно которым юридическое лицо считается реорганизованным с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц (за исключением случаев реорганизации в форме присоединения). При составлении заключительной бухгалтерской отчетности в бухгалтерском учете организации закрываются счета учета прибылей и убытков, а чистая прибыль направляется на цели, определенные решением (договором) учредителей.

При реорганизации нет передающей и принимающей сторон. В процессе реорганизации нет фактической передачи имущества одной организации другой, а есть универсальное правопреемство, т. е. по данным бухгалтерского учета имущество остается у того юридического лица, которое начинает существовать в рамках реорганизуемого. Для целей бухгалтерского учета такая операция не признается ни продажей, ни

безвозмездной передачей имущества и обязательств. Поэтому в бухгалтерском учете передающей стороны никакие бухгалтерские записи при передаче не делаются. Производится построчное суммирование или вычитание числовых показателей форм бухгалтерской отчетности. Суммировать числовые показатели отчетов о финансовых результатах юридических лиц, участвующих в реорганизации, не нужно.

Юридические лица, возникшие в результате реорганизации, на начало отчетного периода (дату государственной регистрации) данные об имуществе и обязательствах отражают во вступительной бухгалтерской отчетности. Эти данные формируются на основании передаточного акта (разделительного баланса), а также показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных компаний, составленной с учетом изменений в составе и стоимости передаваемого имущества и обязательств, возникших за период реорганизации.

## **2.2 Реорганизация юридических лиц в форме присоединения (слияния)**

При слиянии нескольких организаций возникает новое юридическое лицо, к которому в соответствии с передаточным актом переходят все права и обязанности данных организаций с прекращением деятельности последних (ст. 58 ГК РФ). Это новое лицо является правопреемником ликвидированных организаций.

Все реорганизуемые компании, прекращающие свою деятельность, закрывают счета учета прибылей и убытков и составляют заключительную бухгалтерскую отчетность на день, предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о вновь воз-

никшей организации. Заключительная бухгалтерская отчетность составляется с учетом операций, проведенных ликвидируемой организацией в период с даты утверждения передаточного акта до даты регистрации вновь созданной организации. Это могут быть расходы, связанные с реорганизацией, и текущие операции (в том числе начисление амортизации по передаваемому имуществу).

Требование закрытия счетов учета прибылей и убытков означает определение размера чистой прибыли каждой реорганизуемой организации, которая передается правопреемнику (реформацию баланса). Этот процесс включает в себя закрытие счетов учета:

- продаж;
- прочих доходов и расходов;
- прибылей и убытков.

Операции по передаче имущества могут отражаться в бухгалтерском учете ликвидируемой организации с использованием вспомогательного счета 00 «Вспомогательный счет» следующим образом:

- дебет счета 00 «Вспомогательный счет» кредит счетов 10 «Материалы», 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – списаны активы ликвидируемой организации;
- дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» кредит счета 00 «Вспомогательный счет» – списаны обязательства ликвидируемой организации;
- дебет счета 80 «Уставный капитал» кредит счета 81 «Собственные акции (доли)» – аннулированы выкупленные ликвидируемой организацией акции за счет уменьшения уставного капитала;

– дебет счета 80 «Уставный капитал» кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» – списан уставный капитал;  
– дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» кредит счета 00 «Вспомогательный счет» – отражена передача имущественного комплекса по стоимости чистых активов.

В результате данных операций обороты по дебету и кредиту счета 00 «Вспомогательный счет» должны быть равны, сальдо вспомогательный счет иметь не должен, ведь он служит только для разности по счетам активов и обязательств сумм без указания конкретных корреспонденций.

Бухгалтер может выбрать иной счет, например 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», выделив на нем субсчет, с использованием которого и отразить данные операции, но при этом следует помнить, что сальдо счет на конец процедуры также иметь не должен. В противном случае искажутся данные бухгалтерского учета и отчетности.

Вновь созданная организация формирует вступительную бухгалтерскую отчетность на дату государственной регистрации на основе данных передаточного акта. Она построочно суммирует числовые показатели заключительной бухгалтерской отчетности ликвидированных организаций.

Сведения об основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах, полученных в ходе реорганизации, правопреемник отражает во вступительной бухгалтерской отчетности в той оценке, в которой они указаны в передаточном акте. Если за период с момента утверждения передаточного акта до даты регистрации правопреемника ликвидируемая организация начисляла амортизацию по основным средствам, во вступительной отчетности

основные средства, полученные в ходе реорганизации, отражаются по стоимости, зафиксированной в передаточном акте, за минусом начисленной за данный период амортизации.

Операции по передаче имущества могут отражаться в бухгалтерском учете принимающей организации с использованием вспомогательного счета 00 «Вспомогательный счет» следующим образом:

- дебет счетов 10 «Материалы», 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» кредит счета 00 «Вспомогательный счет» – получены активы ликвидируемой организации;

- дебет счета 00 «Вспомогательный счет» кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – приняты к учету обязательства ликвидируемой организации;

- дебет счета 00 «Вспомогательный счет» кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» – отражена балансовая стоимость чистых активов ликвидированной организации;

- дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» кредит счета 80 «Уставный капитал» – отражено увеличение уставного капитала вновь созданной организации с учетом результата обмена акций ликвидированной организации на акции вновь созданной организации;

- дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» – отражена разница между стоимостью имущества и обязательств ликвидированной организации.

Если должник и кредитор – одно лицо, то во вступительный баланс не включаются:

– числовые показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность, включая расчеты по дивидендам;

– финансовые вложения одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;

– иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

При наличии непокрытых убытков прошлых лет у одной или нескольких объединяемых организаций эти убытки вычитаются из общей суммы нераспределенной прибыли других компаний, участвующих в реорганизации. Так как правопреемнику передается только чистая прибыль (непокрытый убыток) участвующих в слиянии организаций, суммирование числовых показателей отчетов о финансовых результатах организаций, реорганизуемых в форме слияния, во вступительной бухгалтерской отчетности правопреемника не производится.

### **2.3 Реорганизация юридических лиц в форме разделения и преобразования**

Разделение компании подразумевает прекращение деятельности юридического лица с передачей всех его прав и обязанностей вновь создаваемым организациям (п. 3 ст. 58 ГК РФ). Реорганизация в форме разделения считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц. При названной форме реорганизации составляется разделительный баланс. В нем производится раз-

деление числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой компании между возникающими организациями. При этом не следует делать никаких записей в бухгалтерском учете, а также производить разделение числовых показателей отчета о финансовых результатах реорганизуемой организации. На день, предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о возникших организациях, в бухгалтерский учет реорганизуемой и прекращающей деятельность организации вносятся записи по закрытию счетов учета продаж, прочих доходов и расходов, формируется нераспределенная прибыль или непокрытый убыток. Все расходы по текущей деятельности реорганизуемой компании, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса до внесения в ЕГРЮЛ записи о новых организациях, отражаются в общем порядке. Затраты, связанные с реорганизацией, в отчете о финансовых результатах организации, понесшей эти расходы, показываются как прочие расходы независимо от их существенности и раскрываются обособленно по отдельной строке. На эту же дату составляется заключительная бухгалтерская отчетность. Вступительная бухгалтерская отчетность каждой новой организации формируется на дату государственной регистрации этой организации. Она составляется на основании разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованной компании.

Преобразование юридического лица состоит в его прекращении и образовании на его основе юридического лица другой организационно-правовой формы. Возможности преобразования юридических лиц представлены в таблице 3.

В результате преобразования к новой организации переходят права и обязанности реорганизованной компании (п. 5 ст. 58 ГК РФ). Условия и порядок реорганизации компании в форме преобразования устанавливаются решением учредите-

лей о преобразовании. В нем также определяется, за чей счет производятся расходы по преобразованию – например, их могут нести учредители. В случае изменения организационно-правовой формы никакого изменения в составе активов и обязательств организации не происходит. Поэтому на основе данных заключительной бухгалтерской отчетности формируются показатели вступительной бухгалтерской отчетности.

Таблица 3 – Возможности преобразования юридических лиц

Исходная форма	Возможная форма преобразования
Акционерное общество	Некоммерческая организация
	Общество с ограниченной ответственностью
	Производственный кооператив
Производственный кооператив	Хозяйственное товарищество
	Хозяйственное общество
Общество с ограниченной ответственностью	Хозяйственное общество другого типа
	Хозяйственное товарищество
	Производственный кооператив

Заключительную бухгалтерскую отчетность реорганизуемая организация составляет на день, предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о возникшем юридическом лице. На указанную дату она закрывает счет учета прибылей и убытков и распределяет (направляет на определенные цели) чистую прибыль в соответствии с решением учредителей. На дату государственной регистрации возникшая организация формирует вступительную бухгалтерскую отчетность. В нее переносятся показатели из заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации. Однако если по решению



учредителей изменяется величина уставного капитала, то это изменение в ходе проведенной реорганизации отражается в бухгалтерской отчетности следующим образом:

– если договором учредителей организации предусмотрено уменьшение величины уставного капитала, то возникающая разница между величиной уставного капитала до реорганизации и величиной уставного капитала после реорганизации отражается в составе нераспределенной прибыли;

– если договором учредителей предусмотрено увеличение уставного капитала, то разница между величинами уставного капитала и чистых активов (если она является эмиссионным доходом) отражается в составе добавочного капитала;

– если увеличение уставного капитала не является эмиссионным доходом, разница между величинами уставного капитала и чистых активов отражается в составе нераспределенной прибыли.

### ***Контрольные вопросы***

1. В чем сущность и назначение реорганизации?
2. Дайте понятие реорганизации.
3. Какие бывают формы реорганизации юридических лиц?
4. В чем состоят особенности формирования бухгалтерской отчетности при реорганизации юридических лиц в форме присоединения (слияния)?
5. В чем состоят особенности формирования бухгалтерской отчетности при реорганизации юридических лиц в форме разделения?
6. В чем состоят особенности формирования бухгалтерской отчетности при реорганизации юридических лиц в форме преобразования?
7. Назовите основные учетные документы, используемые и формируемые в процедурах реорганизации юридических лиц.

## 2.4 Общий порядок составления ликвидационного баланса

Заключительным этапом жизненного цикла организации является ее ликвидация. Ликвидация – это прекращение деятельности организации без перехода прав и обязанностей к ее правопреемникам. Организация может быть ликвидирована либо на основании решения учредителей (участников), либо по решению суда.

*Промежуточный ликвидационный баланс*, а также *ликвидационный баланс* составляются ликвидационной комиссией в промежуток времени с момента принятия решения о ликвидации и до даты внесения в ЕГРЮЛ записи о ликвидации экономического субъекта.

И промежуточный и ликвидационный баланс должны быть утверждены учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о ликвидации юридического лица.

Специальных форм для составления данных видов балансов законодательно не предусмотрено. По мнению Федеральной налоговой службы, в этом случае целесообразно использовать бланк обычного бухгалтерского баланса, утвержденного приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», с соответствующей пометкой «Промежуточный ликвидационный баланс» либо «Ликвидационный баланс». При этом законодательство не предъявляет и каких-либо требований к порядку формирования их показателей. В связи с этим отражение числовых показателей в промежуточном ликвидационном балансе и ликвидационном балансе производится по общим правилам бухгалтерского учета.

Последним отчетным годом для ликвидируемого юридического лица является период с 1 января года, в котором в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о ликвидации, до даты внесения такой записи.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется ликвидационной комиссией (ликвидатором), либо арбитражным управляющим, если юридическое лицо ликвидируется вследствие признания его банкротом.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на дату, предшествующую дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения ликвидационного баланса до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

После окончания срока для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого юридического лица – конкурсной массе организации, перечне предъявленных кредиторами требований, а также о результатах их рассмотрения.

Определение понятия «конкурсная масса» содержится в ст. 131 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», согласно которой это – все имущество должника, имеющееся на момент открытия конкурсного производства и выявленное в ходе конкурсного производства.

При формировании конкурсной массы организации должника из ее состава подлежат исключению активы органи-

зации-должника, которые не смогут принести доход при продаже имущества организации (лицензии на осуществление деятельности, товарные знаки и знаки обслуживания, деловая репутация), а также жизненно важные для региона объекты коммунальной и социальной инфраструктуры.

При составлении промежуточного ликвидационного баланса из состава долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений исключаются также:

- стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров;
- имущество, являющееся вкладом в совместную деятельность, если получение дохода или стоимости вложенного имущества от совместной деятельности не возможно;
- стоимость неликвидных и обесценившихся ценных бумаг;
- просроченная дебиторская задолженность с учетом ранее созданных резервов.

При формировании промежуточного ликвидационного баланса закрываются счета учета добавочного капитала, резервного капитала, резервов, нераспределенной прибыли, доходов и расходов будущих периодов.

Пассив промежуточного ликвидационного баланса формируется на основании данных бухгалтерского баланса на последнюю отчетную дату, а также результатов оценки и инвентаризации, проведенных в процессе ликвидации организации.

После того, как будет определена вся совокупность требований, проводится анализ кредиторской задолженности по срокам ее возникновения и очередности удовлетворения, что позволяет выявить кредиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности и сгруппировать обязательства должника по степени очередности.

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о ликвидации юридического лица. В

случаях, установленных законом, промежуточный ликвидационный баланс утверждается по согласованию с уполномоченным государственным органом.

Если имеющиеся у ликвидируемого юридического лица (кроме учреждений) денежные средства недостаточны для удовлетворения требований кредиторов, ликвидационная комиссия осуществляет продажу имущества юридического лица с публичных торгов в порядке, установленном для исполнения судебных решений.

Выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемого юридического лица производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом, начиная со дня его утверждения.

После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о ликвидации юридического лица. В случаях, установленных законом, ликвидационный баланс утверждается по согласованию с уполномоченным государственным органом.

Промежуточный ликвидационный баланс это баланс, который составляется перед тем, как удовлетворять требования, предъявленные кредиторами в срок, установленный ликвидационной комиссией. Цель составления ликвидационного баланса уточнение реального финансового положения ликвидируемой организации.

На основании ликвидационного баланса организация определяет реальную стоимость своих активов и решает, как их выгоднее реализовать.

Все необходимые данные, для баланса готовит бухгалтерия ликвидируемой организации.

При составлении ликвидационного баланса необходимо соблюдать требования, установленные Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н.

Промежуточный ликвидационный баланс содержит сведения о составе имущества, в который включаются:

- перечень зданий и сооружений с указанием инвентарного номера объекта, наименования объекта и его местонахождения, года ввода в эксплуатацию, фактического износа, остаточной стоимости;

- перечень машин, оборудования и других основных средств с указанием инвентарного номера объекта, наименования объекта и его местонахождения, марки, года ввода в эксплуатацию, фактического износа, остаточной стоимости;

- перечень объектов незавершенного капитального строительства и не установленного оборудования с указанием наименования объекта и его местонахождения, года начала строительства, фактически выполненного объема, балансовой стоимости;

- перечень долгосрочных финансовых вложений с указанием долгосрочных финансовых вложений и стоимости по активу баланса;

- перечень нематериальных активов с указанием нематериальных активов и стоимости по активу баланса;

- перечень запасов, затрат, денежных средств и других финансовых запасов, затрат, денежных средств и других финансовых активов с указанием производственных запасов, животных на выращивании и откорме, незавершенного производства, расходов будущих периодов, готовой продукции, товаров, НДС по приобретенным ценностям, прочих запасов и затрат, денежных средств, расчетов и прочих активов; в том

числе указываются товары отгруженные; расчеты с дебиторами: за товары, работы и услуги, по векселям полученным, с дочерними организациями, с бюджетом, с персоналом, по прочим операциям, с прочими дебиторами; авансы, выданные поставщиками и подрядчиками; краткосрочные финансовые вложения; денежные средства: касса, расчетные счета, валютные счета;

– перечень требований, предъявленных кредиторами ликвидируемому юридическому лицу с указанием наименования кредитора (в порядке очередности), суммы задолженности, решения об удовлетворении.

Промежуточный ликвидационный баланс содержит:

- полные сведения о составе активов и пассивов организации;
- стоимость всего имущества, которым располагает;
- полные сведения о дебиторской и кредиторской задолженностях.

Перечень всех предъявленных кредиторами требований нужно привести отдельно в приложении к балансу, при этом необходимо указать результаты их рассмотрения ликвидационной комиссией.

Для составления промежуточного ликвидационного баланса в качестве исходных данных используется последний бухгалтерский баланс, составленный накануне принятия решения о ликвидации юридического лица.

Промежуточный ликвидационный баланс (в отличие ликвидационного баланса) составляется до удовлетворения требований кредиторов, в нем, на основании п. 2 ст. 63 ГК РФ, будут отражаться суммы долгов, предъявленных и списанных как до, так и после истечения срока, установленного ликвидационной комиссией. Отражать в ликвидационном балансе кредиторскую задолженность, которая полностью погашена на стадии составления промежуточного ликвидационного ба-

ланса за счет имеющихся денежных средств (без продажи имущества) не нужно.

Когда промежуточный ликвидационный баланс составлен, он утверждается учредителями и (участниками) организации. Ликвидационный баланс согласовывают с органом, который зарегистрировал данное юридическое лицо. Для этого в налоговую инспекцию представляют Уведомление о ликвидации юридического лица. Форма Уведомления утверждена Приказом ФНС России от 25.01.2012 № ММВ-7-6/25@.

После того как промежуточный ликвидационный баланс будет утвержден и согласован с регистрирующим органом, можно приступить к погашению долгов.

Ликвидационная комиссия организации выявляет кредиторов и письменно уведомляет каждого из них о ликвидации организации.

На основании статьи 63 ГК РФ срок, в течение которого кредиторы могут предъявить свои требования, не может быть меньше двух месяцев с того момента, когда было опубликовано сообщение, что данное юридическое лицо ликвидируется.

В соответствии с п. 4 ст. 64 ГК РФ в случае отказа ликвидационной комиссии в удовлетворении требований кредитора либо уклонения от их рассмотрения кредитор вправе до утверждения ликвидационного баланса юридического лица обратиться в суд с иском к ликвидационной комиссии. По решению суда требования кредитора могут быть удовлетворены за счет оставшегося имущества ликвидированного юридического лица.

Кредитор может предъявить свои требования, и после истечения указанного срока. Но тогда эти требования будут удовлетворяться за счет имущества, которое осталось после погашения задолженности перед другими кредиторами, обратившимися в установленном порядке.



Уведомление контрагентов может дополнительно к публикации происходить и любым другим способом и не имеет прямого отношения к работе бухгалтерии. По сути дела происходит выверка взаимных расчетов со всеми сторонними организациями. На этом этапе ликвидируемая организация имеет право выявить неточности своего учета и изменить сумму задолженности перед кредиторами и дебиторами. После составления промежуточного ликвидационного баланса изменение суммы кредиторской задолженности может происходить только на основании судебного решения.

Ликвидационная комиссия определяет порядок погашения задолженности перед кредиторами.

Очередность удовлетворения требований кредиторов установлена ст. 64 ГК РФ:

- в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда, о компенсации сверх возмещения вреда, причиненного вследствие разрушения, повреждения объекта капитального строительства, нарушения требований безопасности при строительстве объекта капитального строительства, требований к обеспечению безопасной эксплуатации здания, сооружения;

- во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

- в третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды;

- в четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Требования кредиторов о возмещении убытков в виде упущенной выгоды, о взыскании неустойки (штрафа, пени), в том числе за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей, удовлетворяются после удовлетворения требований кредиторов первой, второй, третьей и четвертой очереди.

Ликвидационная комиссия должна рассчитываться с каждой следующей очередью кредиторов только после того, как удовлетворит требования предыдущей.

По общему правилу требования кредиторов должны удовлетворяться денежными средствами организации.

В соответствии с п. 3 ст. 63 ГК РФ в случае если у организации недостаточно денежных средств для удовлетворения требования кредиторов, то ликвидационная комиссия должна продать ее имущество с публичных торгов. Данный порядок реализации имущества установлен Федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Перед продажей имущества ликвидационная комиссия оценивает его по рыночной стоимости или привлекает независимого оценщика, затем оно реализуется специализированной организацией.

Недвижимое имущество продают на торгах, которые подготавливают и проводят организации, имеющие право совершать сделки с недвижимостью.

Заявку на проведение торгов подает ликвидационная комиссия, к которой прилагаются все необходимые документы, подтверждающие право собственности ликвидируемой организации на объект недвижимости.

Не подлежат реализации следующие виды имущества

- арендуемое имущество;
- имущество, являющееся предметом залога;
- имущество, находящееся на ответственном хранении;

– личное имущество работников.

Если в состав имущества ликвидируемой организации входят незавершенные объекты строительства, то необходимо определить, кто имеет право собственности на них – заказчик или подрядчик.

Если строительство ведется из материалов подрядчика, то он считается собственником этих материалов, даже если они уже использованы в работе, то есть приняли форму объекта строительства. Право собственности на такой объект сохраняется за подрядчиком до тех пор, пока объект не будет передан заказчику. В этом случае объект незавершенного строительства включается в состав имущества подрядчика и регистрируется в качестве объекта недвижимости, реализуется на торгах, а заказчик получает право требования уплаченных подрядчику сумм.

Если заказчик предоставлял для строительства собственные материалы, привлекал других подрядчиков и принимал отдельные этапы выполненных работ, в этом случае у заказчика больше оснований считаться собственником незавершенного объекта строительства. Поэтому, ликвидируя организацию, недостроенный объект комиссия передает заказчику, а подрядчик либо не предъявляет никаких требований к заказчику (если тот уже рассчитался за выполненную часть работ), либо требует погашения дебиторской задолженности.

***Очередность реализации активов:***

– в первую очередь – движимое имущество, непосредственно не участвующее в производстве товаров, выполнении работ или оказании услуг, в том числе ценные бумаги (за исключением ценных бумаг, составляющих инвестиционные резервы инвестиционного фонда), предметы дизайна офисов,

готовая продукция (товары), драгоценные металлы и драгоценные камни, изделия из них, а также лом таких изделий;

– во вторую очередь – имущественные права, непосредственно не используемые в производстве товаров, выполнении работ или оказании услуг;

– в третью очередь – недвижимое имущество, непосредственно не участвующее в производстве товаров, выполнении работ или оказании услуг;

– в четвертую очередь – непосредственно используемые в производстве товаров, выполнении работ или оказании услуг имущественные права и участвующее в производстве товаров имущество: объекты недвижимого имущества производственного назначения, сырье и материалы, станки, оборудование и другие основные средства, в том числе ценные бумаги, составляющие инвестиционные резервы инвестиционного фонда.

Ликвидационная комиссия должна принять решение об очередности реализации активов организации исходя из экономической целесообразности.

Операции по выбытию имущества облагаются всеми установленными налогами. Полученные денежные средства поступают в кассу организации или на его расчетный счет, после этого продолжается процесс расчетов с кредиторами.

Встречаются случаи, когда участники организации готовы внести в кассу денежные средства, для того чтобы рассчитаться с кредиторами и оставшиеся средства распределить между собой.

В случае если имущества организации не хватает для полного расчета с кредиторами, ликвидационная комиссия должна обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании организации банкротом.

Арбитражный суд принимает решение о признании ликвидируемой организации банкротом и открывает конкурсное производство, это значит, что требования кредиторов с данного времени будут удовлетворяться в особом порядке, предусмотренном процедурой банкротства.

На основании п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности непогашенные суммы дебиторской задолженности списываются на финансовые результаты организации как прочие расходы на основании проведенной инвентаризации, при наличии письменного обоснования и распоряжения председателя ликвидационной комиссии.

На основании п. 5 ст. 63 ГК РФ после завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о ликвидации юридического лица. В случаях, установленных законом, ликвидационный баланс утверждается по согласованию с уполномоченным государственным органом.

По ликвидационному балансу можно судить об имуществе, которое перейдет к учредителям.

## **2.5 Особенности формирования ликвидационного баланса**

После завершения расчетов с кредиторами за счет средств, полученных от реализации конкурсной массы или передачи собственности организации-кредитору, производится формирование ликвидационного баланса.

Ликвидационный баланс составляется, также как и промежуточный ликвидационный баланс, утверждается учредителями (участниками) юридического лица и согласовывается с регистрирующим (налоговым) органом.

Передав в налоговую инспекцию ликвидационный баланс, организация снимается с налогового учета.

Ликвидационный баланс может быть как прибыльным для учредителей, которые получают дополнительный доход от ликвидации активов, либо убыточным, когда убытки покрываются за счет уставного капитала.

Окончательный ликвидационный баланс отражает активы, оставшиеся после окончания всех расчетов ликвидируемого юридического лица, которые ликвидационная комиссия должна передать учредителям организации пропорционально их доле в уставном капитале организации.

После составления ликвидационного баланса, имущество, которое осталось у организации после всех расчетов с кредиторами, подлежит распределению между ее учредителями на основании акта, который подписывают все участники организации. Но сначала необходимо определить общую сумму капитала, которая будет распределяться.

Для этого необходимо рассчитать размер чистых активов и сравнить их с уставным капиталом. Порядок расчета чистых активов установлен Приказом Минфина России от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении порядка определения стоимости чистых активов».

Если уставный капитал меньше чистых активов, то «условный уставный» капитал доводится до размера чистых активов за счет стоимости оставшегося имущества.

Если по данным ликвидационного баланса у организации осталась прибыль, то она отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Зачисление прибыли организации в уставный капитал отражается:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Если по данным ликвидационного баланса у организации убыток, то он подлежит погашению за счет уставного капитала, при этом нераспределенный убыток прошлых лет переводится в состав убытков отчетного года:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенный убыток отчетного года»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенный убыток прошлых лет».

Уменьшение уставного капитала на величину непокрытого убытка отчетного года отражается записью:

Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Непокрытый убыток отчетного года».

Таким образом, определяется реальная величина уставного капитала, которая будет распределена между учредителями организации.

Начисление сумм, которые подлежат выплате учредителям юридического лица, отражаются следующей записью:

Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Распределение имущества между учредителями производится на основании акта, в котором должно быть указано, кому и что передано.

Акт обязательно подписывают все участники организации, выплата долей участникам организации оформляется в учете соответствующими записями:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т.д.

В случае если имущества организации оказалось в недостатке для полного расчета с кредиторами, то тогда ликвидационный баланс будет содержать информацию о величине неудовлетворенных требований кредиторов.

После проведения всех взаиморасчетов ликвидационная комиссия закрывает банковские счета организации. В банк представляется письмо с просьбой о закрытии счета с приложением копии решения о ликвидации. При закрытии счета уполномоченный банк выдает справку и делает отметку в ликвидационной карте ликвидируемой организации.

После этого подается заявление на ликвидацию в налоговую инспекцию (не позднее 10 дней со дня закрытия счетов) с подачей ликвидационного баланса и квитанции об оплате государственной пошлины.

Формы заявления о государственной регистрации юридического лица в связи с его ликвидацией, а также расписки в получении документов, представленных для государственной регистрации при ликвидации юридического лица, утверждены Приказом ФНС России от 25.01.2012 № ММВ-7-6/25@.

Законом о государственной регистрации установлено, что в течение пяти дней со дня подачи документов ликвидация юридического лица считается завершенной и организация прекращает свое существование после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а коммерческая организация – прекратившей существование после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц.



### ***Контрольные вопросы***

1. В чем сущность и назначение ликвидационного баланса?
2. Какие организации составляют ликвидационный баланс?
3. При каких условиях и как формируются показатели ликвидационного баланса?
4. В чем состоит процесс формирования промежуточного ликвидационного баланса?
5. Перечислите очередность реализации активов при ликвидации.
6. Перечислите очередность погашения обязательств при ликвидации организации.
7. Какие статьи содержит промежуточный ликвидационный баланс?

## **Тема 3. Консолидированная бухгалтерская отчетность**

### **3.1 Понятие консолидированной отчетности и ее информационное содержание**

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, организации, имеющие дочерние и зависимые общества (на территории России и за ее пределами), помимо собственно бухгалтерской отчетности обязаны формировать консолидированную, включающую показатели таких обществ.

Основная цель составления консолидированной отчетности – представить деятельность холдинга или группы взаимосвязанных организаций (материнских, дочерних и зависимых) как деятельность единой хозяйственной организации.

*Холдинг* – это совокупность юридических лиц, связанных между собой отношениями (холдинговыми отношениями) по управлению одним из участников деятельностью других участников холдинга на основе права управляющей компании определять решения, принимаемые другими участниками.

*Группа взаимосвязанных организаций* – это объединение взаимосвязанных юридически самостоятельных организаций (хозяйственных обществ и товариществ) либо посредством системы участия в капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом, при котором управляющая компания имеет возможность определять решения, принимаемые дочерними и зависимыми организациями. При этом группа, состоящая из материнской, дочерних, а так же зависимых организаций, не является юридическим лицом.

**Головная (основная, материнская) организация** – это организация, имеющая в своем составе дочерние и зависимые организации и выступающая по отношению к дочерним организациям как основное общество (товарищество), а по отношению к зависимому обществу – как участвующее общество.

Хозяйственное общество признается **дочерним**, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале (в доле, превышающей 50% от уставного капитала), либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Хозяйственное общество признается **зависимым**, если другое (участвующее) общество имеет в собственности более 20 % его голосующих акций (акционерное общество) или 20 % уставного капитала (общество с ограниченной ответственностью). Сущность зависимого общества выражается в том, что преобладающее общество является владельцем значительного пакета акций (долей участия) и может влиять на принятия зависимым обществом решений, но не вправе давать ему обязательные указания.

Отношения «основное общество – дочернее общество» предполагают возможность определяющего контроля, отношения «основное общество – зависимое общество» предусматривают только возможность существенного влияния на принятие решения.

Понятие дочерних и зависимых обществ дано в ст. 105-106 ГК РФ, п. п. 2, 4 ст. 6 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Законодательно основы формирования консолидированной отчетности урегулированы нормами Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Согласно данному нормативному акту под **консолидированной финансовой отчетностью** понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и иностранных организаций – группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

При составлении консолидированной отчетности учитывается такое понятие, как доля меньшинства (неконтрольная доля).

**Неконтрольная доля** – это доля в уставном капитале дочернего общества, принадлежащая всем остальным акционерам, кроме основного общества, и не обеспечивающая владельцам этой доли контроля над деятельностью дочернего общества (участие в капитале общества, не составляющее контрольного пакета акций).

Исследуя информационное наполнение консолидированной финансовой отчетности, следует учитывать, что она отражает финансово-хозяйственные отношения взаимосвязанных организаций группы только с третьими лицами. Соблюдение этого принципа означает, что при формировании консолидированной отчетности суммируются только те показатели финансовой отчетности головной и дочерних компаний, которые отражают их взаимоотношения с юридическими и физическими лицами, не входящими в группу. Соответственно не учитываются показатели, характеризующие хозяйственные и финансовые отношения между участниками группы.

При принятии управленческих решений внутренние и внешние пользователи консолидированной отчетности долж-

ны учитывать то, что консолидированная отчетность содержит информацию о результатах деятельности и финансовом положении группы в целом, а не отдельных ее обществ, а это означает, что:

- прибыль одного общества группы может перекрывать убытки другого общества группы;
- прочное финансовое положение и высокая платежеспособность одной компании скрывают потенциальную неплатежеспособность другого общества.

### **3.2 Общие принципы консолидации отчетности**

Составление консолидированной отчетности базируется на следующих принципах:

– *принцип полноты*, в соответствии с которым все активы, обязательства, расходы и доходы будущих периодов консолидированной группы принимают в полном объеме независимо от доли материнского предприятия. Долю меньшинства показывают в балансе отдельной статьей под соответствующим заголовком;

– *принцип справедливой и достоверной оценки* предполагает, что консолидированную отчетность представляют в доступной и удобной для понимания форме. Такая отчетность должна давать правдивую и достоверную информацию об активах, обязательствах, финансовом положении, прибылях и убытках предприятий, входящих в группу;

– *принцип постоянства использования методов* консолидации и оценки, а также принцип действующего предприятия. Методы консолидации должны применяться в течение длительного времени при условии, что предприятие является дей-

ствующим, то есть не имеет намерений прекращать свою деятельность в недалеком будущем. Отклонения допускаются в исключительных случаях. Причем информация об этих отклонениях должна быть раскрыта в пояснениях к отчетности. Этот принцип распространяют как на формы, так и на методы составления консолидированной отчетности;

– *принцип существенности* предполагает раскрытие таких статей, величина которых может повлиять на принятие или изменение решений о финансово-хозяйственной деятельности группы;

– *принцип применения единых методов оценки*. При консолидации активы и пассивы материнского и дочерних предприятий оценивают по единой методологии, применяемой материнским предприятием;

– *принцип единства учетной политики* материнского и дочерних предприятий. Консолидированная финансовая отчетность состоит из финансовой отчетности предприятий группы. При этом должна быть использована единая учетная политика для подобных операций (других событий при сходных обстоятельствах), осуществляемых предприятиями группы. Если учетная политика одного из дочерних предприятий отличается от политики, используемой для составления консолидированной отчетности, то до объединения такой отчетности с отчетностью материнского предприятия ее приводят в соответствие с учетной политикой, применяемой для составления консолидированной финансовой отчетности.

При составлении консолидированной отчетности следует так же помнить, что суммы налогов, уплаченные организациями, входящими в состав группы, остаются неизменными.

В случае наличия у головной организации дочерних и зависимых обществ одновременно, консолидированная бухгалтерская отчетность составляется путем объединения показате-

лей бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций, доли в уставном капитале дочернего общества, либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом. Данные о зависимом обществе включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций или доли в уставном капитале зависимого общества.

Согласно МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» в консолидированную финансовую отчетность включаются доходы и расходы дочерних обществ, возникшие с даты приобретения и до момента продажи этой фирмы. Внутренний оборот между компаниями за этот период отражать не нужно.

При выбытии из группы какой-то отдельной компании (например, в связи с ее продажей или прекращением деятельности) стоимость ее чистых активов необходимо отразить в бухгалтерском балансе отдельной строкой. Фактически в консолидированной отчетности при реализации долей участия в состав расходов будет списана балансовая стоимость чистых активов (в том числе и гудвилла) продаваемой компании, пропорциональная величине продаваемой доли участия в уставном капитале. При этом сумма дохода будет признана равной

величине полученных денежных средств или иного возмещения по данной операции.

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленном ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденным Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н и Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Основой для составления консолидированной отчетности группы служит бухгалтерская отчетность организаций, образующих группу. При этом достоверность составления и соблюдение порядка представления консолидированной бухгалтерской отчетности обеспечивает руководитель головной организации. Объем и порядок, включая сроки, представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации (в том числе дополнительной информации, необходимой для составления консолидированной бухгалтерской отчетности) устанавливает головная организация. Консолидированная отчетность состоит из образующих единое целое взаимосвязанных форм:

- консолидированного бухгалтерского баланса;
- консолидированного отчета о финансовых результатах;
- консолидированного отчета об изменении капитала;
- консолидированного отчета о движении денежных средств.

До составления консолидированной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

Процесс подготовки консолидированной отчетности состоит из следующих шагов:

- 1) определение состава группы организаций, входящих в периметр составления консолидированной отчетности;



2) получение данных бухгалтерского учета, в том числе данных о расчетах с внутренними контрагентами, от дочерних предприятий, проверка их корректности;

3) приведение отчетности от дочерних предприятий к общему плану счетов и валюте отчетности;

4) исключение внутригрупповых операций (предоставление займов в рамках холдинга, реализация продукции и оказание услуг в рамках группы, инвестиции, осуществляемые материнской компанией в дочерние и т.д.);

5) применение прочих корректировок;

6) выполнение расчетов капитала, гудвилла, доли меньшинства;

7) подготовка утвержденного пакета консолидированной отчетности.

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется и представляется на русском языке.

Консолидированная бухгалтерская отчетность представляется учредителям (участникам) головной организации. Иным заинтересованным пользователям консолидированная бухгалтерская отчетность представляется в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, или по решению головной организации.

Пользователями консолидированной отчетности могут быть все заинтересованные лица, в частности:

– совет директоров (наблюдательный совет) и исполнительный орган (дирекция, правление) управляющей компании;

– учредители (участники) управляющей компании;

– совет директоров (наблюдательный совет) и исполнительные органы дочерних и зависимых организаций;

– аналитики и инвестиционные консультанты;

– профессиональные участники рынка ценных бумаг;

– кредиторы;

- поставщики;
- покупатели;
- иные заинтересованные лица (например, Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг РФ).

Головной организации целесообразно составлять консолидированную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредительными документами этой организации.

Консолидированная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером головной организации. Консолидированная бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет. По решению участников группы Консолидированная бухгалтерская отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

Консолидированная финансовая отчетность считается опубликованной, если она размещена в информационных системах общего пользования и (или) опубликована в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц, и в отношении указанной отчетности проведены иные действия, обеспечивающие ее доступность для всех заинтересованных в ней лиц независимо от целей получения данной отчетности по процедуре, гарантирующей ее нахождение и получение.

Публикация консолидированной финансовой отчетности осуществляется организацией не позднее 30 дней после дня представления такой отчетности пользователям.

Консолидированная отчетность составляется с учетом требований ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», утвержденного Приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н.

Юридическими и (или) физическими лицами, способными оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние (связанными сторонами), могут являться:

- юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;

- организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

**Аффилированным лицом** группы взаимосвязанных организаций следует считать юридическое или физическое лицо, которое способно оказывать влияние на финансово-экономическую деятельность какой-либо компании группы.

Участники холдинговых компаний могут быть признаны аффилированными лицами по целому ряду оснований и,

прежде всего, по принадлежности к одной группе лиц. Согласно обзору практики разрешения споров, связанных с применением антимонопольного законодательства, преобладающее общество (товарищество), имеющее в распоряжении более 20 % голосов зависимого общества, является его аффилированным лицом; основное хозяйственное общество (товарищество) и его дочерние общества составляют группу лиц и рассматриваются как единый хозяйствующий субъект.

В соответствии со ст. 89 Закона 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 50 Закона 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» хозяйственные общества должны хранить списки своих аффилированных лиц. Перечень аффилированных лиц для целей консолидированной бухгалтерской отчетности устанавливается управляющей компанией группы взаимосвязанных организаций.

В бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных организаций раскрывается информация о связанных сторонах в следующих случаях:

- если контролируется или оказывается значительное влияние на группу взаимосвязанных лиц другой организацией или физическим лицом. Это влияние не связано с участием в уставном капитале, так как иначе это лицо вошло бы в состав группы;
- если группа контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию. По этому пункту бухгалтерской отчетности следует раскрыть операции с зависимыми лицами, так как именно эти операции не подлежат исключению при составлении консолидированной (консолидированной) отчетности. Помимо этого, подлежат раскрытию операции с лицами, которые находятся под контролем какой-либо компании группы иным способом, чем участие в уставном капитале;
- если группа и другая организация контролируются (непосредственно или через третьи организации) одним и тем

же юридическим или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц). Это влияние также не связано с участием в уставном капитале.

Если в отчетном периоде организация проводила операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер отношений;
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции со связанными сторонами, могут быть сгруппированы, за исключением случаев, когда обособленное раскрытие их необходимо для понимания влияния операций со связанными сторонами на сводную бухгалтерскую отчетность.

Информация о связанных сторонах, предусмотренная ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», включается в пояснительную записку, входящую в состав бухгалтерской отчетности, в виде отдельного раздела.

### **3.3 Единство учетной политики и периода составления бухгалтерской отчетности организаций группы**

При составлении консолидированной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности управляющей компании и дочерних и зависимых обществ.

Перед объединением бухгалтерских показателей организаций группы необходимо проанализировать их учетные политики на предмет соответствия учетной политике, принятой в целях консолидации в отношении. При этом проверяется соответствие:

- методов амортизации основных средств и нематериальных активов;
- соответствия видов доходов и расходов. Под соответствием видов доходов и расходов понимается квалификация доходов и расходов в отношении их отнесения к доходам от обычных видов деятельности либо к прочим доходам и расходам;
- признания в составе текущих затрат коммерческих и управленческих расходов.

В консолидированную отчетность объединяется бухгалтерская отчетность материнской компании и дочерних и зависимых обществ, составленная за один отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

При форс-мажорных обстоятельствах, в случае невозможности составления или получения бухгалтерской отчетности дочернего или зависимого общества в консолидированную бухгалтерскую отчетность включаются данные бухгалтерской

отчетности дочернего общества, составленной на иную отчетную дату, при условии, что расхождение между отчетной датой консолидированной бухгалтерской отчетности и отчетной датой бухгалтерской отчетности дочернего общества не превышает трех месяцев.

В данных, характеризующих факты хозяйственной жизни между взаимосвязанными организациями, должна быть в достаточном объеме отражена следующая информация:

- финансовые вложения управляющей компании в уставные капиталы дочерних обществ;
- дебиторская и кредиторская задолженность между управляющей компанией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- операции между управляющей компанией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- прибыли и убытки, образовавшиеся по внутригрупповым расчетам;
- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами управляющей компании либо другим дочерним обществам той же управляющей компании, а так же управляющей компанией своим дочерним обществам.

Консолидированная отчетность отражает финансово-хозяйственные отношения взаимосвязанных организаций группы *только с третьими лицами*.

Соблюдение этого принципа означает, что при формировании консолидированной отчетности суммируются только те показатели финансовой отчетности управляющей компании и дочерних обществ, которые отражают их взаимоотношения с юридическими и физическими лицами, не входящими в группу.

Соответственно, не учитываются показатели, характеризующие хозяйственные и финансовые отношения между участниками группы.

В данном случае процедура консолидации включает такие расчеты, как:

- консолидация капитала;
- консолидация статей баланса, связанных с внутригрупповыми расчетами и операциями;
- консолидация финансовых результатов (прибыли или убытков) от внутригрупповой реализации продукции (работ, услуг), а также взаимных объемов реализации продукции (работ, услуг), между основной организацией и дочерними обществами и соответствующих затрат;
- консолидация прочих взаимных операций доходов и расходов внутри группы;
- суммы дивидендов основной организации и дочерних обществ.

### **3.4 Составление консолидированной отчетности в соответствии с МСФО**

В МСФО приведены следующие определения, относящиеся к консолидированной финансовой отчетности.

– **контроль** (Control) — это полномочия на управление финансовой и операционной политикой компании таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности. Чтобы установить, обладает ли инвестор контролем над объектом инвестиций, инвестор должен оценить: обладает ли он полномочиями в отношении объекта инвестиций; подвергается ли он рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он право на получение такого дохода и обладает ли он возможностью использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью



оказания влияния на величину дохода инвестора;

- **дочерняя компания** (Subsidiary) — компания, находящаяся под контролем другого предприятия;

- **материнская компания** (Parent) — предприятие, которое контролирует одно или несколько предприятий;

- **группа** (Group) — материнская компания со всеми ее дочерними компаниями;

- **консолидированная финансовая отчетность** (Consolidated financial statements) — это отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

Составление консолидированной финансовой отчетности регулируется следующими стандартами:

- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;

- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;

- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия».

МСФО устанавливает случаи, когда материнское предприятие не должно представлять консолидированную финансовую отчетность. В их составе следующие:

- материнское предприятие само является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и его другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнское предприятие не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

- долговые и долевыe инструменты материнского пред-

приятия не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

- материнское предприятие не представляло и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска инструментов любого класса на открытый рынок;

- конечное или любое промежуточное материнское предприятие указанного материнского предприятия представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с МСФО.

Ранее МСФО допускали исключения некоторых дочерних компаний из консолидированной финансовой отчетности. Это создавало возможности для манипуляции. Например, исключение из консолидации дочерней компании, имеющей значительные займы, улучшало бы показатели финансовой зависимости группы.

До принятия МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» в консолидированную финансовую не включались дочерние компании, которые приобретались исключительно для последующей продажи в течение двенадцати месяцев после покупки. Сейчас информация о таких дочерних компаниях отражается в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

В настоящее время, согласно МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» консолидированная финансовая отчетность материнской компании должна включать финансовую отчетность всех ее дочерних компаний.

Как правило, все компании группы готовят финансовую отчетность на одну дату. В том же случае, если отчетная дата дочерней компании отличается, обычно для такой компании должна готовиться дополнительная финансовая отчетность на отчетную дату группы. Эта отчетность используется для консолидации.

Каждая компания в группе ведет свои учетные записи и готовит годовую финансовую отчетность. На основе отдельных отчетов о финансовом положении компаний группы материнская компания составляет консолидированный отчет о финансовом положении, а на основе отдельных отчетов о совокупном доходе составляет консолидированный отчет о совокупном доходе.

Принципиальный вопрос при выборе основы для консолидации – какие активы и обязательства дочерней компании следует включать в отчетность группы. Легко найти доводы в отношении двух вариантов ответа. Первый – включать только те чистые активы, на которые имеет право материнская компания, второй вариант – включать в такую отчетность все контролируемые материнской компанией чистые активы. Он предполагает отражение в отчетности группы всех активов и обязательств дочерней компании.

Второй подход общепринят для подготовки консолидированной финансовой отчетности. На его основе в отчет о финансовом положении группы включаются все активы и обязательства дочерней компании, а также уравнивающая статья, отражающая ту часть чистых активов, которая находится под контролем, но не в собственности.

Эта статья называется *неконтролирующей долей* (МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»), она отражается отдельно от собственного капитала группы, относящегося к акционерам материнской компании. Таким образом, собственный капитал,

относимый к акционерам материнской компании, включает отдельно статьи акционерный капитал и резервы, а собственный капитал, относимый к неконтролирующим дочернюю компанию акционерам, одной статьей, называемой неконтролирующей долей.

Форма отчета о финансовом положении в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» включает неконтролирующую долю (non-controlling interest) в составе собственного капитала сразу же после промежуточной суммы капитала и резервов, относимых к акционерам материнской компании.

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» требует, чтобы организация-покупатель оценивала стоимость объединения предприятий как сумму справедливой стоимости на дату приобретения предоставляемого возмещения в обмен на получение контроля над приобретаемой стороной.

При объединении бизнеса необходимо признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии, а также признать и оценить гудвил или доход от выгодной сделки.

***Под справедливой стоимостью*** подразумевается та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Для того чтобы статьи были признаны при консолидации в качестве активов или обязательств, они должны быть на дату приобретения отдельно идентифицируемыми и отвечать определениям активов или обязательств, содержащимся в МСФО.

Если первоначальный учет объединения бизнеса не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, покупатель должен отразить в своей финансо-

вой отчетности условные суммы в отношении тех статей, учет которых не завершен.

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» дает определение условного актива, согласно которому условный актив – это возможный актив, который возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия.

В случае, когда представляется вероятным приток экономических выгод, предприятие должно раскрывать краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода в бухгалтерской отчетности и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели. При раскрытии информации об условных активах важно избегать предоставления вводящих в заблуждение указаний на степень вероятности получения дохода.

В отчетности также следует раскрывать информацию об условных обязательствах. Условное обязательство это:

- возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия;
- существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как: не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Если только вероятность выбытия каких-либо ресурсов

для урегулирования обязательства не является незначительной, предприятие должно раскрывать по каждому виду условных обязательств на конец отчетного периода краткое описание характера условного обязательства и, где это практически осуществимо:

- расчетную оценку его влияния на финансовые показатели, согласно принципам оценки;
- указание на признаки неопределенности в отношении величины и сумм возможного выбытия ресурсов;
- возможность какого-либо возмещения.

При подготовке консолидированной отчетности, в которую приобретенная компания включается первый раз, могут возникнуть трудноразрешимые технические трудности. Например, может не хватить времени для точной оценки ее чистых активов на дату приобретения.

В подобных случаях отчетность готовится на основе предварительной оценки этих чистых активов. Далее, в течение двенадцати месяцев от даты приобретения необходимо уточнить оценку чистых активов дочерней компании, имевшихся на эту дату. Такая уточненная оценка применяется ретроспективно: пересчитывается деловая репутация, возникшая на дату приобретения, а также другие соответствующие статьи в представленной ранее отчетности. На основе пересчета представляется сравнительная информация.

В дальнейшем (по истечении двенадцати месяцев от даты приобретения) корректировки результатов первоначального учета объединения предприятий подлежат признанию только с целью исправления той или иной ошибки, согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Согласно МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» остатки по расчетам внутри группы, сдел-

ки, доходы и расходы полностью элиминируются. Прибыли и убытки, являющиеся результатом сделок внутри группы и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, элиминируются полностью.

Инвестор часто платит за приобретенные акции сумму, превышающую стоимость чистых идентифицируемых активов, на которые он имеет право в приобретаемой компании. Это связано с тем, что он получает в качестве контролируемых ресурсов не только идентифицируемые чистые активы дочерней компании, на которые он имеет право, но и дополнительные выгоды, которые не подпадают под правила признания в качестве статей в финансовой отчетности.

Превышение предоставленного за акции возмещения над долей в чистых активах рассматривается в консолидированной финансовой отчетности в качестве ресурса, от которого ожидается получение экономических выгод в будущем. Этот ресурс называется деловой репутацией.

*Деловая репутация* (goodwill) – это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности. Деловая репутация в консолидированном отчете о финансовом положении отражается как долгосрочный нематериальный актив.

До определения величины гудвила в консолидированной отчетности оцениваются приобретенные активы и обязательства по справедливой стоимости, в том числе такие идентифицируемые нематериальные активы (например, торговые марки, фирменные наименования, списки клиентов), которые не были отражены в индивидуальной отчетности дочерней компании.

И лишь после этого определяется величина гудвила или дохода от выгодной покупки (отрицательного гудвила), как разница между величиной вознаграждения, переданного за инвестицию в дочернюю компанию, и долей в приобретенных чистых активах дочерней компании по справедливой стоимости на дату приобретения.

На величину признанного гудвила и на признание его последующего обесценения влияет метод оценки доли неконтролирующих акционеров. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» разрешает к применению два метода оценки гудвила при первоначальном признании: метод полного и традиционного гудвила. Принципиальным отличием этих двух методов является подход к оценке неконтролирующей доли участия. Выбор метода оценки гудвила и неконтролирующей доли участия является предметом профессионального суждения бухгалтера и должен быть закреплен в учетной политике, причем компания имеет право осуществлять выбор метода для каждого конкретного объединения бизнеса. Гудвил, рассчитанный методом полного гудвила, может отличаться от величины гудвила, определенного традиционным способом, так как справедливые стоимости доли покупателя и неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии из расчета на акцию могут быть разными. Причинами этого являются включение премии за контроль в справедливую стоимость доли покупателя в приобретаемом предприятии или, наоборот, включение скидки за отсутствие контроля в справедливую стоимость неконтролирующей доли из расчета на акцию.

Таким образом, свобода в выборе метода оценки гудвила при первоначальном признании может явиться инструментом сознательного завышения или занижения величины актива и повлиять на суммы последующего списания гудвила.



Согласно традиционному методу в отчете о финансовом положении признается только гудвил, относящийся к материнской компании, гудвил, относящийся к доле неконтролирующих акционеров, не отражается в консолидированной отчетности.

Метод «полного гудвила» предполагает включение в консолидированную отчетность как гудвила покупателя, так и неконтролирующих акционеров.

В процессе последующей консолидации собственного капитала группы компаний необходимо осуществить следующие консолидационные корректировки:

- проверку гудвила на обесценение;
- определение групповой прибыли.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» гудвил, возникший на момент приобретения дочерней компании, должен быть отнесен на соответствующую единицу, генерирующую денежные средства, и подвергаться ежегодному тестированию на обесценение.

При проверке на обесценение гудвила согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» необходимо сравнивать сумму справедливой стоимости чистых активов дочерней компании и гудвила с возмещаемой стоимостью бизнеса дочерней компании, т. е. прогнозными и дисконтированными денежными потоками за несколько лет.

Расчет групповой прибыли группы компаний предполагает исключение из суммы прибылей всех участников корпорации финансовых результатов, полученных в результате внутригрупповых операций.

### ***Контрольные вопросы***

1. Что такое консолидированная отчетность?
2. В чем сущность и назначение консолидированной отчетности?
3. Что такое гудвил и какова методика его определения?
4. Чем дочерняя компания отличается от ассоциированной?
5. Что такое неконтролирующая доля?
6. Какие связи могут быть между предприятиями группы?
7. Укажите этапы консолидации бухгалтерской отчетности?

## **Тема 4. Отражение в отчетности событий после отчетной даты, оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов**

### **4.1 Понятие события после отчетной даты и оценка последствий события после отчетной даты в денежном выражении**

*Событием после отчетной даты* признается факт хозяйственной жизни, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Порядок бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты регламентируется ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Всю совокупность событий после отчетной даты принято делить на два вида:

1) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

2) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Первый вид событий (при признании их существенными) подлежит отражению в бухгалтерском учете соответствующими учетными записями, датированными 31 декабря отчетного года. В состав таких событий могут быть отнесены:

– объявление должника компании банкротом (если по состоянию на 31 декабря в его отношении начата процедура банкротства);

– объявление дивидендов дочерними и зависимыми компаниями за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

– получение от страховой организации документов, уточняющих размер страхового возмещения (если по состоянию на 31 декабря об этом велись переговоры со страховщиками);

– произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;

– получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

– продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;

– обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период и др.

Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

При этом событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового

состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации либо путем раскрытия соответствующей информации.

В случае, если событие после отчетной даты не является существенным, то оно не отражается в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах, а раскрывается только в пояснениях к ним.

К событиям, свидетельствующим о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность могут быть отнесены:

- принятие решения о реорганизации организации;
- крупные сделки, связанные с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция;
- прекращение существенной части основной деятельности организации;
- принятие решения об эмиссии ценных бумаг;
- годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;

- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т.п.) и др.

Такие события (некорректирующие) раскрываются в пояснениях к финансовой отчетности организации. В отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

При составлении бухгалтерской отчетности организация оценивает последствия события после отчетной даты в денежном выражении. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

#### **4.2 Признание оценочного обязательства. Отражение информации об условном обязательстве и условном активе**

*Оценочные обязательства* – это обязательства с неопределенной величиной и (или) сроком погашения.

Обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения может возникнуть:

- а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;
- б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на

себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Условия признания оценочного обязательства в отношении прошлого события хозяйственной жизни организации, не выполнявшиеся на одну отчетную дату, могут выполняться по состоянию на последующие отчетные даты, если вследствие изменений в законодательных и иных нормативных правовых актах и (или) действий организации и (или) других лиц у организации нет возможности избежать связанных с таким событием расчетов.

Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порожда-

емой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

**Условное обязательство** возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения условий.

Оценочные обязательства признаются в связи с предстоящим осуществлением программы действий, запланированной и контролируемой руководством организации, существенно изменяющей направления деятельности организации, объемы хозяйственных операций или способы их осуществления при выполнении всех условий.

Обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации являются существующими на отчетную дату, при одновременном соблюдении следующих условий:

а) организация имеет детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий, как минимум:



- затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) организации и места ее осуществления;

- структурные подразделения, функции и примерное количество работников организации, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением трудовых отношений с ними;

- расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

- время начала исполнения плана предстоящей реструктуризации деятельности организации;

б) организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем.

Оценочные обязательства в отношении ожидаемых убытков от деятельности организации в целом, либо от отдельных видов или регионов ее деятельности, подразделений, видов продукции (работ, услуг) и от иных факторов не признаются в бухгалтерском учете.

**Условный актив** возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка

расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

### **4.3 Определение величины оценочного обязательства**

Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

Предусмотрены два способа определения величины оценочного обязательства:

- путем выбора из набора значений (принимается средневзвешенная величина, рассчитываемая как среднее из произведений каждого значения на его вероятность);

- путем выбора из интервала значений, если вероятность каждого из них равновелика (принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала).

Такой порядок определения величины оценочного обязательства применяется в случае, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев после отчетной даты (даты составления бухгалтерской отчетности) – так называемые краткосрочные обязательства.

При определении величины оценочного обязательства принимаются в расчет:

- а) последствия событий после отчетной даты;

б) риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;

в) будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут).

При определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет: суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организаций, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности; ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством; ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного оценочного обязательства.

В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты (долгосрочное оценочное обязательство), такое обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (приведенная стоимость). Цель применения в учете ставки дисконтирования – отражение существующих на финансовом рынке условий и рисков, лежащих в основе признания оценочного обязательства.

Используемую в учете ставку дисконтирования организация устанавливает самостоятельно. Указанная ставка должна отражать текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. При этом ставка дисконтирования не должна учитывать риски, на которые уже была внесена поправка в расчетную оценку будущих потоков денежных средств.

Применяемая организацией ставка дисконтирования должна отражать существующие на финансовом рынке усло-

вия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства; не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством.

Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации. В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат организации, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов.

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано. В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке. В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации.

При погашении однородных оценочных обязательств, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций обычной деятельности организации, ранее признанные избыточные суммы относятся на следующие по времени оценоч-

ные обязательства того же рода непосредственно при их признании (без списания ранее признанных избыточных сумм на прочие доходы организации).

Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в бухгалтерской отчетности организацией раскрывается в случае существенности, как минимум, следующая информация:

а) величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;

б) сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;

в) сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;

г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);

е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;

з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы.

Информация об оценочных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

Оценочные обязательства позволяют пользователям узнать из бухгалтерской отчетности реальное финансовое положение компании на отчетную дату, в частности в отношении обязательств перед третьими лицами и работниками организации. Поэтому признание в учете оценочного обязательства – не право, а обязанность организации. Момент признания оценочного обязательства, а также определение его величины – вещи субъективные, требующие грамотного подхода. Порядок признания обязательств, однородных по характеру, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций (например, по отпускам и иным выплатам сотрудникам), целесообразно утвердить на уровне учетной политики. При возникновении нештатных обязательств с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения бухгалтер, применив профессиональное суждение, принимает решение о признании (непризнании) их в учете и определяет их величину.

### ***Контрольные вопросы***

1. Что признается событиями после отчетной даты?
2. В каких формах отчетности отражаются события после отчетной даты?
3. Дайте определение оценочным обязательствам.
4. Какие условия должны выполняться для признания оценочных обязательств?
5. Как рассчитывается дисконтированная стоимость?
6. Дайте определение условным обязательствам и условным активам.
7. Как определить величину оценочного обязательства?

## **Тема 5. Бухгалтерская отчетность в условиях инфляции**

### **5.1 Влияние инфляции на величину показателей бухгалтерской отчетности**

Основными последствиями инфляции являются:

- занижение стоимости активов организации;
- занижение расходов организации и себестоимости продукции, работ, услуг;
- завышение прибыли, налога на прибыль, показателей рентабельности;
- разновыгодность расчетных операций.

Занижение стоимости активов организации. При постоянном повышении цен на товары, работы, услуги стоимость основных средств, нематериальных активов, производственных запасов и другого имущества на дату составления отчетности всегда будет выше, чем при его приобретении. При этом чем больше временной разрыв между приобретением имущества и датой составления отчетности, тем выше величина занижения стоимости имущества организации. Использование показателей первоначальной стоимости имущества организации при ее продаже, покупке, приватизации, ликвидации может привести к крупным просчетам и потерям. Занижение стоимости амортизируемого имущества при прочих равных условиях не позволяет создать в полной мере источники их воспроизводства.

Занижение расходов организации и себестоимости продукции, работ, услуг. Занижение стоимости амортизируемого имущества приводит к снижению сумм начисленной амортизации, включаемой в себестоимость продукции. Занижение стоимости использованных производственных запасов, а также всех других работ и услуг также ведет к занижению себе-

стоимости продукции, работ, услуг. Ее следствием является неполное возмещение текущих затрат из поступившей выручки, что не позволяет воспроизвести необходимые текущие затраты в последующих отчетных периодах.

Завышение прибыли, налога на прибыль, показателей рентабельности. Занижение себестоимости продукции, работ, услуг ведет к искусственному завышению показателей прибыли, налога на прибыль, показателей рентабельности, что не позволяет объективно оценить результаты деятельности организации и может ввести в заблуждение пользователей информации, в том числе из-за завышения реальной стоимости акции.

Разновыгодность расчетных операций. В условиях инфляции дебиторская задолженность ведет к снижению реального дохода организации, так как временной разрыв между возникновением долга и его погашением приводит к обесцениванию получаемых денежных средств.

Кредиторская задолженность, наоборот, выгодна организации, которая расплачивается частично обесцененными денежными средствами.

Разновыгодность дебиторской и кредиторской задолженности нередко приводит к преднамеренной задержке платежей, что существенно ухудшает денежные обращения в стране.

Рассмотренные последствия инфляции позволяет сделать вывод о том, что в условиях инфляции бухгалтерская отчетность зачастую не позволяет объективно оценить реальную стоимость имущества организации, ее финансовое состояние, потоки денежных средств, результаты ее деятельности.



## 5.2 Методы учета влияния инфляции

К основным методам учета влияния инфляции относятся:

- периодическая переоценка активов;
- применение ускоренных методов начисления амортизации по амортизируемым активам;
- применение метода МСФО при оценке потребленных материально-производственных запасов;
- создание соответствующих резервов;
- составление бухгалтерской отчетности в твердой валюте;
- применение методов учета инфляции, основанных на общей покупательной способности и на текущих затратах.

Периодическая переоценка активов производится путем их индексации или на основе восстановительной стоимости. В России переоценку основных средств, незавершенных капитальных вложений и оборудования к установке производили по постановлениям правительства. Начиная с 1 января 1999 г. организации могут ежегодно (на 1 января) переоценивать объекты основных средств путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Возникающие при этом разницы относят на добавочный капитал организации или ее финансовые результаты.

Переоценка основных средств позволяет более точно определить их реальную стоимость на дату составления отчетности, сумму амортизации по ним, себестоимость продукции и величину прибыли.

Переоценка других активов организации (кроме объектов основных средств) российское законодательство не предусматривает. Допускается лишь уценка материальных ценностей при доведении их до рыночной стоимости (когда текущая рыночная стоимость ниже фактической себестоимости) и фи-

нансовых вложений в ценные бумаги других организаций. Наряду с переоценкой основных средств, важным средством уточнения показателей начисленной амортизации, себестоимости продукции и прибыли является применение ускоренных методов амортизации по основным средствам и нематериальным активам (по основным средствам - способа уменьшаемого остатка и способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, а по нематериальным активам - способа уменьшаемого остатка).

Применение метода МСФО для оценки израсходованных материально-производственных запасов в условиях инфляции также позволяет списывать их на производство по ценам, приближенным к рыночным, и определить более точно себестоимость продукции и величину прибыли.

В ряде стран для устранения влияния инфляции создаются специальные резервные фонды (из прибыли), за счет которых покрываются потери, связанные с инфляцией. Во Франции, например, за счет создаваемого резервного фонда осуществляется непосредственно корректировка финансовой отчетности. В Англии создаваемый резервный фонд используется для корректировки стоимости материальных запасов.

Составление финансовой отчетности в твердой валюте. В ряде стран наряду с отчетностью в национальной валюте составляют отчетность в твердой валюте (в долларах США и евро). Данный способ учета влияния инфляции целесообразно использовать, если твердая валюта для страны является функциональной или валютой измерения, т.е. валютой, в которой осуществляется большинство операций и которая вследствие этого определяет финансовые риски и выгоды.

В тех странах, где в качестве функциональной используется национальная валюта, перевод сумм, выраженных в национальной валюте, в твердую валюту с использованием

обменного курса на день операции не дает большого эффекта, поскольку темпы инфляции не совпадают с ростом курса твердой валюты. К данной группе стран следует отнести и Россию.

Для того чтобы российские организации, функциональной валютой которых является российский рубль, могли представлять отчетность в твердой валюте, необходимо вначале скорректировать рублевые статьи отчетности с учетом инфляции, а уже затем откорректированные рублевые суммы конвертировать в твердую валюту по обменному курсу на дату составления бухгалтерской отчетности.

### **5.3 Учет влияния инфляции в соответствии с МСФО**

МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен» и МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» рекомендуют два подхода к учету инфляции, основанных на общей покупательной способности и на текущих затратах.

Сущность подхода, основанного на общей покупательной способности, заключается в пересчете показателей некоторых или всех форм финансовой отчетности в соответствии с изменением среднего уровня цен за отчетный период. Для пересчета показателей финансовой отчетности используют обобщающий индекс цен, отражающий общие тенденции изменения покупательной способности. В России показателем общего уровня цен является индекс потребительных цен, ежемесячно публикуемый Госкомстатом с 1 января 1992 г.

При осуществлении корректировок статей отчетности необходимо иметь в виду, что денежные статьи активов и обязательств на конец отчетного периода не корректируются в

связи с инфляцией, поскольку они уже выражены в денежных единицах, действующих на дату составления отчетности. К денежным статьям активов относят денежные средства в кассе и на счетах в банке, рыночные долговые ценные бумаги, дебиторскую задолженность покупателей, векселя к получению, прочую дебиторскую задолженность. Денежными обязательствами являются заемные средства, кредиторская задолженность поставщикам, векселя к оплате, прочая кредиторская задолженность, суммы начисленных налогов к выплате.

К неденежным активам относят нематериальные активы, основные средства, материально-производственные запасы, расходы будущих периодов, рыночные долевые ценные бумаги, инвестиции в ассоциированные предприятия и прочие инвестиции, авансы выданные и отложенные налоговые требования. Неденежными обязательствами считаются акционерный капитал и резервы, доходы будущих периодов, резервы на гарантийное обслуживание, авансы полученные, отложенные.

Неденежные активы и обязательства пересчитываются в единицах измерения, действующих на дату составления отчетности, с использованием роста общего индекса цен с даты совершения операции до даты составления отчетности. Если некоторые неденежные статьи учитываются по текущей стоимости, то они не корректируются.

Статьи капитала, за исключением нераспределенной прибыли и любых сумм переоценки, корректируются с применением индекса общего уровня цен с соответствующих дат, когда эти элементы были внесены или возникли иным образом. Любые суммы резерва по переоценке, возникшие в предыдущие периоды, сторнируются с целью получения первоначальной стоимости актива. Пересчитанная нераспределенная прибыль выводится из всех прочих сумм баланса.

Сравнительные показатели за предыдущий отчетный период корректируются с применением индекса общего уровня цен для обеспечения их сопоставимости с данными на конец отчетного периода.

Информация, раскрываемая за любые более ранние периоды, также выражается в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Следует отметить, что при использовании подхода, основанного на общей покупательной способности, меняют лишь единицу учета, а не основополагающие методы оценки. Основной недостаток данного подхода заключается в том, что он не учитывает неодинаковое объяснение различных видов активов и обязательств.

Подход учета инфляции, основанный на текущих затратах, предполагает изменение единицы стоимости активов. В качестве главной базы измерения используют восстановительную стоимость активов.

Допускается также применение частных индексов цен для отдельных объектов учета, исчисленных по данным об уровне текущих цен на дату составления отчетности.

Для пересчета денежных статей на начало периода используют общий индекс среднего изменения цен за отчетный период. Следовательно, при использовании подхода учета инфляции, основанного на текущих затратах, одновременно применяются отдельные элементы подхода, основанного на общей покупательной способности.

МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен» введен в действие с 1 января 1983 г. Его применяют компании, уровень доходов, прибылей, активов и количество рабочих мест которых являются значительными в экономической среде их деятельности.

При этом если материнская компания одновременно представляет свою финансовую отчетность и сводную, то информация, требуемая по данному стандарту, должна представляться только на сводной основе.

МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» введен в действие для финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся с или после 1 января 1990 г. Этот стандарт должен применяться для первичной финансовой отчетности, включая сводную, компаниями, которые составляют отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

## **Тема 6. Проведение трансформации российской отчетности в формат МСФО**

### **6.1 Подготовка учетной информации для трансформации**

После формирования учетной политики по МСФО следует провести ее сравнительный анализ с учетной политикой, которая применяется организацией при ведении учета и составлении отчетности по российским учетным стандартам, для выявления области корректировок. Такой анализ необходимо сделать для *первоначальной трансформации*.

Везде, где будут выявлены расхождения, потребуется корректировка. В данном случае следует составить предварительный список корректировок. Для каждой будущей корректировки целесообразно составить *рабочий документ*, где будет указано, какими МСФО и российскими нормативными документами регламентируются учет и отражение в отчетности данной операции, элемента отчетности, и каким образом они учитываются в этих учетных системах. Также в данном документе можно представить источники информации, к которым потребуется обратиться для получения дополнительных сведений в целях выполнения правил МСФО.

При последующих трансформациях может сложиться ситуация, когда за отчетный период произойдут изменения в учетной политике: либо только в системе российских учетных стандартов, либо только в системе МСФО, либо в обеих системах. В этих случаях потребуется снова проанализировать появившиеся различия между учетными политиками. Возможно, ряд различий будет устранен.

Далее необходимо **установить порядок трансформации форм отчетности**. Последовательность может быть следующей:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о финансовых результатах.

Если речь идет о трансформации отчетности юридического лица в составе группы, то нет необходимости трансформировать отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях в капитале, поскольку они составляются на консолидированном уровне на основе трансформированных баланса и отчета о финансовых результатах отдельных компаний группы.

Указанный выше вариант последовательности трансформации отчетности условно назовем *первым*. При его выборе трансформацию начинают с баланса, а затем трансформируют отчет о финансовых результатах, далее можно готовить в любой последовательности две другие формы. Модификацией данного варианта будет выполнение вначале корректировок для отчета о финансовых результатах, а затем баланса. В любом случае при этом варианте корректировочные таблицы составляются для баланса и отчета о финансовых результатах как самостоятельные таблицы для каждой формы.

*Второй* вариант предполагает одновременную трансформацию баланса и отчета о финансовых результатах. В этом случае составляется одна корректировочная таблица и каждая корректировка одновременно отражается и в балансе, и в отчете о финансовых результатах, если она затрагивает статьи и той, и другой формы. Данный вариант наиболее распространен на практике.

При первом варианте целесообразно название и нумерацию корректировок делать одинаковыми для баланса и отчета о финансовых результатах. Если какая-либо корректировка не требуется для баланса, но необходима для отчета о финансо-



вых результатах (или наоборот), она пропускается в балансе, но ее номер также пропускается.

Выбранную последовательность трансформации форм отчетности лучше сохранять от периода к периоду для устранения возможных разночтений.

В ряде случаев для составления отчетности в формате МСФО потребуется дополнительная информация, не используемая и, соответственно, не собираемая при ведении учета и формировании отчетности по российским учетным стандартам, тогда возникает необходимость ***определения источников информации для трансформации отчетности.***

Например, для установления факта обесценения активов правила МСФО 36 «Обесценение активов» требуют от компании рассмотреть хотя бы перечисленные в самом стандарте признаки, для выявления которых будет необходимо использовать внешние источники информации. К таким признакам относятся:

- уменьшение за отчетный период рыночной стоимости актива значительнее, чем это могло бы быть, в связи с течением времени или нормальным использованием актива;

- значительные изменения, которые произошли за отчетный период или ожидаются в ближайшем будущем, неблагоприятно влияющие на предприятие. Эти условия касаются технологических, рыночных, экономических или юридических условий, в которых работает компания, или на рынке самого актива;

- увеличение за отчетный период рыночных процентных ставок или других рыночных норм прибыльности инвестиций, что, скорее всего, повлияет на ставку дисконтирования, применяемую для расчета стоимости от использования актива, и существенно уменьшит его возмещаемую стоимость;

– балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

Помимо внешних источников информации для проверки активов на обесценение будет необходимо использовать и внутренние источники. Последние применяются для установления таких событий, как:

– наличие доказательств устаревания или физического повреждения актива;

– значительные изменения в интенсивности или способе настоящего или ожидаемого использования актива, произошедшие за отчетный период и неблагоприятно влияющие на компанию (например, изменились планы прекращения или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, или пересмотрены планы выбытия актива и т. п.);

– свидетельство того, что текущие или будущие результаты деятельности актива хуже, чем предполагалось.

МСФО 40 «Инвестиционное имущество» устанавливает правило, согласно которому в сложных ситуациях для определения соответствия объекта определению инвестиционного имущества бухгалтеру необходимо опираться на профессиональное суждение. Далее в означенном стандарте говорится, что компания должна разработать критерии для последовательного использования профессионального суждения в соответствии с определением инвестиционного имущества и требованиями самого стандарта. Данные критерии должны быть раскрыты в отчетности, если классификация объекта в качестве инвестиционного имущества вызвала затруднения.

Таким образом, компании потребуется дополнительная информация. В разных случаях это будут соответственно и разные данные. Для осуществления трансформации необходимо установить, когда и какие сведения потребуются, что является их источниками.

Далее осуществляется *подготовка информации для трансформации* – производится сбор необходимой информации как из внешних, так и из внутренних источников. Информация должна быть надежной и уместной. Порядок ее оформления должен обеспечить возможность эффективной работы с ней.

Следует выборочно проверить наиболее существенные договоры компании, согласно которым проводились хозяйственные операции в течение года (нестандартные договоры, в случае их существенности, подвергаются сплошной проверке). Проверка может выявить, что в некоторых случаях юридическая форма договора не соответствовала (соответствует) экономической сущности операции. В этом случае потребуется составить документ-объяснение, в котором бухгалтер вынесет собственное профессиональное суждение об экономической сущности операции и, соответственно, о МСФО, правилами которого следует руководствоваться для ее отражения в отчетности.

Примером таких операций могут служить операции аренды (проблема соответствия договора действительному виду аренды), операции купли-продажи с обратной арендой и т.п. Возможны случаи невыполнения принципа превалирования экономической сущности над юридической формой при отражении выручки. В российских учетных стандартах непосредственно указывается на то, что для признания выручки обязательно должен быть осуществлен переход права собственности. Согласно правилам МСФО выручка от продажи товара признается в ситуации, когда:

- значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары, переведены на покупателя;
- продавец более не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;

- существует вероятность того, что экономические выгоды, которые связаны со сделкой, поступят в компанию;
- понесенные или ожидаемые затраты, которые связаны со сделкой, могут быть надежно оценены.

Для оценки момента передачи покупателю значительных рисков и вознаграждений, которые связаны с собственностью, правила МСФО 18 «Выручка» требуют изучить условия сделки. Чаще всего передача рисков и вознаграждений происходит именно в момент передачи юридических прав собственности или передачи владения покупающей стороне. Но не всегда. Если продавец сохраняет значительные риски, связанные с собственностью, то согласно правилам означенного стандарта сделка не признается продажей и, соответственно, выручка по ней не признается.

Выручка от продажи товаров не может быть признана, если:

- продавец сохраняет ответственность за неудовлетворительную деятельность, не покрываемую стандартными гарантийными обязательствами;
- получение выручки продавцом от продажи товаров зависит от получения выручки покупателем в результате их продажи;
- переданные товары подлежат установке, составляющей значительную часть сделки, которая еще не выполнена компанией;
- покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, которая определена в договоре, и у продавца нет уверенности в получении вознаграждения.

Таким образом, необходимо выявить все случаи, для которых потребуется корректировка для приведения операций в соответствие с их экономической сущностью.

Проведение трансформации потребует использования не только собственно отчетности в формате российских учетных

стандартов, но и данных бухгалтерского учета. Помимо форм отчетности и расшифровок к ним, а также приказов об учетной политике, необходима следующая информация:

1) *для основных средств и нематериальных активов* (счета 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 97 «Расходы будущих периодов») – все сведения, позволяющие отразить: движение основных средств по группам; обязательства, возникающие в результате приобретения и реализации основных средств, оборудования к установке и капитальных вложений; методы начисления амортизации по основным группам основных средств; информацию о неиспользуемых основных средствах, основных средствах в залоге, основных средствах, имеющих 100 %-й износ;

2) *для долгосрочных и краткосрочных инвестиций* (счет 58 «Финансовые вложения») – данные, характеризующие: движение инвестиций по основным видам; расшифровку обязательств, возникающих в результате приобретения и реализации инвестиций; основные реквизиты (вид ценной бумаги, эмитент, процентный доход (дивиденды), доля участия в капитале, дату получения и погашения); намерения руководства в отношении инвестиций; вложения в дочерние компании (данная информация потребуется при консолидации отчетности). Также по инвестициям потребуется информация, которая позволяет правильно классифицировать и оценить инвестиции;

3) *для расходов будущих периодов* (счет 97 «Расходы будущих периодов») необходимо составить информацию о движении за отчетный период по видам расходов;

4) *для дебиторской и кредиторской задолженности*:

– развернутое сальдо по счетам бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженностей (счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»);

– сведения о безнадежных и сомнительных долгах, расшифровку сумм созданного резерва (счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»);

– информация о дебиторской и кредиторской задолженностях по видам: за товары, услуги, сырье и материалы, основные средства, нематериальные активы, прочее;

– классификация дебиторской и кредиторской задолженностей на долгосрочную и краткосрочную.

5) *для налогов*: расшифровка остатков по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по видам налогов и отчислений, а также информация о налоговой базе активов и обязательств для расчета отложенных налогов;

6) *для полученных краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов* (счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») – движение по видам кредитов и займов (с указанием кредитора или займодавца); сроки получения и погашения; залоговое обеспечение; процентные ставки; суммы по задолженностям дочерним компаниям и прочим связанным сторонам (для составления консолидированной отчетности и раскрытия информации о связанных сторонах);

7) *для затрат* – расшифровка по элементам затрат дебетовых оборотов по счетам 20 «Основное производство»,

23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

8) для *доходов и расходов* – расшифровка по видам доходов и элементам затрат оборотов по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки»;

9) для *уставного капитала* – расшифровка уставного капитала (счет 80 «Уставный капитал») по видам акций с указанием их количества и номинала;

10) для *товарно-материальных запасов* (счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция») – расшифровка остатков по видам запасов, с указанием товарно-материальных запасов в залоге, неликвидных товарно-материальных запасов;

11) для *денежных средств* – расшифровка остатков по счетам учета денежных средств (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках») в разрезе видов валют и с указанием имеющихся ограничений на использование денежных средств.

Предварительный анализ оборотной ведомости счетов бухгалтерского учета должен позволить выявить:

- соответствие остатков оборотной ведомости данным, указанным в формах финансовой отчетности организации;

- наличие «нехарактерных» для деятельности компании счетов;

- существенное изменение показателей отчетности за отчетный период.

Вся бухгалтерская информация, содержащаяся в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета, оформляется в требующихся разрезах в рабочих документах для трансформации.

На основе остатков оборотно-сальдовой ведомости могут составляться рабочие таблицы и строиться пробные балансы на начало и конец отчетного периода.

Техническая часть трансформации состоит в осуществлении корректировок (корректировочных записей) – ***выборе используемых видов корректировок и порядка их осуществления.***

***Корректировка*** – это корректировочная запись, в которой дебетуются и кредитуются статьи отчетности.

Рассмотрим порядок формирования корректировочных записей на основании данных примера 1.

**Пример 1.** Для того чтобы фирме списать дебиторскую задолженность как безнадежную для получения на сумму 500 тыс. руб. (относящуюся к отчетному году), следует сделать корректирующую запись в балансе: дебет статьи «Прибыль/убыток отчетного года» кредит статьи «Резерв по дебиторской задолженности» – 500 тыс. руб.

В отчете о финансовых результатах корректирующая запись будет иметь вид: дебет статьи «Прибыль/убыток» кредит статьи «Расходы по безнадежным долгам» – 500 тыс. руб.

В результате в балансе уменьшится сальдо нераспределенной прибыли отчетности года (увеличится непокрытый убыток отчетного года) и уменьшится дебиторская задолженность на сумму 500 тыс. руб., а в отчете о финансовых результатах появится статья «Расходы по безнадежным долгам» и, соответственно, уменьшится прибыль (увеличится убыток) отчетного года на сумму 500 тыс. руб.

***Корректировки можно разделить на два вида:***

– относящиеся к прошлым периодам (корректировки прошлых периодов);



– относящиеся к отчетному периоду (корректировки отчетного периода).

И те, и другие корректировки необходимо будет делать каждый раз, когда производится трансформация, так как каждый раз придется работать с российским балансом, представляющим итог операций, совершенных компанией в течение целого ряда, в том числе и прошлых периодов.

Корректировки прошлых периодов проводятся в отношении всех операций, которые были сделаны в периодах, предшествующих отчетному.

Корректировки отчетного и прошлых периодов можно проводить двумя способами:

1) в отчетном периоде делается корректировка, учитывающая все операции, произошедшие в отчетной дате. Если данная корректировка затрагивает прибыль/убыток, то корректировка прошлых периодов будет состоять в корректировке прибыли (убытка) отчетного года и прошлых лет;

2) в отчетном периоде корректировка охватывает только операции отчетного периода. Тогда корректировка прошлых периодов будет охватывать только операции прошлых периодов и, соответственно, сразу относиться к прибылям (убыткам) прошлых лет.

Следует выбрать способ, который будет применяться к данной корректировке, и сохранять его от периода к периоду.

Также необходимо установить порядок проведения корректировок. Логически правильно вначале сделать корректировки прошлых периодов, затем отчетного.

В отношении корректировок внутри этих двух видов порядок их осуществления целесообразно установить либо согласно статьям форм отчетности (баланса), либо согласно МСФО (т. е. в отношении каждого стандарта, интерпретации).

В любом случае вначале всегда делаются корректировки, относящиеся к *переклассификации* статей форм отчетности (реклассификационные корректировки). Для этого необходимо составить план счетов, согласующийся с МСФО, и перенести остатки со счетов российского учета на счета МСФО. План счетов в формате МСФО предполагает открытие счетов, необходимых для конкретной компании с учетом специфики ее деятельности. Для того чтобы удобнее было переносить остатки со счетов РСБУ, рекомендуется подготовить таблицу соответствия, в которой показывается для каждого счета российского учета соответствующий счет МСФО.

Для получения в конечном итоге по конкретной статье цифры, которая должна быть указана согласно МСФО, можно использовать два варианта корректировок, которые условно можно разделить на исключающие и дополняющие.

В *исключающей корректировке* цифра, стоящая по статье в соответствии с российскими учетными стандартами, исключается полностью, затем путем других корректировок в статью заносятся цифры, которые формируют величину статьи согласно МСФО.

*Дополняющие корректировки* не предполагают полного исключения по статье цифры, определенной по правилам российского учета, а предусматривают ее увеличение или уменьшение корректировками до достижения значения, соответствующего МСФО.

Выбрать способы проведения корректировок и порядок их осуществления следует при первоначальной трансформации.

## 6.2 Основные трансформационные корректировки по МСФО

Возникновение трансформационных поправок на практике может быть обусловлено двумя причинами:

- 1) наличием принципиальных различий в МСФО и российских учетных стандартах в отношении учета и отражения показателей в финансовой отчетности;
- 2) сближением правил российских стандартов и налогового учета.

Рассмотрим подробнее типовые корректировки, возникающие при трансформации отчетности по российским стандартам в международную.

**Амортизация основных средств.** Корректировки основных средств при подготовке финансовой отчетности по МСФО очень часто возникают из-за разниц в суммах начисленной амортизации для целей МСФО и российских учетных стандартов. Это может происходить, например, из-за разницы в сроках полезного использования, принятых в компании по группам основных средств.

Учет основных средств в России регулирует ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», срок полезного использования объекта основных средств определяются исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с его ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» срок службы объекта основных средств зависит от его полезности для компании. Срок полезного использования оценивается на основании профессионального суждения, которое базируется на опыте использования аналогичных активов.

Формально различий между требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» нет, однако на практике российские бухгалтеры часто при определении стоимости полезного использования актива используют данные о сроках использования объектов основных средств, установленные в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1. Эти нормы представляют собой среднестатистические показатели, и на практике фактический срок эксплуатации основного средства в компании может с ними не совпадать.

Более того, в соответствии с тем же ПБУ 6/01 «Учет основных средств» пересмотр срока полезного использования возможен только в случае реконструкции и модернизации, в остальных случаях компания не вправе изменять срок полезной службы. Этот момент также вступает в противоречие с требованиями п. 51 МСФО (IAS) 16 «Основные средства», согласно которому компания на каждую отчетную дату может пересматривать срок полезного использования по объектам основных средств в случае появления информации о том, что объект может амортизироваться быстрее или медленнее, чем предполагалось. Рассмотрим это на примере 2.

**Пример 2.** Компания «Альфа» входит в международный холдинг и составляет финансовую отчетность по МСФО в соответствии с учетной политикой, принятой иностранной материнской компанией для всех компаний, входящих в группу.

01.12.2013 «Альфа» приобрела 10 станков стоимостью 300 тыс. руб. Компания установила для данных объектов основных средств срок полезного использования, равный двум годам для целей МСФО в соответствии с учетной политикой иностранной материнской компании.

Для целей амортизации в российском учете компания использует данные о сроках службы основных средств, установленные в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Станки для целей начисления амортизации в российском учете были определены в третью амортизационную группу со сроком полезной службы три года.

Различие в сроках полезного использования приведет к возникновению разниц при формировании балансовой стоимости данных основных средств. Сумма ежегодных амортизационных отчислений в российском учете составит 1000 тыс. руб. ( $10 \cdot 300 \text{ тыс. руб.} \div 3$ ) и 1500 тыс. руб. в МСФО ( $10 \cdot 300 \text{ тыс. руб.} \div 2$ ). Это означает, что при подготовке финансовой отчетности по МСФО компании «Альфа» придется увеличить сумму амортизационных отчислений по данным объектам основных средств на сумму разницы 500 тыс. руб. в год.

***Последующая оценка основных средств.*** Корректировки по статье «Основные средства» могут быть также обусловлены различием в последующей оценке объектов основных средств по международным и российским правилам.

В соответствии с пунктом 31 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» компания может после первоначального признания объекта основных средств выбрать метод отражения его в финансовой отчетности по переоцененной стоимости. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, чтобы не возникало существенных отклонений между балансовой и

справедливой стоимостью таких объектов по состоянию на конец отчетного периода.

Согласно п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», компания также может проводить переоценку объектов основных средств. Чтобы не возникало существенных отличий между балансовой и восстановительной стоимостью объектов основных средств, проводить переоценку нужно регулярно, но не чаще одного раза в год (на конец отчетного периода).

На практике при подготовке российской бухгалтерской отчетности компании редко пользуются правом проведения переоценки основных средств (например, зданий и сооружений) по причине того, что это приведет к возникновению разниц с налоговым учетом и росту расходов на уплату налога на имущество.

Для целей подготовки международной отчетности компании часто пользуются своим правом переоценки, так как она увеличивает привлекательность финансового положения компании в глазах инвесторов и дает более адекватную информацию о справедливой стоимости имущества компании.

Рассмотрим порядок корректировок в связи с последующей оценкой основных средств на основании примера 3.

**Пример 3.** Компания «Альфа» в учетной политике по МСФО для объектов недвижимости предусмотрела метод последующей оценки по переоцененной стоимости и установила периодичность проведения переоценок для офисных зданий один раз в три года.

В январе 2011 г. «Альфа» приобрела новый офис за 70 млн. руб. Срок полезного использования для целей МСФО и российского учета одинаков и составляет 25 лет. Компания применяет линейный метод начисления амортизации.

В сентябре 2013 г. «Альфа» привлекла профессиональных оценщиков. По данному помещению справедливая стоимость составила 73 млн. руб.

В январе 2014 г. для проведения переоценки компания использовала результаты переоценки, проведенной в сентябре 2013 г. в силу отсутствия существенных колебаний цен на офисную недвижимость.

Балансовая стоимость офиса на 01.01.2014 для целей российского учета и МСФО составляла 61 833 333 руб. (70 млн. руб. – (70 млн. руб.  $\times$  35 мес.  $\div$  300 мес.)). В январе 2014 г. для целей отчетности по МСФО стоимость офиса подлежит увеличению на сумму разницы между балансовой стоимостью объекта на эту дату и справедливой стоимостью, следовательно, сумма дооценки составит 11 166 667 руб. (73 000 000 руб. – 61 833 333 руб.). На данную сумму будет сделана следующая бухгалтерская запись: дебет счета «Основные средства» кредит счета «Резерв переоценки основных средств» – 11 166 667 руб.

***Неисключительные лицензии на программное обеспечение.*** Работу практически любой современной компании невозможно представить без использования лицензионного программного обеспечения, начиная от стандартных лицензионных приложений и заканчивая лицензиями на специальные программы, необходимые компании в силу специфики ее деятельности. Лицензии, предоставляемые разработчиками программного обеспечения, обычно не носят исключительного характера.

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», для того чтобы объект был учтен как нематериальный актив, он должен удовлетворять определенным критериям, среди которых – возможность контроля над объектом и использование данного объекта в течение периода более 12 ме-

сяцев. Чтобы обладать контролем над объектом, компания должна иметь надлежаще оформленные документы, которые подтверждали бы наличие исключительного права на использование данного нематериального актива.

В МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» понятие контроля над активом шире, чем в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», и отсутствует условие о наличии исключительных прав на нематериальный актив. Для выполнения критерия наличия у компании контроля она должна быть правомочна получать выгоды от использования актива и обладать возможностью наложить запрет третьим лицам на использование выгод от актива (п. 13 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»). Правомочность компании на получение выгод определяется наличием любого документа, подтверждающего права компании (необязательно исключительного характера). МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» также не содержит требования о том, что компания планирует использовать данный объект более 12 месяцев.

В российском учете неисключительные лицензии отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и списываются на расходы в течение срока действия лицензии. Согласно п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в бухгалтерской отчетности расходы будущих периодов отражаются по статье «Запасы», а также расходы будущих периодов в соответствии с формой бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, могут быть показаны по статье «Прочие оборотные активы».

При подготовке финансовой отчетности по МСФО следует проанализировать все лицензии, отраженные на счете 97 «Расходы будущих периодов», на предмет удовлетворения их критериям МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Неисключительные лицензии, удовлетворяющие критериям это-



го стандарта (идентифицируемость, контроль, будущие экономические выгоды), должны быть реклассифицированы из статьи «Запасы» и отражены в качестве нематериальных активов. Рассмотрим на примере 4.

**Пример 4.** Компания Soft приобрела в январе 2014 г. неисключительную лицензию на специализированное программное обеспечение сроком на два года за 600 тыс. руб. Компания Soft составляет финансовую отчетность по МСФО за 2014 г. Компания планирует получать экономические выгоды от использования лицензии в виде экономии затрат на обслуживание клиентов в течение двух лет.

В российском учете данная лицензия отражена на счете 97 «Расходы будущих периодов» и ежемесячно списывается на расходы в размере 1/24 от общей суммы произведенных затрат.

Чтобы признать данную лицензию как нематериальный актив для целей подготовки финансовой отчетности по МСФО, необходимо проанализировать выполнение критериев, установленных для нематериальных активов. Затраты на приобретение лицензии удовлетворяют всем критериям, установленным МСФО, так как:

- они проистекают из договорных прав;
- компания планирует получать экономические выгоды в течение двух лет;
- компания правомочна получать выгоды от использования данного актива в силу наличия прав, а также способна запретить доступ третьих лиц к этим выгодам, так как они являются составляющими коммерческой тайны. На 31.12.2014 по данной лицензии на счете 97 «Расходы будущих периодов» будет показан остаток в сумме 300 тыс. руб.

При подготовке отчетности по МСФО компании необходимо сделать следующие корректировки по статьям отчета о финансовом положении.

На общую сумму затрат компании на покупку лицензии на программное обеспечение формируется бухгалтерская запись: дебет счета «Первоначальная стоимость нематериальных активов» кредит счета «Расходы будущих периодов» – 600 тыс. руб.

На сумму списанных на расходы в российском учете затрат, начиная с момента приобретения нематериальных активов и до момента подготовки отчетности за текущий период оформляется запись: дебет счета «Расходы будущих периодов» кредит счета «Накопленная амортизация по нематериальным активам» – 300 тыс. руб.

В отчете о совокупном доходе списанные за отчетный период затраты следует перенести в статью «Амортизация нематериальных активов» записью: дебет счета «Расходы на информационное обслуживание» кредит счета «Амортизация нематериальных активов».

***Резерв по сомнительным долгам.*** В свете последних изменений в российской отчетности компании обязаны создавать резервы по сомнительным долгам, если задолженность признается сомнительной. Требование о начислении резерва по сомнительным долгам содержится в п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Компании в учетной политике по российским учетным стандартам следует прописать порядок начисления данного резерва, так как в законодательстве отсутствует подробная методика. Так, в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской

Федерации компании необходимо подходить к формированию резерва по сомнительным долгам путем анализа каждого контрагента, задолженность по которому компания считает сомнительной, и начислять резерв в зависимости от оценки вероятности возврата долга.

Учитывая, что практика создания резерва для российского учета является достаточно новой, некоторые компании в целях сближения бухгалтерского и налогового учета закрепляют в учетной политике методику, принятую в Налоговом кодексе РФ (п. 4 ст. 266 НК РФ). Методика Налогового кодекса заключается в следующем. Резерв формируется:

- на всю сумму задолженности, если просрочка в ее погашении превышает 90 календарных дней;
- на 50 % от суммы задолженности, если просрочка в ее погашении составляет от 45 до 90 календарных дней включительно.

Просрочка рассчитывается с даты, когда контрагент должен исполнить свое обязательство, то есть с даты наступления срока оплаты задолженности по договору. Кроме того, в НК РФ есть еще один критерий, устанавливающий ограничения на размер такого резерва: величина резерва не должна превышать 10 % от выручки, рассчитанной для целей налогообложения прибыли в отчетном периоде согласно правилам НК РФ.

Как было указано выше, некоторые компании закрепляют аналогичную методику и в бухгалтерском учете, игнорируя ограничение, касающееся предельного размера резерва, установленного в НК РФ.

Дебиторская задолженность в логике МСФО представляет собой финансовый актив и попадает в группу финансовых активов, учитываемых по амортизируемой стоимости. Такой вывод основывается на анализе правил МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», который для целей отражения этой категории активов отчетности разделяет все финансовые активы

на две большие группы (п. 4.1.1 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»): оцениваемые по справедливой стоимости и оцениваемые по амортизируемой стоимости. Поскольку дебиторская задолженность не является частью торгового и инвестиционного портфеля компании, она попадает во вторую группу.

В международных стандартах создание резерва по сомнительной дебиторской задолженности пока входит в сферу регулирования МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Экономический смысл начисления данного резерва – обесценение дебиторской задолженности при наличии признаков обесценения и приведение суммы дебиторской задолженности в балансе к возмещаемой сумме, если ее балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму.

Под возмещаемой суммой в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты» понимается приведенная стоимость будущих ожидаемых потоков по финансовому активу, дисконтированная по первоначальной эффективной ставке. Так как дебиторская задолженность в общей массе носит краткосрочный характер, то будущие выплаты не дисконтируются, а просто оценивается номинальная сумма, которую компания может получить от неблагонадежного контрагента.

Таким образом, исходя из анализа норм российского законодательства и международных стандартов, можно сделать вывод, что никаких разниц формально не возникает. Однако на практике часто при трансформации отчетности могут возникать корректировки сумм начисленного резерва из-за использования в российском учете методики НК РФ, либо неначисления резерва по сомнительным долгам при наличии сомнительной задолженности и, следовательно, игнорирования норм российского законодательства. Рассмотрим порядок

формирования резерва по сомнительным долгам на основании данных примера 5.

**Пример 5.** По состоянию на 31.12.2013 в учете компании «Полет» числится задолженность следующих покупателей, платежи по которой просрочены:

- контрагент А – 2450 тыс. руб., просрочка – 112 дней;
- контрагент Б – 4000 тыс. руб., просрочка – 80 дней;
- контрагент С – 1000 тыс. руб., просрочка – 55 дней;
- контрагент Д – 1000 тыс. руб., просрочка – 10 дней.

При этом у руководителя отдела по работе с дебиторской задолженностью имеется следующая информация в отношении вышеуказанных контрагентов:

- контрагент А – задолженность нереальная к взысканию в полном размере долга;
- контрагент Б – оценочная величина задолженности, не подлежащая возврату на 31.12.2013, равна 1000 тыс. руб.;
- контрагенты С и Д – оценочная величина задолженности, не подлежащая возврату на 31.12.2013, составляет по 1000 тыс. руб.

Согласно учетной политике компании, принятой для целей бухгалтерского учета, резерв по сомнительной задолженности формируется в порядке, установленном налоговым законодательством.

В этой ситуации сумма резерва, сформированного в российском бухгалтерском учете, составит:

- по контрагенту А – 2450 тыс. руб.;
- по контрагенту Б – 2000 тыс. руб. ( $4000 \text{ тыс. руб.} \cdot 50 \%$ );
- по контрагенту С – 500 тыс. руб. ( $1000 \text{ тыс. руб.} \cdot 50 \%$ ).

Общая сумма резерва в учете по российским стандартам будет равна 4950 тыс. руб. ( $2450 \text{ тыс. руб.} + 2000 \text{ тыс. руб.} + 500 \text{ тыс. руб.}$ ).

При формировании резерва в МСФО необходимо формировать резерв исходя из информации, имеющейся в наличии у сотрудников отдела по работе с дебиторской задолженностью. Следовательно, сумма резерва в МСФО будет следующей:

- по контрагенту А – 2450 тыс. руб.;
- по контрагенту Б – 1000 тыс. руб.

Общая сумма резерва в МСФО будет равна 3450 тыс. руб. (2450 тыс. + 1000 тыс. руб.).

Следовательно, необходимо сторнировать часть резерва по сомнительным долгам, начисленного в учете по российским стандартам, на сумму 1500 тыс. руб.

***Первоначальная стоимость запасов.*** В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» запасы, приобретенные у поставщиков за плату, должны оцениваться исходя из суммы, которую покупатель уплатил поставщику по договору.

Если сделка по приобретению запасов заключена на обычных условиях, то разниц между российскими учетными стандартами и МСФО не возникнет. Однако если контракт содержит в себе элемент финансирования, то стоимость запасов в МСФО будет формироваться как цена закупки на условиях обычного торгового кредита, а разница с уплаченной суммой будет признаваться процентными расходами на протяжении всего периода финансирования (п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

На практике при приобретении запасов на условиях отсрочки платежа необходимо учитывать существенность периода отсрочки и условия продажи данного вида запаса на рынке. Если отсрочка составляет, скажем, от трех до шести месяцев, то выделять элемент финансирования, на наш взгляд, не

стоит по причине его незначительности. Однако здесь нужно учитывать и стоимость объема закупок на таких условиях.

Как правило, корректировка стоимости запасов возникает в случае, если период отсрочки существенен, например год и более, либо если срок отсрочки менее года, но объем закупки на нестандартных для рынка условиях существенен для компании.

Некоторые компании в учетной политике по МСФО устанавливают средний процент отклонения стоимости запасов от обычной цены закупки. Если цена контракта превышает обычную стоимость запасов больше, чем установленный процент, разница признается процентными расходами и учитывается равномерно в течение периода финансирования. Под обычной ценой понимается стоимость запасов на рынке при условии стандартной отсрочки, которую предоставляют большинство поставщиков данного вида запаса (пример 6).

**Пример 6.** Компания приобретает сырье для производства готовой продукции. Обычным условием для рынка является предоставление стандартной отсрочки длительностью 30 дней. Средняя цена, по которой компания обычно закупает 1 т сырья, составляет 9500 руб. за тонну на рынке.

1 декабря 2013 г. компания заключила договор на поставку данного сырья с компанией, являющейся по отношению к ней связанной стороной. Объем поставки составил 1000 т по цене 11000 руб. за тонну, при этом контракт предусматривает отсрочку платежа, равную 24 месяцам с момента покупки.

Согласно российским учетным стандартам данные товары будут отражены по цене контракта в сумме 11000 тыс. руб.: дебет счета «Запасы» кредит счета «Кредиторская задолженность» – 11000 тыс. руб.

В МСФО необходимо проанализировать существенность разницы между стоимостью приобретенных запасов, рассчитанную исходя из обычных рыночных цен (9,5 тыс. руб. • 1000 т = 9500 тыс. руб.), и ценой контракта (11000 тыс. руб.). Разница составит 1500 тыс. руб.

Предположим, что данная разница была признана руководством компании существенной исходя из остатков запасов компании на конец периода. В этом случае необходимо сделать корректировку стоимости запасов в отчетности по МСФО: дебет счета «Кредиторская задолженность» кредит счета «Запасы» – 1500 тыс. руб.

По рассматриваемому договору на поставку сырья проценты будут признаваться в течение периода финансирования (с января 2014 г. по декабрь 2015 г. (23 месяца). В 2013 г. проценты не признаются, так как фактически с учетом длительности стандартной отсрочки (30 дней), предоставляемой рынком, кредитование происходит на 23 месяца.

Ежемесячно начиная с января 2014 г. по 1 декабря 2014 г. компании следует начислять финансовый расход на сумму 65,2 тыс. руб. (1500 тыс. руб. ÷ 23 мес.).

***Резерв по неликвидным запасам.*** В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» неликвидные запасы, которые полностью или частично потеряли свои первоначальные свойства либо их текущая рыночная стоимость продажи снизилась, должны отражаться в отчетности за минусом резерва под снижение стоимости запасов. Резерв должен формироваться за счет финансового результата отчетного периода на разницу между себестоимостью запасов и их текущей рыночной стоимостью.

В МСФО запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой цены реализации (п. 9



МСФО (IAS) 2 «Запасы»). Чистая цена реализации представляет собой расчетную стоимость продажи запасов за минусом возможных затрат, необходимых для завершения их производства и за минусом затрат на их продажу.

При этом стоимость сырья и материалов, которые впоследствии будут использованы для производства готовой продукции, не обесценивают даже при наличии признаков их обесценения, если чистая цена реализации готовой продукции, для которой используется данное сырье и материалы, превышает ее себестоимость.

Таким образом, из анализа правил российских учетных стандартов и МСФО можно сделать вывод об отличиях в порядке определения чистой цены реализации по МСФО и текущей рыночной стоимости по российским стандартам. В МСФО возможная цена реализации подлежит уменьшению на указанные выше виды затрат, а в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» такого требования нет. Кроме того, МСФО (IAS) 2 «Запасы» вводит условия, при которых проводится обесценение сырья и материалов, а ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не содержит подобных норм (пример 7).

**Пример 7.** Компания «Силена» является производителем медицинских препаратов. Данный вид товара подлежит обязательной сертификации и установлению срока годности для каждой партии произведенных препаратов. По состоянию на 31.12.2013 в составе запасов числятся некоторые партии препаратов, по которым срок годности истекает через шесть месяцев.

По оценкам коммерческой службы компании, данные препараты уже не удастся реализовать на рынке и цена реализации по ним на 50 % ниже их себестоимости. Уменьшение

цены реализации на дополнительные затраты приведет к тому, что цена реализации будет ниже себестоимости на 55 %. Себестоимость партии запасов, по которой выявлены признаки обесценения, составляет 10000 тыс. руб.

Если компания будет создавать резерв под снижение стоимости запасов по данной партии, то она должна обесценить запасы на 50 процентов. А при формировании резерва по МСФО необходимо учитывать процент обесценения 55 % (с учетом затрат на реализацию). Таким образом, резерв по неликвидным запасам в МСФО будет на 500 тыс. руб. выше, чем в учете по российским стандартам (10000 тыс. руб. • 5 %).

***Кредиты и займы выданные.*** Данная корректировка возникает, если компания имеет на своем балансе финансовые вложения (займы), выданные под нерыночный процент. А эта ситуация часто случается на практике при осуществлении операций между связанными сторонами.

В российском учете вопрос учета выданных займов регулируется ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», в соответствии с п. 9 которого займы первоначально учитываются в размере фактически осуществленных затрат, включая затраты по сделке. А при последующей оценке данного займа в финансовой отчетности разница между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока обращения равномерно, по мере получения причитающегося по ним по условиям выпуска дохода списывается на финансовые результаты (п. 22 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»).

В соответствии с п. 5.1.1 Приложения В к МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», если справедливая стоимость финансового актива отличается от цены сделки, то тогда справедливая стоимость займа будет определяться как дисконтированная стоимость всех денежных потоков по данному

займу с использованием преобладающей рыночной ставки процента по аналогичным инструментам. Сумма процентных доходов будет определяться с использованием метода эффективной ставки процента (в данном случае рыночной ставки).

На практике для ответа на вопрос, отличается ли ставка по займу от рыночной, следует руководствоваться профессиональным суждением, которое может быть основано, например, на анализе средних ставок по аналогичным банковским кредитам (пример 8).

**Пример 8.** В январе 2013 г. компания выдала своей связанной стороне заем в размере 25000 тыс. руб. по ставке 2 % годовых сроком на пять лет, проценты подлежат уплате ежегодно. Рыночная ставка по аналогичным займам, выдаваемым в январе кредитными организациями, составляла 13 % годовых.

Сначала необходимо рассчитать дисконтированную стоимость будущих денежных потоков по займу по рыночной ставке процента. Сумма процентов, подлежащих уплате ежегодно исходя из условий договора, составит 500 тыс. руб. (25000 тыс. руб. • 2 %). Дисконтированная по рыночной ставке стоимость будущих денежных потоков равна 15327,6 тыс. руб.  $(500 \text{ тыс. руб.} \div (1 + 0,13)^1 + 500 \text{ тыс. руб.} \div (1 + 0,13)^2 + 500 \text{ тыс. руб.} \div (1 + 0,13)^3 + 500 \text{ тыс. руб.} \div (1 + 0,13)^4 + 25500 \text{ тыс. руб.} \div (1 + 0,13)^5)$ .

Убыток от выдачи займа по ставке ниже рыночной равен 9672,4 тыс. руб. (25000 тыс. руб. – 15327,6 тыс. руб.).

Рассмотрим, какие корректировочные записи нужно будет сделать в финансовой отчетности в 2013 г.

Стоимость займа на момент выдачи приведена к его справедливой стоимости бухгалтерской записью: дебет счета «Расход» кредит счета «Займы выданные» – 9672,4 тыс. руб.

Скорректирован процентный доход за период (15327,6 тыс. руб. • 13 % – 500 тыс. руб.) следует отразить записью: дебет счета «Займы выданные» кредит счета «Финансовые доходы» – 1492,4 тыс. руб.

Таким образом, по состоянию на 31.12.2013 в отчете о финансовом положении компании данный заем будет отражен по балансовой стоимости, равной 16820,2 тыс. руб. (15327,6 тыс. руб. + 1992,4 тыс. руб. – 500 тыс. руб.).

**Оценочные резервы по судебным искам.** Если компания выступает ответчиком по судебному иску, то при подготовке и российской бухгалтерской отчетности и отчетности по МСФО необходимо проанализировать вероятность негативного исхода для компании.

Определение и критерии признания оценочных резервов одинаковы в МСФО и в российском учете.

В соответствии с российскими учетными стандартами компания должна оценить сумму резерва, равную достоверной оценке расходов, необходимых для погашения обязательства. При этом п. 17 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» устанавливает два метода оценки величины резерва:

- если величина резерва определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;
- если величина резерва определяется путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

В соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» при расчете величины резерва необходимо определить наилучшую оценку затрат на погашение обязательства (пример 9). Если необходимо определить сумму резерва по одному судебному иску, то наилучшей оценкой будут возможные затраты при наиболее вероятном исходе событий.

Различия в методах определения величины резерва порождают разницы между МСФО и российскими учетными стандартами.

**Пример 9.** Контрагент компании «Авантаж» предъявил ей судебный иск по факту продажи некачественной продукции. По оценкам юридической службы, вероятность исхода дела в пользу истца оценивается как высокая. При этом в своем судебном иске контрагент предъявил к возмещению не только прямые потери, понесенные им в результате получения бракованной продукции, но и возмещение упущенной выгоды.

Сумма прямых потерь составляет 1500 тыс. руб., а упущенная выгода оценивается истцом в 700 тыс. руб. Юристы компании «Авантаж» оценивают вероятность выплат только прямых потерь по иску как 85 %, а возмещение еще и упущенной выгоды как 15 %.

В соответствии с российскими учетными стандартами сумма резерва компании «Авантаж» составит 1380 тыс. руб. (1500 тыс. руб. • 85 % + 700 тыс. руб. • 15 %).

Согласно МСФО, «Авантаж» должна начислить резерв в сумме 1500 тыс. руб., так как, по оценкам юристов, с вероятностью 85 % компания понесет указанную сумму расходов для погашения обязательства перед контрагентом.

***Расходы без документов (Accruals).*** Очень часто сроки подготовки финансовой отчетности по МСФО диктуются требованиями иностранных инвесторов или сроками составления консолидированной отчетности, если компания входит в международный холдинг.

Именно установление довольно сжатых сроков для подготовки российской и международной отчетности приводит к тому, что не все первичные документы успевают поступить в компанию к нужному сроку. В результате в российском бухгалтерском учете операция будет отражена в том периоде, когда она получит первичный документ (ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»), который должен соответствовать всем требованиям российского законодательства.

В МСФО при отражении расходов нужно руководствоваться принципом начисления, то есть отражения в финансовой отчетности расходов в том периоде, к которому они реально относятся.

Поэтому на практике компания, перед которой стоит задача подготовки отчетности по МСФО в сжатые сроки, должна учитывать следующее. Если она уже произвела расходы, но не получила от контрагента документы в сроки, установленные ею для закрытия российских бухгалтерских книг, в российской отчетности никаких начислений не производится, а при подготовке отчетности по МСФО эта информация учитывается.

Специалисты по МСФО при составлении отчетности делают соответствующие начисления расходов на основании справок и других внутренних документов (отчетов, смет, планов), полученных от специалистов внутренних служб компании, либо копий первичных документов, которые не полностью удовлетворяют требованиям российского законодательства. При этом для осуществления таких проводок применяются специально открытые счета (accruals или начисления),

что позволяет отделить такие начисления от других проводок, а в следующем отчетном периоде, когда поступят документы от контрагента, – их сторнировать (пример 10).

**Пример 10.** Компания составляет отчетность по МСФО на ежемесячной основе. На отчетную дату (30.09.2013) у нее имеется информация о предварительных суммах расходов на телефонную связь, произведенных в сентябре, на сумму 300 тыс. руб. Данные затраты не были отражены в российской бухгалтерской отчетности по причине отсутствия первичного документа на момент закрытия периода. В российской бухгалтерской отчетности данные затраты были отражены в октябре 2013 г. в сумме 310 тыс. руб. на основании первичного документа, полученного от оператора связи.

Специалисты по МСФО сделали начисления в сентябре, так как фактически данная услуга была потреблена компанией в сентябре 2013 г. Поэтому при подготовке финансовой отчетности по МСФО за сентябрь корректируется прибыль на расчетную сумму расходов путем оформления бухгалтерской записи: дебет счета «Расходы на связь» кредит счета «Начисления – Кредиторская задолженность по оказанным услугам» – 300 тыс. руб.

В октябре 2013 г. при подготовке отчетности по МСФО делаются следующие сторнирующие проводки: дебет счета «Начисления – Кредиторская задолженность по оказанным услугам» кредит счета «Расходы на связь» – 300 тыс. руб.

### 6.3 Процедуры трансформации отчетности

**Предварительное установление содержания форм отчетности.** Для того чтобы осуществить трансформацию отчетности, уже заранее необходимо представлять, какие разделы и статьи будут представлены, согласно МСФО, в формах отчетности. Для правильного выполнения данного этапа следует обратить особое внимание на МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», а также на раздел «Раскрытие», расположенный в заключительной части отдельных МСФО. Статьи в формах отчетности, сформированных, согласно МСФО, отличаются от статей, представляемых по правилам российских учетных стандартов. Так, например, в балансе, составленном в формате российских стандартов, не может быть таких статей, как: «Инвестиционная собственность», «Финансовые активы, измеряемые через прибыли / убытки», «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи» и др.

В отчете о финансовых результатах, подготовленном согласно российским учетным стандартам, отсутствуют статьи: «Убыток от обесценения активов», «Прибыль / убыток от финансовых активов, измеряемых через прибыли / убытки», «Прибыль / убыток от изменения справедливой стоимости внеоборотных активов, предназначенных для продажи» и др.

Для каждой формы желательно на данном этапе составить ее макет, указав разделы, статьи и подстатьи. Необходимо выбрать вариант отчета о прибылях и убытках, который будет применять компания. Как уже было сказано, при формировании макетов форм следует внимательно изучить МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Также полезно ознакомиться с отчетностью, составленной по МСФО, компа-



ниями (российскими и зарубежными), получившими положительное аудиторское заключение. Такую информацию можно найти в сети Интернет и в периодической печати. Следует помнить, что, раз установив порядок расположения статей и подстатей в отчетности, его следует сохранять, чтобы достичь выполнения такой качественной характеристики информации, как сопоставимость.

**Подготовка корректировочных таблиц.** Составление списка корректировок и принятие решения о порядке трансформации форм отчетности завершается этапом подготовки корректировочных таблиц. В случае, когда баланс и отчет о финансовых результатах трансформируются самостоятельно, для каждой формы потребуется своя корректировочная таблица. Если баланс и отчет о финансовых результатах трансформируются одновременно, достаточно составить одну корректировочную таблицу, в которой под балансом будет расположен отчет о финансовых результатах (можно расположить формы и наоборот, но более уместным представляется все-таки начать с баланса). При трансформации, проводимой впервые, для даты перехода на МСФО потребуется только одна корректировочная таблица для начального баланса (т. к. трансформацию отчета о финансовых результатах делать не нужно).

В корректировочной таблице *в первой колонке* необходимо привести разделы и статьи баланса и отчета о прибылях и убытках, при этом статьи должны быть приведены и согласно российским учетным стандартам, и согласно МСФО. В *следующей колонке* записываются данные по статьям российского баланса и отчета о финансовых результатах. Эти значения статей российских форм отчетности и есть те цифры, которые будут корректироваться. По статьям, которые должны быть в формах согласно МСФО, величины будут отсутствовать. В *остальных колонках* будут располагаться корректировки.

Каждая корректировка получает соответствующие ее содержанию название и порядковый номер. В предпоследней колонке таблицы уместно подсчитать сумму всех корректировок. **Последняя колонка** содержит значения статей по МСФО.

**Осуществление корректировок для баланса и отчета о финансовых результатах.** После того как подготовлена вся необходимая для трансформации информация и корректировочные таблицы, необходимо выполнить сами корректировки. Для большинства корректировок потребуются достаточно большие расчеты. Все расчеты удобно оформлять в *рабочих таблицах*. Например, для определения балансовой стоимости основных средств, сумм амортизации (накопленной и за отчетный период) в формате МСФО необходимо вычислить все требуемые значения (первоначальная стоимость основных средств, ликвидационная стоимость основных средств, амортизируемая сумма, срок полезного использования, метод амортизации, норма амортизации, суммы начисленной амортизации, переоценка основных средств, выбытие и поступление основных средств, обесценение основных средств) и занести их в рабочую таблицу, которую можно назвать «Пересчет основных средств». Когда все рабочие таблицы будут заполнены и установлены суммы корректировок, можно занести корректировочные записи в корректировочные таблицы, т. е. проставить соответствующие суммы в колонках корректировочных таблиц по соответствующим статьям.

Затем по каждой статье производится сложение всех цифр, стоящих в колонках (отрицательные суммы вычитаются). Итог представляет собой величины статей баланса и отчета о финансовых результатах согласно МСФО и отражается в последней колонке.

**Завершение составления баланса и отчета о прибылях и убытках.** Завершение процесса заполнения корректировоч-

ных таблиц еще не означает завершение работы по составлению баланса и отчета о прибылях и убытках. После того как будут подготовлены корректировочные таблицы для периода, предшествующего отчетному, и отчетного периода при первоначальной трансформации, или после заполнения корректировочной таблицы за отчетный период (при последующих трансформациях), необходимо составить пробные балансы за каждый год, представленный в отчетности и на дату перехода. Затем следует соответствующим образом оформить баланс и отчеты о прибылях и убытках. Например, в корректировочной таблице целесообразнее отдельно показывать первоначальную стоимость основных средств и их амортизацию, в балансе уместнее образовать одну статью, в которой будет отражена балансовая стоимость основных средств. Также в корректировочной таблице необходимо разделить статьи прибыли / убытки на «Прибыли / убытки прошлых лет» и «Прибыли / убытки отчетного года», а в балансе целесообразно представить одну статью «Нераспределенная прибыль» («Накопленная прибыль») и т.п. В отчете о прибылях и убытках могут быть также представлены показатели базовой прибыли на акцию, разведенной прибыли на акцию, эффективной ставки налогообложения. Кроме того, в балансе и в отчете о прибылях и убытках согласно МСФО должны быть представлены как минимум два периода – отчетный и предшествующий ему.

***Составление отчета о движении денежных средств и отчета об изменениях в капитале.*** Отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях в капитале составляют на консолидированном уровне, поэтому в данной главе, где не рассматриваются вопросы собственно консолидированной отчетности, приведем только краткую информацию о подготовке этих отчетов. Отчет о движении денежных средств в части операционной деятельности согласно МСФО может состав-

ляться двумя способами: прямым и косвенным. В соответствии с российскими учетными стандартами отчет о движении денежных средств составляется прямым методом.

На практике отчет о движении денежных средств значительно проще составить косвенным методом, поскольку для этого достаточно хорошо структурированного первичного баланса, который содержит в себе остатки по счетам баланса и отчета о прибылях и убытках. В то же время, для составления отчета о движении денежных средств прямым методом необходимо на этапе учета корректно разделять деньги, уплаченные и полученные, по видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой. Трудность представляет разделение операционной и инвестиционной деятельности: например, компания у одного и того же поставщика в рамках одной поставки приобретает материалы для текущего ремонта и для строительства в рамках единой поставки (при одном счете-фактуре). Денежные средства, уплаченные за материалы для текущего ремонта, должны быть отражены в составе операционной деятельности, а денежные средства, уплаченные за материалы для строительства, – по инвестиционной. В результате при использовании прямого метода возникнут сложности при разделении денежных потоков.

В общем виде составление отчета о движении денежных средств косвенным методом путем трансформации состоит в следующем. Необходимо сделать корректировочную таблицу, в которой в первых колонках следует расположить балансы за отчетный и предшествующий периоды и ниже отчет о финансовых результатах за отчетный год. Затем следует найти изменение по каждой статье баланса между периодом, предшествующим отчетному, и отчетным. Далее делаются корректировки, позволяющие освободить баланс и отчет о финансовых результатах от начисления, т. е. от операций, которые не вы-

звали движения денежных средств. Итого корректировок в отчете о финансовых результатах будут значения, «очищенные» от начисления. Останется только откорректировать статьи отчета о финансовых результатах на изменения в балансе. Увеличение оборотных активов (дебиторская задолженность, запасы) указывает на уменьшение денежных средств. Уменьшение активов означает увеличение денежных средств. Для обязательств (кредиторская задолженность, связанная с операционной деятельностью) направление связи с движением денежных средств противоположное их направлению связи с активами. Следует проверить правильность отнесения потоков денежных средств по видам деятельности согласно МСФО. Обобщенно инвестиционную деятельность можно определить как деятельность по управлению активами, финансовую деятельность – как деятельность по управлению пассивами.

Затем необходимо правильно оформить форму отчета о движении денежных средств в формате МСФО.

Для составления отчета об изменениях в капитале практически вся основная информация уже будет содержаться в итоговых колонках корректировочных таблиц баланса и отчета о прибылях и убытках. Чтобы отчет об изменениях в капитале приобрел вид, соответствующий формату МСФО, потребуется также дополнительная информация, которая всегда имеется у самой компании. Ее следует только правильно расположить в форме.

***Составление примечаний к формам отчетности.*** К каждой форме отчетности должны быть составлены соответствующие примечания. Все моменты, которые компании следует обязательно раскрыть в примечаниях, отражены в конце каждого стандарта, в разделе «Раскрытие информации». Например, согласно МСФО 12 «Налоги на прибыль» в отчетности следует отдельно раскрывать основные элементы рас-

хода по налогу (возмещения налога). Элементы расхода по налогу (возмещения налога) могут включать:

- текущие расходы по налогу (возмещение налога);
- любые корректировки, признанные в периоде для текущего налога по предшествующим периодам;
- сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с образованием и восстановлением временных разниц;
- сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов;
- сумму выгоды, возникающей от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода, которые используются для уменьшения текущего расхода по налогу;
- сумму выгоды от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода, которые используются для уменьшения отложенного расхода по налогу;
- отложенный расход по налогу, возникающий в результате частичного списания или восстановления предыдущего частичного списания, отложенного налогового требования в соответствии с параграфом 56 МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Отдельно должна раскрываться информация, отражающая:

- совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счет капитала;
- расходы по налогу (возмещение налога), относящиеся к результатам чрезвычайных обстоятельств, признанным в течение периода;
- объяснение зависимости между расходом по налогу (возмещением налога) и учетной прибылью;

– числовая сверка между расходом по налогу (возмещением налога) и результатом умножения значения учетной прибыли на применяемую налоговую ставку (ставки), раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка (ставки);

– числовая сверка между средней действующей налоговой ставкой и применяемой налоговой ставкой, раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка;

– объяснение изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предшествующим периодом;

– сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, для которых в балансе не признается отложенное налоговое требование;

– совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долями участия в совместной деятельности, для которых отложенные налоговые обязательства не были признаны;

– в отношении каждого типа временных разниц и каждого типа непринятых налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов;

– сумма отложенных налоговых требований и обязательств, признанных в балансе для каждого представленного периода;

– сумма отложенного налогового возмещения расхода по налогу, признанного в отчете о финансовых результатах, если это отчетливо не следует из изменений в суммах, признанных в бухгалтерском балансе;

– в отношении прекращенной деятельности, расходы по налогу, связанные с:

а) прибылью или убытком от прекращения деятельности;

б) прибылью или убытком от обычной деятельности по прекращенной операции за период, вместе с соответствующими суммами для каждого представленного предшествующего периода.

Также следует раскрывать сумму отложенного налогового требования и характер доказательства в пользу его признания, если: реализация отложенного налогового требования зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; или компания несет убыток в текущем или предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенное налоговое требование.

В отношении прекращенной деятельности требуются следующие раскрытия:

1. Единая сумма в самом отчете о прибылях и убытках, которая представляет собой сумму: прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности; прибыли или убытка после налогов, признанных при измерении справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или групп на выбытие, которые представляют собой прекращенную деятельность.

2. Анализ единой суммы в пункте (1), состоящей из:

– доходов, расходов и прибыли или убытка до налогов от прекращенной деятельности;

– соответствующих расходов по налогу на прибыль, как требует МСФО 12 «Налоги на прибыль»;

– прибыли или убытка, признанных при измерении справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или групп на выбытие, представляющих собой прекращенную деятельность;



– соответствующих расходов по налогу на прибыль, как требует означенный стандарт.

3. Чистые потоки денежных средств, относящиеся к операционной и инвестиционной деятельности и деятельности по финансированию прекращенной деятельности.

Раскрытия представляются в примечаниях или в самой финансовой отчетности.

Необходимо также приводить суждения менеджмента, определяющие выбор оценки статей в финансовой отчетности. Например, при классификации финансовых активов в качестве «удерживаемых до погашения», при установлении факта передачи практически всех рисков и выгод третьей стороне в случае передачи финансового инструмента или в случае финансовой аренды. Менеджменту следует раскрывать основные допущения относительно будущей деятельности, различных источников неопределенностей, возникающих в процессе оценки, которые несут в себе значительный риск последующей существенной корректировки в будущих периодах балансовых величин активов и обязательств.

Как видно из приведенных раскрытий, формы отчетности необходимо будет дополнить значительным объемом информации. Целесообразно все расчеты, необходимые для получения суммы раскрытий, соответствующей МСФО, провести в специально составленных рабочих таблицах.

***Подготовка дополнительных разделов отчетности.*** В отчетности должна содержаться информация о связанных сторонах (МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»), информация о прекращенной (при ее наличии) и продолжающейся деятельности (МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»). Правила раскрытия информации о связанных сторонах и данных в разрезе сегментов знакомы российским

бухгалтерам, т. к. в российских учетных стандартах действуют соответствующие положения по бухгалтерскому учету. Информация о связанных сторонах, о сегментах, о прекращенной деятельности выделяется в составе отчетности как ее подразделы.

В финансовой отчетности следует раскрывать отношения между связанными сторонами, при которых существует контроль, независимо от того, совершались ли операции между ними.

Стороны, осуществляющие совместный контроль, по отношению друг к другу могут не являться связанными сторонами.

Если операции между связанными сторонами имели место, то следует раскрывать отношения между ними, а также виды операций и информацию, необходимую для понимания финансовой отчетности.

Последние изменения, внесенные в МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», касаются дополнительных раскрытий информации. Компании должны дополнительно раскрывать:

- наименование материнской компании и конечной материнской компании;
- суммы сделок и непогашенной задолженности по этим сделкам со связанной стороной;
- суммы сомнительной дебиторской задолженности связанной стороны, признанные расходами в отчетном периоде;
- классификацию сумм, причитающихся уплате связанной стороне или получению от связанной стороны, по категориям связанных сторон.

При подготовке сегментной информации используется общая учетная политика предприятия, но при этом сегмент не должен восприниматься как отдельная отчетная единица. В связи с этим в общую учетную политику следует включить раздел, непосредственно относящийся к отчетности сегментов

и устанавливающий определение сегментов и основу для распределения доходов и расходов на сегменты.

МСФО устанавливают требования к раскрытию сегментной информации дифференцированно по форматам отчетности, причем относительно первичного формата необходимо более подробное и обширное раскрытие. МСФО (IFRS 8) «Операционные сегменты» предполагает отражение следующих моментов в отчетности в качестве первичного раскрытия (если первичный формат: хозяйственные сегменты – по хозяйственным сегментам; географические сегменты по расположению активов – по месторасположению активов; географические сегменты по расположению клиентов – по расположению клиентов):

- доходы от внешних клиентов;
- доходы от операций с другими сегментами;
- сегментный результат;
- балансовая сумма активов;
- сегментные обязательства;
- затраты на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- расходы на амортизацию;
- неденежные расходы помимо отчислений на амортизацию;
- доля чистой прибыли или убытков и инвестиций по методу участия в ассоциированные компании или совместные предприятия;
- сверка доходов, результатов, активов и обязательств.

При подготовке отчетности в формате МСФО впервые компании следует руководствоваться правилами МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО», в котором дается четкое определение первой финансовой отчетности предприятия по МСФО. Под такой отчетностью понимается первая годовая финансовая отчетность, в которой организация использует

МСФО и делает четкое и безоговорочное заявление о соответствии отчетности МСФО.

Не считается отчетностью по МСФО отчетность, составленная предприятием в случаях, когда она подготавливалась:

- согласно национальным требованиям, не соответствующим МСФО во всех отношениях;

- в формате МСФО во всех отношениях, но не содержала четкого и безоговорочного заявления о том, что она соответствует МСФО;

- согласно национальным стандартам, не соответствующим МСФО и использующим некоторые отдельные МСФО для учета и отражения в отчетности статей, по которым национальные правила отсутствовали;

- согласно национальным стандартам, со сверкой некоторых сумм с суммами, получаемыми путем применения МСФО;

- согласно МСФО только для внутреннего пользования и была недоступной собственникам компании или другим внешним пользователям;

- не в виде полного комплекта финансовой отчетности, установленного в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», а только для целей составления консолидированной отчетности;

- а также если отчетность содержала четкое и безоговорочное заявление о том, что она соответствует только некоторым, но не всем МСФО.

Правила МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» устанавливают для предприятий, составляющих отчетность в формате МСФО в первый раз, необходимость использования стандартов и интерпретаций, вступивших в силу на отчетную дату первой финансовой отчетности по МСФО.

Следует обратить внимание на то, что правила означенного стандарта запрещают ретроспективное применение между-

народных стандартов в ситуациях, когда такое применение потребовало бы суждений руководства о прошлых обстоятельствах после того, как события уже произошли и результат известен.

Например, запрещено ретроспективно определять операции в качестве инструментов хеджирования, т. е. если согласно РСБУ операция не классифицировалась как хеджирование, то после перехода на МСФО данную операцию нельзя считать операцией хеджирования.

В МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» определено, что компания должна составить начальный баланс по МСФО на дату перехода на МСФО (пример 11).

**Пример 11.** Компания, представляющая в годовой финансовой отчетности информацию за два года (отчетный и предшествующий) и отчетный год которой начинается 1 января и заканчивается 31 декабря, впервые составляет отчетность согласно МСФО за 2014 г. Датой перехода будет являться 01.01.2012, т. е. начало самого раннего периода, представленного в отчетности. В этом балансе, рассматриваемом данным стандартом в качестве отправной точки для будущего учета согласно МСФО, должны быть выполнены следующие требования:

- признаны все активы и обязательства, признание которых требуется в МСФО;
- не признаны статьи в качестве активов или обязательств, в случае запрещения такого признания МСФО;
- реклассифицированы статьи, признанные предприятием согласно используемым ранее стандартам (в нашем случае – российские учетные стандарты), в качестве одного вида актива, обязательства или компонента собственного капитала, но представляющие собой другой вид актива, обязательства или компонента собственного капитала согласно МСФО;

– применены правила МСФО для измерения всех признанных активов и обязательств.

В редких случаях возможно отступление от данных требований. Такая ситуация может сложиться в случае нарушения принципа рациональности.

Правилами МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» компании разрешается отступить от обязательного соответствия начального баланса каждому международному стандарту. Возможное отступление заключается в запрете ретроспективного применения некоторых аспектов ряда стандартов (о чем уже было сказано ранее), а также в освобождении от некоторых требований ряда стандартов. Компании разрешено выбрать одно или несколько из освобождений в следующих областях учета:

- объединение компаний (бизнеса);
- справедливая стоимость или переоценка в качестве предполагаемой стоимости;
- вознаграждение работникам;
- накопленные разницы от перевода из одной валюты в другую;
- комбинированные (сложные) финансовые инструменты;
- активы и обязательства дочерних, ассоциированных и совместных компаний;
- отнесение к определенной категории ранее признанных финансовых инструментов;
- сделки, предполагающие расчеты на основе акций;
- договоры страхования;
- обязательства по выводу активов из эксплуатации, когда величина обязательства включена в фактическую стоимость объектов основных средств;
- оценка финансовых активов и обязательств по справедливой стоимости;

- разведки и оценки запасов минеральных ресурсов;
- раскрываемой информации о вознаграждениях работникам.

Рассмотрим пример освобождения в области учета, названной «справедливая стоимость или переоценка в качестве предполагаемой стоимости». Компания может выбрать оценку объектов основных средств по фактической стоимости по МСФО. Тогда будет необходимо определить такую оценку (пример 12).

**Пример 12.** Первоначальная стоимость объекта основных средств согласно российским учетным стандартам составляла 200 тыс. руб. Компании необходимо будет проверить состав данной оценки. Возможно, какие-либо суммы не следует включать в первоначальную стоимость объекта в соответствии с МСФО, в то время как согласно российским стандартам они были в нее включены (возможна и обратная ситуация). Затем следует, установив срок полезного использования объекта и метод его амортизации в соответствии с МСФО, рассчитать накопленную амортизацию к дате перехода на МСФО и, вычтя из первоначальной стоимости по МСФО накопленную амортизацию согласно МСФО, получить остаточную стоимость по МСФО. Допустим, что согласно МСФО в первоначальную стоимость не должна была быть включена сумма 30 тыс. руб., в то же время в нее следовало включить 40 тыс. руб. Таким образом, первоначальная стоимость по МСФО составит 200 тыс. руб. – 30 тыс. руб. + 40 тыс. руб. = 210 тыс. руб. Если, согласно МСФО, метод амортизации установлен линейный, срок полезного использования – десять лет и с даты приобретения объекта до даты начального баланса прошло пять лет, то накопленная амортизация по МСФО будет равняться  $210 \text{ тыс. руб.} \div 10 \cdot 5 = 105 \text{ тыс. руб.}$ ; а остаточная

стоимость, соответственно, также 105 тыс. руб. (210 тыс. руб. – 105 тыс. руб.).

Если компания решит воспользоваться освобождением в отношении принятия справедливой стоимости или переоцененной в качестве предполагаемой стоимости (условно первоначальной), то в качестве таковой может быть использована:

- а) справедливая стоимость на дату перехода;
- б) переоцененная стоимость по российским учетным стандартам, если она соответствовала справедливой стоимости (используется оценка на дату последней переоценки);
- в) оценка, произведенная в связи с определенным событием (приватизацией, первичное открытое размещение акций) по справедливой стоимости (используется оценка на дату, когда она была сделана в связи с указанным событием).

Активы, признанные по условно первоначальной стоимости, не должны учитываться так же, как активы, оцениваемые по переоцененной стоимости. Если в отношении такого актива по российским стандартам был создан резерв переоценки, то его следует скорректировать на дату определения условно первоначальной стоимости актива, либо как отдельный элемент собственного капитала, отличный от резерва переоценки, либо перевести в нераспределенную прибыль. Для активов, оцененных по справедливой стоимости на дату перехода, сумма дооценки определяется как разница между справедливой стоимостью актива (или условно первоначальной стоимостью, если используется освобождение в отношении условно первоначальной стоимости) и его балансовой стоимостью.

Для российских предприятий важно следующее положение: в соответствии с МСФО суммы начисленной амортизации рассматриваются как ошибочные, если метод амортизации и срок полезного использования объекта основных средств устанавливались по российским учетным стандартам согласно



правилам налогового учета. Корректировка в подобном случае амортизационных отчислений отражается как *корректировка вступительного сальдо нераспределенной прибыли*.

Следует обратить внимание на то, что представление начального баланса в первой финансовой отчетности не требуется. Но для того чтобы правильно составить отчетность за отчетный год (включая сравнительную информацию), необходимо его подготовить.

### ***Контрольные вопросы***

1. Какие варианты последовательности трансформации форм отчетности Вы знаете, в чем их различия?

2. Укажите, в каких случаях может возникнуть необходимость определения дополнительных источников информации для трансформации отчетности в МСФО.

3. В чем состоит техническая часть трансформации отчетности в МСФО?

4. Перечислите и охарактеризуйте корректировки, которые необходимо делать при трансформации отчетности.

5. Укажите, по каким основаниям может возникнуть необходимость корректировки информации об основных средствах при трансформации отчетности в МСФО.

6. Укажите, по каким основаниям может возникнуть необходимость корректировки информации о дебиторской задолженности при трансформации отчетности в МСФО.

7. Опишите содержание процедуры подготовки корректировочных таблиц при трансформации отчетности.

## Список литературы

1. Адаменко А. А. Актуальные вопросы формирования отчетности субъектами малого и среднего предпринимательства в условиях реформирования бухгалтерского учета, перспективы перехода российского учета и отчетности на международные стандарты финансовой отчетности к 2015 г. / А. А. Адаменко, А. С. Ткаченко // Материалы I Международной научно-практической конференции «В мире научных исследований». – Краснодар, 2013. – С. 63–68.
2. Адаменко А. А. Переход на МСФО : проблемы и перспективы на сегодняшнем этапе экономического развития России / А. А. Адаменко, А. С. Ткаченко, Н. Ш. Чич // Вестник Академии знаний. – 2014. – № 2 (9). – С. 31–37.
3. Адаменко А. А. Ретроспективный взгляд на развитие зарубежной учетной мысли / А. А. Адаменко, М. С. Рыбьянцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 70. – С. 395–405.
4. Адаменко А. А. Учетные парадигмы: сущность и значение / А. А. Адаменко // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. – 2011. – № 1-3 (47–49). – С. 3–5.
5. Азиева З. И. Оценка готовой продукции в соответствии с МСФО / З. И. Азиева, С. П. Гарсаянц // достижения и перспективы экономических наук Сборник статей Международной научно-практической конференции. Научный центр «Аэтерна». – г. Уфа, Республика Башкортостан, 2014. – С. 6–8.
6. Азиева З. И. Оценка дебиторской задолженности в соответствии с МСФО / З. И. Азиева, В. Г. Неговелова // Инновационная наука и современное общество Сборник статей Международной научно-практической конференции. – г. Уфа, Республика Башкортостан, 2014. – С. 77–78.

7. Бабалыкова И. А. Анализ сущности бухгалтерской и налоговой отчетности и выявление их взаимосвязи / И. А. Бабалыкова, В. В. Башкатов, А. А. Барсегян // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 101. – С. 709–721.

8. Бабалыкова И. А. Классификация ошибок в бухгалтерском учете и отчетности и методика их исправления / И. А. Бабалыкова // Социально-экономический ежегодник-2011 Ермоленко А. А., Хашева З. М. Сборник научных статей. Под редакцией Ермоленко А. А., Хашевой З. М. – Краснодар, 2011. – С. 26–31.

9. Бабалыкова И. А. Современные вопросы составления сегментной отчетности с позиции МСФО / И. А. Бабалыкова // Социально-экономический ежегодник-2013 Сборник научных статей. – Краснодар, 2013. – С. 217–224.

10. Балансоведение : учебное пособие для студентов, обучающихся по направлению «Экономика» и специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / [Сигидов Ю. И. и др.]; под ред. Ю. И. Сигидова. – Москва, 2011. – Сер. Национальное экономическое образование.

11. Башкатов В. В. Порядок расчета показателя совокупного финансового результата в бухгалтерской отчетности организации / В. В. Башкатов, Е. Е. Малых // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 95. – С. 875–885.

12. Башкатов В. В. Значение и бухгалтерский учет гудвила (деловой репутации) на современном этапе развития экономических отношений / В. В. Башкатов, П. В. Виноградова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 95. – С. 926–935.

13. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» и специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» и «Налоги и налогообложение» / под редакцией Ю. И. Сигидова, А. И. Трубилина. – Москва, 2012. – Сер. Высшее образование.

14. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / под ред. Н. Г. Белова, Л. И. Хоружий. – М. : Эксмо, 2010. – 608 с.

15. Бухгалтерский учет и анализ : учеб. пособие / Под ред. Ю. И. Сигидова, М. С. Рыбьянцевой. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 336 с.

16. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин, М. С. Рыбьянцева, Г. Н. Ясменко, И. А. Заболотная, О. М. Игнатова; под ред. Ю. И. Сигидова, А. И. Трубилина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 208 с.

17. Величковский А. В. Неопределенность и риск при оценке активов в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО / А. В. Величковский // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 9.

18. Жминько Н. С. Основные теоретические подходы к аспекту прогнозирования финансового состояния хозяйствующих субъектов / Н. С. Жминько, И. С. Сафонов // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 97. – С. 985–996.

19. Игнатова О. М. Информационная база показателей финансовой отчетности / О. М. Игнатова, М. С. Рыбьянцева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2010. – № 12–2. – С. 26–35.

20. Игнатова О. М. Этапы становления и развития учета и отчетности в России / О. М. Игнатова, М. С. Рыбьянцева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 2. – С. 52–59

21. Ковалев В. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) : учеб. пособие. /

В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.

22. Колосова Т. В. Условия применения зарубежных и отечественных подходов к оценке инновационной деятельности предприятий / Т. В. Колосова, А. В. Тимерев // Проблемы современной экономики (Новосибирск). – 2013. – № 15. – С. 82–86.

23. Коровина М. А. Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств / М. А. Коровина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 9. – С. 16–20.

24. Кругляк З. И. Налоговый учет и отчетность в современных условиях: учеб. пособие / З. И. Кругляк, М. В. Калининская. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 352 с.

25. Куликова Л. И. Финансовый учет : учеб. пособие / Л. И. Куликова. – М. : Бухгалтерский учет, 2012. – 800 с.

26. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. И. Кутер. – 3-е изд., перераб и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 592 с.

27. Лытнева Н. А. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие / Н. А. Лытнева, Н. В. Парушина, Е. А. Кыштымова. – Ростов н/Д : Феникс, 2011. – 604 с.

28. Международные стандарты финансовой отчетности 2013: издание на русском языке. М. : Аскери-АССА, 2013. – 926 с.

29. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ: принят Гос. Думой 19.07.2000 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 7.

30. О бухгалтерском учете: Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ: принят Гос. Думой 22.11.2011 // Российская газета. – № 278, 09.12.2011.

31. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандарта-

ми финансовой отчетности: Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 // Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 11, ст. 1290.

32. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон Российской Федерации от 27.07.2010 № 208-ФЗ: принят Гос. Думой 07.07.2010, одоб. Советом Федерации 14.07.2010 // Российская газета. – 2010. – № 168.

33. Оксанич Е. А. К вопросу о составлении отчетности в формате МСФО / Е. А. Оксанич, М. С. Рыбьянцева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 44. – С. 7–16.

34. Оксанич Е. А. Сущность, содержание и смысловое наполнение основных форм отчетности согласно МСФО / Е. А. Оксанич, М. С. Рыбьянцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 71. – С. 230–249.

35. О минимальном размере оплаты труда: Федеральный закон Российской Федерации от 19.06.2000 № 82-ФЗ: принят Гос. Думой 02.06.2000, одоб. Советом Федерации 07.06.2000 // Российская газета. – 2000. – № 118.

36. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010 г. – № 35.

37. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. Под ред. Я. В. Соколова: М. : Финансы и статистика, 2001. – 320 с.

38. Першин С. П. Совершенствование учетной системы управления и контроля финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Кубанский государственный аграрный университет. – Краснодар, 2008.

39. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»: утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н // Финансовая газета. – 1999. – № 34.

40. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации»: утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н // Нормативные акты для бухгалтера. – 1999. – № 23.

41. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»: утв. приказом Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 5.

42. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»: утв. приказом Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н // Российская газета. – 2011. – № 87.

43. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: утв. приказом Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н. // Российская газета. – 2011. – № 32.

44. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации»: утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н // Российская газета. – 1999. – № 116, 117.

45. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»: утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н. // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2009. – № 10.

46. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»: утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н. // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 44.

47. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»: утв. приказом Минфина РФ от 11.02.2008 № 23 н. // Российская газета. – 2003. – № 4.

48. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов»: утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н. // Финансовая газета. – 2001. – № 17.

49. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: утв. приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н. // Российская газета. – 2008. – № 22.

50. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/2001 «Учет основных средств»: утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н. // Нормативные Акты для бухгалтера. – 2001. – № 26.

51. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений»: утв. приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н. // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2003. – № 9.

52. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н; в ред. от 26.03.2007 // Финансовая газета. – 1998. – № 11.

53. Рожнова О. В. Актуальные проблемы финансовой отчетности / О. В. Рожнова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 3.

54. Рыбьянцева М. С. Актуальные вопросы формирования информации бухгалтерского баланса в современных условиях / М. С. Рыбьянцева, Е. А. Оксанич // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 71. – С. 371–390.

55. Рыбьянцева М. С. Информационные возможности анализа отчетности компании / М. С. Рыбьянцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2010. – № 64. – С. 113–125.

56. Рыбьянцева М. С. К вопросу о сущности, структуре и назначении бухгалтерской (финансовой) отчетности / М. С. Рыбьянцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 70. – С. 332–353.



57. Рыбьянцева М. С. Конверсия и трансформация финансовой отчетности: к постановке проблемы / М. С. Рыбьянцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2006. – № 19. – С. 49–61.

58. Рыбьянцева М. С. Российское балансоведение: историческое развитие и сущностное наполнение / М. С. Рыбьянцева // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2007. – № 8. – С. 33–38.

59. Рыбьянцева М. С. Повышение существенности информации финансовой отчетности: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Кубанский государственный аграрный университет. – Краснодар, 2004.

60. Рыбьянцева М. С. Формирование информационной базы показателей финансовой отчетности с позиции пользователей учетных данных / М. С. Рыбьянцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 6.

61. Сигидов Ю. И. Актуальные проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности / Ю. И. Сигидов, Д. А. Настенко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 9. – С. 2–13.

62. Сигидов Ю. И. История бухгалтерского учета: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности/профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»: учетные направления и национальные школы бухгалтерского учета, развитие зарубежной учетной мысли, развитие учета в России с детализацией по историческим периодам / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева. – Краснодар, 2011.

63. Сигидов Ю. И. Оценка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в соответ-

ствии с российскими и международными стандартами учета / Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 10. – С. 2–10.

64. Сигидов Ю. И. Оценка дебиторской задолженности в российском и международном учете / Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 41. – С. 2–9.

65. Сигидов Ю. И. Переоценка внеоборотных активов организации по «справедливой» стоимости с применением «теста на обесценение» / Ю. И. Сигидов, А. С. Ткаченко // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2008. – № 11. – С. 42–47.

66. Сигидов Ю. И. Основы бухгалтерского учета : учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин. – Краснодар, 2011.

67. Сигидов Ю. И. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 336 с.

68. Сигидов Ю. И. Управленческая отчетность: теоретическое рассмотрение и методики формирования / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбянцева // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – № 9 (224). – С. 64–72.

69. Шоль В. В. Особенности и проблемы при составлении, анализе консолидированной финансовой отчетности / В. В. Шоль, З. И. Азиева, С. А. Челохсаева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 99. – С. 971–990.

70. Ясенко Г. Н. Актуальные вопросы формирования отчета о прибылях и убытках / Г. Н. Ясенко, Е. А. Касьяненко // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 5. – С. 25–30.

71. Ясенко Г. Н. Бухгалтерский баланс как основополагающая, обобщающая и направляющая категория бухгалтерского учета / Г. Н. Ясенко // Политематический сетевой

электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2006. – № 20. – С. 140–146.

72. Ясенко Г. Н. Исторические аспекты развития бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов / Г. Н. Ясенко, В. Н. Жук // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 97. – С. 1111–1117.

73. Ясенко Г. Н. Совершенствование бухгалтерского учета и анализа финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Кубанский государственный аграрный университет. – Краснодар, 2009.

74. Ясенко Г. Н. Совершенствование учета и отражения в отчетности финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций / Г. Н. Ясенко // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2008. – № 14. – С. 43–49.

75. <http://www.askeri.ru>

76. <http://www.consultant.ru>

77. <http://www.krsd.gks.ru>

78. [www.specagro.ru](http://www.specagro.ru)

## Список терминов

**Актив** – имущество, классифицированное по составу на определенную дату и отражаемое в левой стороне баланса.

**Ассоциированная (зависимая) компания** – компания, в которой инвестор обладает значительным влиянием.

**Балансы-брутто** – включают в себя регулирующие статьи – амортизацию основных средств, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, торговую наценку.

**Балансы-нетто** – балансы, из которых исключены регулирующие статьи, т. е. проведена «очистка».

**Бухгалтерская отчетность** – это единая система учетных данных об имуществе, обязательствах, а также результатах хозяйственной деятельности, составляемых на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

**Бухгалтерский баланс** – способ экономической группировки состава и размещения ресурсов организации, включаемых в актив баланса, и источников их формирования в виде заемного и собственного капитала, отражаемых как пассив баланса на начало отчетного периода.

**Внучатая компания** – компания, находящаяся под косвенным контролем головной организации (контроль осуществляется опосредованно, через дочерние общества).

**Возможная цена продажи (стоимость погашения)** представляет собой:

- для активов: сумма, которая могла бы быть получена от продажи актива в нормальных условиях;

- для обязательств: недисконтированная сумма денежных средств и их эквивалентов, которую предполагается заплатить в ходе нормальной хозяйственной деятельности для погашения обязательств.

**Восстановительная стоимость (стоимость замены)** – первоначальная цена, скорректированная с учетом сложившихся на рынке цен на аналогичные активы на дату составления отчетности. Восстановительная стоимость используется в условиях инфляции.

**Временные разницы** – доходы (расходы), формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом отчетном периоде.

**Вступительная отчетность** составляется в момент организации компании (на дату ее государственной регистрации).

**Вступительный баланс** – составляют на момент возникновения организации. Он определяет сумму ценностей, с которыми организация начинает свою деятельность.

**Вуалирование отчетности** – искажение данных при соблюдении требований, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

**Генеральный баланс** – составляют на основе данных бухгалтерского учета, которые подтверждены данными инвентаризации.

**Годовая отчетность** составляется по окончании года и характеризует все аспекты деятельности организации за финансовый год.

**Гудвил** – разница между справедливой стоимостью чистых активов приобретаемой организации и справедливой стоимостью уплаченного вознаграждения.

**Денежные средства** – наиболее ликвидная категория активов, которая обеспечивает организации наибольшую степень ликвидности.

**Динамический баланс** – составляют как на определенную дату, так и в движении – в виде интервальных показателей (оборотов за отчетный период).

**Дисконтированная стоимость** основана на определении приведенной цены актива (обязательства) на дату составления отчетности, исходя из будущего чистого поступления (чистого выбытия) денежных средств, которые будут создаваться (потребуется) в ходе нормальной деятельности.

**Доля меньшинства (доля миноритариев)** – часть прибыли (убытка), а также часть чистых активов дочерней компании, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская компания не владеет ни напрямую, ни опосредованно.

**Дополняющая корректировка** не предполагает полного исключения по статье цифры, определенной по правилам российских учетных стандартов, а предусматривают ее увеличение или уменьшение корректировками до достижения значения, соответствующего МСФО.

**Доходы организации** – увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

**Дочерняя компания** – организация, которая находится под контролем материнской компании.

**Заключительная бухгалтерская отчетность** составляется на дату завершения деятельности хозяйствующего субъекта (на день, предшествующий дате внесения в реестр соответствующей записи реорганизуемой организацией, прекращающей свою деятельность).

**Идентификация** предполагает определение точного места нахождения и конкретного ошибочного значения показателя.

**Инвентаризация** – это способ проверки соответствия фактического наличия имущества и обязательств организации данным бухгалтерского учета.

**Инвентарный баланс** – составляются только на основе инвентаря/ описи средств.

**Инвестиционная деятельность** – деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продаж; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т. п.).

**Информация по прекращаемой деятельности** – информация, раскрывающая часть деятельности организации (такую как операционный или географический сегмент, его часть либо совокупность сегментов) по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

**Исключающая корректировка** – корректировка, при которой цифра, стоящая по статье в соответствии с российскими учетными стандартами, исключается полностью, затем путем других корректировок в статью заносятся цифры, которые формируют величину статьи согласно МСФО.

**Капитал** – остаточный иск на имущество, поскольку требования владельцев подлежат удовлетворению в размере остатка от реализационной (ликвидационной) стоимости имущества и оплаченных долгов по обязательствам.

**Книжный баланс** – составляется на основе только данных текущего бухгалтерского учета / книжных записей, без предварительной проверки их путем инвентаризации.

**Конечная материнская компания** – материнская компания в многоуровневой группе, в которой дочерние компании по отношению к конечной материнской компании в свою очередь являются промежуточными материнскими компаниями более низкого уровня.

**Консолидированная финансовая отчетность** предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля.

**Консолидируемый баланс** – объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но связанных экономическими отношениями.

**Континентальная модель** – большая часть стран Европы, Япония, с определенной долей условности и Россия; наличие законодательного регулирования бухгалтерского учета; отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных органов государственного регулирования.

**Контроль** – право головной организации определять финансовую и хозяйственную политику компаний (управлять операционной и финансовой деятельностью) в целях получения выгод.

**Корректировка** – корректировочная запись, в которой дебетуются и кредитуются статьи отчетности.

**Ликвидационная стоимость** – стоимость объекта в условиях ликвидации (банкротства) предприятия, служит для отражения активов и обязательств в saniруемых и ликвидационных балансах.



**Ликвидационный баланс** – составляют при ликвидации организации.

**Локализация** заключается в установлении временного интервала возникновения ошибки и перечня ее возможных документальных носителей.

**Локальные ошибки** – ошибки, затрагивающие один документ и не влекущие за собой других ошибок.

**Материнская компания** – компания, имеющая одно или более дочерних предприятий.

**Метод долевого участия (метод чистой стоимости капитала)** – метод, используется по отношению к зависимым предприятиям (по отношению к которым группа является инвестором, т. е. ассоциированным компаниям).

**Метод пропорциональной консолидации** – метод, применяемый для консолидации отчетности предприятий, занимающихся совместной деятельностью с группой в рамках простого товарищества.

**Миноритарные акционеры (доля меньшинства)** – это акционеры в дочерних компаниях, которые не входят в группу материнской компании.

**Множественный вариант** используется крупнейшими коммерческими организациями и предполагает значительное усложнение и дифференцирование стандартных отчетных форм.

**Налоговая отчетность** (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством.

**Обязательства** – источник привлечения средств, образовавшихся в результате уже свершившихся сделок хозяйствующего субъекта, служащих юридическим основанием для последующих платежей.

**Объединительный баланс** – составляют при объединении/слиянии нескольких организаций в одну.

**Обычная деятельность** – вид деятельности, указанный в уставе и учредительных документах.

**Остаточная стоимость** – разница между первоначальной (или восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации на дату составления отчетности (применяется для оценки амортизируемых объектов – основных средств, нематериальных активов).

**Отложенные налоговые активы** – та часть отложенного налога на прибыль, на которую уменьшается налог в последующих периодах.

**Отложенные налоговые обязательства** – это часть отложенного налога на прибыль, на которую увеличивается налог в последующих периодах.

**Отчет об изменениях капитала** – форма финансовой отчетности, раскрывающая данные о величине капитала на начало и конец отчетного периода, об увеличении и уменьшении капитала с указанием причин.

**Отчет о движении денежных средств** – форма финансовой отчетности, отражающая информацию о движении денежных средств в отчетном периоде (наличии, поступлении и расходовании денежных средств в организации) в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

**Отчет о финансовых результатах** – форма финансовой отчетности, отражающая финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

**Оценка** – это способ определения сумм, по которым элементы финансовой отчетности (активы, обязательства, капитал и др.) будут отражены в учетной системе и формах финансовой отчетности.

**Ошибка в бухгалтерской отчетности** – неверная денежная оценка статей отчетности, неправильное формирование итоговых показателей или неправильная их группировка в отчетных формах.

**Первоначальная стоимость** – стоимость объекта в момент его постановки на учет. Ее состав меняется в зависимости от способа поступления объектов бухгалтерского наблюдения.

**Передаточный акт** – это документ, который служит основанием для передачи имущества и обязательств юридических лиц при реорганизации.

**Периметр консолидации** – совокупность бизнес-единиц, включенных в группу для составления консолидированной отчетности.

**Полная консолидация (метод приобретения)** – метод, применяемый для консолидации отчетности дочерних предприятий.

**Постоянные разницы** – это доходы (расходы), которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) и никогда не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли.

**Прибыль** – финансовое выражение экономического итога хозяйственной деятельности предприятия, исчисляемого как разница между доходами и декапитализированными расходами.

**Пользователь** – юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

**Промежуточная отчетность** составляется на внутригодовую дату нарастающим итогом с начала отчетного года, включает месячную и квартальную бухгалтерскую отчетность.

**Разделительный баланс** – составляют в момент разделения крупной организации на несколько более мелких структурных единиц.

**Расходы организации** – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного

имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

**Санитуемый баланс** – составляют в тех случаях, когда организация приближается к банкротству с тем, чтобы определить реальное состояние дел в организации.

**Сводный баланс** – составляют путем механического сложения сумм по статьям нескольких единичных балансов и подсчета общих итогов актива и пассива.

**Система внутреннего контроля** – совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности.

**События после отчетной даты** – события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность; а также события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

**Совместный контроль** – распределение контроля за экономической деятельностью на договорной основе, предполагающее единодушное согласие участников при принятии стратегических решений в области различных аспектов деятельности.

Учебное издание

Сигидов Юрий Иванович  
Оксанич Елена Анатольевна  
Ясменко Галина Николаевна

**Бухгалтерская отчетность –  
информационная база  
экономического анализа**

*Курс лекций*

В авторской редакции

Подписано в печать . Формат 60 × 84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Усл. печ. л. – 11,0. Уч.-изд. л. – 8,6.  
Тираж 50 экз. Заказ

Типография Кубанского государственного  
аграрного университета.  
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13