

**И-П-(Иощекко**

# **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Рекомендовано УМО по образованию  
в области финансов, учета и мировой экономики  
в качестве учебного пособия для студентов,  
обучающихся по специальности  
"Бухгалтерский учет, анализ и аудит"

**#fОСК**

**ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКЕ  
2007**

УДК [657:006.32](075.8)  
ББК 65.052.201.1ц(0)я73  
М87

**РЕЦЕНЗЕНТЫ:**

**В.Т. Панков,**

д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета РЭА  
им. Г.В. Плеханова;

**О.В. Рожнова,**

д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета  
и финансов предприятия МГТУ МАМИ

**Мощенко Н.П.**

М87      Международные стандарты учета и финансовой отчетности:  
Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 272 с: ил.

**ISBN 978-5-279-03137-5**

Рассмотрены проблемы сближения национальной системы формирования бухгалтерской отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Раскрыта экономическая сущность современных концепций учета и формирования финансовой отчетности. Выявлены концептуальные сходства и различия по трем системам формирования финансовой отчетности: ГААП США, МСФО, РСБУ. Приведен сравнительный анализ методов формирования и учета налогов на прибыль в МСФО 12 и ПБУ 18/02.

Для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»; может быть полезно бухгалтерам и аудиторам, изучающим и применяющим МСФО."

**0605010205 - 017**  
**010(01)-2007**

УДК [657:006.32](075.8)  
ББК65.052.201.1ц(0)я73

**ISBN 978-5-279-03137-5**

© Мощенко Н.П., 2007

## ВВЕДЕНИЕ

Максимальное сближение (конвергенция) Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) с национальными стандартами отчетности является одной из целей деятельности Консультативного совета по стандартам (КСС) при Правлении Комитета по МСФО (КМСФО) согласно его новой конституции<sup>1</sup>.

Достижение этой цели сопряжено с рядом трудностей: концептуально не решена сама идея сближения с национальными стандартами, учитывая, что МСФО играют менее заметную роль, чем ГААП США (сокращенное обозначение учетной системы США Generally Accepted Accounting Principles, GAAP).

Позиция российского Совета по финансовой отчетности в части дифференцированных требований к финансовой отчетности организаций, расположенных в странах с развивающимся рынком, нашла отражение в проекте по конвергенции (Convergence)<sup>1</sup>. Учитывая, что статус данного проекта носит исследовательский характер, его реализация зависит от выделения ресурсов КМСФО либо заинтересованными в данном проекте лицами<sup>1</sup>.

Одной из важнейших научных задач в этом направлении является методическое обеспечение процесса формирования финансовой отчетности российскими организациями, т. е. разработка методик и профессиональных рекомендаций, способствующих приведению национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО, поскольку накопленной практики пока недостаточно для обеспечения российских организаций соответствующей методикой подготовки финансовой отчетности, к тому же российские организации действуют не в рыночных условиях, а в условиях развивающегося рынка. Переход к рыночной экономике нашей страны требует и перевода финансового учета хозяйствующих субъек-

<sup>1</sup> См.: Горбатова Л. На пути конвергенции // Финансовая газета. — 2001. - № 48.

<sup>2</sup> См.: Бакаев А.С. Обновление российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета // Финансовая газета. — 1999. — № 4.

тов на МСФО. Разработка национальных стандартов должна являться одним из наиболее перспективных направлений рыночных преобразований в области бухгалтерского финансового учета. При этом особое внимание следует уделять изучению международных стандартов в области финансового учета, что позволит сформировать и подготовить финансовую отчетность, способствующую получению экономической информации, необходимой для инвесторов и управления организацией. В связи с этим в современных условиях возрастают требования, предъявляемые к ведению финансового учета, составлению финансовой отчетности и ее составу.

Нестабильная экономическая ситуация в стране требует постоянного изучения изменений в развитии страны по направлению к рынку.

# Глава 1

## МЕСТО И РОЛЬ КОНЦЕПЦИЙ В СТАНДАРТИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### 1.1. Экономические предпосылки возникновения концепций финансового учета и финансовой отчетности

Система бухгалтерского учета как элемент инфраструктуры современной мировой экономики характеризуется разнообразием способов подготовки и представления внешним пользователям информации о финансовом положении организаций и финансовых результатах их деятельности как субъектов рынка с целью принятия решений в различных секторах экономики.

Исторически потребность формирования системы финансовой информации в США в ее нынешнем виде сложилась в конце XIX - начале XX в. Это было связано, *во-первых*, со стремительным распространением технологий, позволявших снизить себестоимость за счет сокращения масштабов производства. *Во-вторых*, как следствие, возникла потребность в инвестировании капитала в отрасли, создающие и использующие такие технологии. *В-третьих*, инвесторам необходима была достоверная информация о финансовой стороне деятельности компаний. *В-четвертых*, крах фондового рынка США в 1929 г. и последовавшая за ним Великая депрессия были следствием неадекватного отражения финансового положения компаний в отчетности. *В-пятых*, выход крупнейших американских и европейских компаний на внешние рынки вызвал необходимость в разработке

единых правил формирования отчетности, понятных инвесторам из разных стран.

Очевидно, что учетные системы различных стран существенно различались. Причинами таких различий стали социально-экономические, политические и географические факторы. Это приводило к сложности восприятия информации пользователями разных стран. Учитывая, что пользователь получал информацию из отчетности организаций, — систематизация правил в форме, доступной для понимания как составителями, так и пользователями отчетности (как развитых стран, так и стран с развивающимися рынками), стала общемировой необходимостью.

Потребность в формулировании единых правил подготовки и представления информации для внешних пользователей, основную долю среди которых составляют инвесторы, сложилась в экономически развитых странах (Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии, Нидерланды, США) в связи с необходимостью привлечения капиталов в начале второй половины XX в. Формулирование этих правил и определило концепции подготовки и представления информации, содержащейся в отчетности, ориентированной на потенциального инвестора. Такая отчетность получила название *финансовой отчетности*.

Концепции служат основой подготовки и представления финансовой отчетности. Они имеют непосредственное отношение к целям финансовой отчетности.

Необходимо отметить, что само понятие «концепция» не всегда трактуется однозначно российскими специалистами по бухгалтерскому учету. Так, В. Качалин пишет: «Наряду с положениями о стандартах финансового учета совет (по стандартам финансового учета. — *Примеч. авт.*) также издает положения о концепциях финансового учета (Statements of Financial Accounting Concepts - SFACs), которые отражают концептуальные основы стандартов, но сами стандартами не являются, т. е. в состав US GAAP не входят»<sup>1</sup>. И в то же время О.В. Соловьева считает, что в США стандарты финансового учета (общий набор стандартов и процедур) называются GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) — общепринятые принципы учета, т. е. термины «стандарты» и «прин-

<sup>1</sup> Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. - М.: Дело и Сервис, 1998.

ципы» взаимозаменяемы<sup>1</sup>. В.М. Волкова в параграфе «Основные концепции бухгалтерского учета (концепция работающего предприятия, концепция согласованности (постоянства), концепция накопления)» пишет: «Международные стандарты бухгалтерского учета определяют различия между учетной политикой и основными понятиями, концепциями бухгалтерского учета. Концепции бухгалтерского учета — это основные базовые принципы, исходя из которых должна формироваться политика бухгалтерского учета и составляться финансовая отчетность. Основные концепции бухгалтерского учета изложены в международном стандарте № 1»<sup>2</sup>. Таким образом, В.М. Волкова IAS переводит не как МСФО, а как МСБУ — Международные стандарты бухгалтерского учета, смешивая принципы МСФО, изложенные в главе МСФО «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности», и основы для представления финансовой отчетности, изложенные в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»<sup>3</sup>. Л.З. Шнейдман считает, что «среди российских специалистов по-прежнему отсутствует единое мнение о том, каков предмет стандартизации, осуществляемой Комитетом со штаб-квартирой в Лондоне». Большинство специалистов считают, что предметом стандартизации на международном уровне является финансовая отчетность, отдельные специалисты — бухгалтерский учет в целом, включая и текущий учет, и финансовую отчетность. Возникшая путаница во многом связана с неоднозначностью английского понятия «accounting». В зависимости от контекста он может переводиться на русский язык и как финансовая отчетность, и как бухгалтерский учет. Однако во втором случае англоговорящие специалисты, для которых бухгалтерский учет является синонимом финансовой отчетности, обычно вкладывают в понятие «бухгалтерский учет» более узкое содержание, чем российские специалисты. Процесс же текущего учета... обозначается в английском языке другим термином — «bookkeeping»<sup>4</sup>. Таким образом, существуют различия в

<sup>1</sup> См.: Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. — М.: Аналитика-Пресс, 1998.

<sup>2</sup> Волкова В.М., Лахова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета. Основные принципы и приемы конвертации. — М.: Аудитор, 1998.

<sup>3</sup> Грюнинг Х., Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности: Практическое пособие. ICAR Publishing, 2000.

<sup>4</sup> Шнейдман Л. Международные стандарты финансовой отчетности. Консультации // Финансовая газета. - 2001. - № 10-12, 14, 16, 40, 42.

трактовке понятий «концепция финансового учета» и «концепция учета» применительно к формированию финансовой отчетности по МСФО.

В настоящее время существуют три всемирно признанные системы подготовки и представления информации о финансовом положении организаций, финансовых результатах их деятельности: ГААП США (общепризнанные учетные принципы США), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — IAS (International Accounting Standards) и система подготовки отчетности транснациональными корпорациями, регулируемая Центром ООН по транснациональным корпорациям (ТНК).

Основные правила подготовки и представления финансовой отчетности в США сформулированы и закреплены в нормативных документах SFAC — Положениях о концепциях финансового учета. Концепции финансового учета являются базой для разработки стандартов финансового учета (ГААП США). Таким образом, финансовая отчетность в США формируется на базе концепций финансового учета и стандартов финансового учета. Разработкой последних в США занимается Совет по стандартам финансового учета (FASB — Financial Accounting Standards Board).

Разработкой стандартов финансовой отчетности на международном уровне занимается Международный Комитет по стандартам и отчетности (IASC), в состав которого входят представители экономически развитых и развивающихся стран, стремящихся к взаимной совместимости своих национальных норм и правил ведения бухгалтерского учета и их соответствия стандартам IAS. Стандарты IAS и US GAAP (ГААП США) основаны главным образом на одних и тех же концепциях ведения учета и составления финансовой отчетности<sup>1</sup>. Общим является целевая направленность — представление внешним пользователям информации, содержащейся в финансовой отчетности, с целью принятия полезных решений.

Принципиальное отличие ГААП США от МСФО состоит в ориентации последних на разработку стандартов финансовой отчетности<sup>2</sup> и решение проблемы конвергенции (максимального сближения МСФО со стандартами отчетности разных стран)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> См.: Качалин В.В. Указ. соч.

<sup>2</sup> См.: Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аске-ри-АССА, 1999.

<sup>3</sup> См.: Горбатова Л. Указ. соч.



Очевидно взаимное стремление стандартизировать процесс формирования и представления информации, адекватно отражающей финансовое положение и результаты деятельности организаций на базе единых правил.

Группа экспертов по международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности (МСБУиО), назначенная Генеральным секретарем ООН в 1976 г., в соответствии с решением Центра ООН по ТНК, цель своей работы сформулировала следующим образом: создание международной сопоставимой системы стандартизированного учета и отчетности для ТНК. Одна из задач Центра состоит в разработке требований по улучшению качества информации в источнике ее формирования с целью повышения надежности и сопоставимости информации, представляемой в общецелевых отчетах транснациональных корпораций, являющихся общественно доступным источником информации в этой области. Эти требования применяются при разработке как стандартов учета, так и стандартов отчетности.

### **Выводы**

1. Основные правила (принципы) формирования финансовой отчетности закреплены в соответствующих нормативных документах и представляют собой концепции, на которых базируется эффективный рыночный финансовый учет и финансовая отчетность.

2. Существуют различия во взглядах на способы формирования финансовой отчетности: финансовую отчетность в ГААП США начинают формировать на концептуальном уровне учета. Концепции учета МСФО обязательны к применению только при формировании финансовой отчетности.

3. В Российской Федерации отсутствует нормативный документ, закрепляющий базовые принципы формирования и представления финансовой отчетности, т. е. концепции учета и отчетности.

4. В существующих системах формирования финансовой отчетности отсутствует определение понятий «концепция финансового учета» и «концепция финансовой отчетности».

Определения концепций финансового учета и концепции финансовой отчетности применительно к формированию финансовой отчетности в России следующие: «Концепция формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в финансовом учете — это совокупность единых и обязательных правил, характеристик, определений элементов информации, условий признания, способов оценки, взглядов, процедур, применение которых в учете способствует достижению цели формирования

финансовой отчетности. Концепция представляет собой единый инструмент составителя и пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности. Она является составной частью системы формирования бухгалтерской финансовой отчетности». Чтобы сформулировать определение понятия «концепция финансового учета», необходимо сначала раскрыть экономическую сущность этого понятия.

Экономическая сущность современных концепций учета и финансовой отчетности рассматривается в параграфе «Экономическая сущность современных концепций учета и финансовой отчетности».

### Вопросы для самопроверки

1. Назовите пользователей финансовой отчетности, подготовленной по ГААП США и МСФО.
2. Дайте определение понятию «концепция».
3. С какой целью пользователи финансовой отчетности изучают финансовую отчетность организаций?
4. В чем принципиальное отличие МСФО от ГААП США?
5. Какие организации осуществляют разработку учетных стандартов на международном уровне?
6. Назовите системы формирования финансовой отчетности.
7. Чем была вызвана необходимость формирования системы финансовой отчетности под названием «ГААП США»?
8. Что служит основой формирования финансовой отчетности по ГААП США и МСФО?
9. В чем заключаются концептуальные различия в способах формирования финансовой отчетности по ГААП США и МСФО?
10. Существует ли в российской системе формирования бухгалтерской отчетности нормативный документ, закрепляющий правила формирования отчетности?

## **1.2. Экономическая сущность современных концепций финансового учета и финансовой отчетности**

Концепции финансового учета, на которых базируются ГААП США, и концепции учета (совокупность концепций) МСФО являются неотъемлемой частью стандартов учета и отчетности, потому что представляют собой основание (базу) «пирамиды» под

названием «финансовая отчетность организации», вершина которой — цель — предоставление внешним пользователям полезной информации о финансовом положении организации, результатах деятельности, изменениях в финансовом положении.

В условиях рыночных отношений стабильное положение любой организации характеризуется финансовой устойчивостью, мерой которой служит его финансовое состояние. Финансовое состояние представляет собой совокупность показателей, отражающих наличие, размещение и использование финансовых ресурсов. Именно финансовое состояние определяет конкурентоспособность организации, ее потенциал в деловом сотрудничестве, позволяет оценить степень гарантий экономических интересов как самой организации, так и ее настоящих и потенциальных партнеров по финансовым и другим отношениям.

Главным источником информации о финансовом состоянии, финансовых результатах деятельности любого хозяйствующего субъекта в России является бухгалтерская отчетность организации.

В российской учетной теории и практике используется понятие «финансовое состояние организации», которое характеризуется следующими четырьмя категориями:

*абсолютной финансовой устойчивостью* (материально-производственных запасов меньше, чем собственных оборотных средств, и организация полностью покрывает запасы собственными средствами и может не зависеть от внешних кредиторов);

*финансовой устойчивостью* (размер материально-производственных запасов больше суммы собственных оборотных средств, но меньше суммы источников формирования запасов, а это значит, что организация использует для покрытия запасов различные доступные источники средств как собственные, так и привлеченные);

*финансовой неустойчивостью* (величина материально-производственных запасов превышает величину источников формирования запасов, и организация вынуждена привлекать дополнительные источники для покрытия запасов, что не является нормальным);

*критической финансовой неустойчивостью* (величина материально-производственных запасов превышает величину источников их формирования, кроме того, имеются не погашенные в срок кредиты и займы, просроченная кредиторская задолженность)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> См.: Баканов М. И., Мельник М. В., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. — М.: Финансы и статистика, 2004.

В системе МСФО используется понятие «финансовое положение организации», которое определяется величиной трех элементов информации, характеризующих финансовое положение организации (цель формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО). Наличие всего трех элементов информации о финансовом положении организации при условии, что они сформированы в соответствии с определениями этих элементов информации, делает понятной как составителям, так и пользователям финансовой отчетности информацию, содержащуюся в такой отчетности с точки зрения полезности такой информации для инвесторов (одна из задач, посредством решения которой достигается цель формирования финансовой отчетности по МСФО). В то же время мы считаем, что понятия «финансовое состояние организации» и «финансовое положение организации» не тождественны и используются в различных целях. Принципиальным является использование, применительно к средствам, которыми владеет организация, терминов «имущество» (русская учетная теория и практика) и «активы» (МСФО)<sup>1</sup>.

В российском учете не требуется, чтобы имущество при его приобретении содержало экономическую выгоду (Доходы - Расходы = Прибыль) и чтобы организация имела бы над этим имуществом средства контроля. В МСФО не используется понятие «имущество», а применяется понятие «активы», которые исходя из его определения<sup>2</sup> должны содержать в себе способность в будущем приносить прибыль, а эта способность должна быть обеспечена средствами контроля. Таким образом, в МСФО уже при приобретении активов должна быть просчитана величина прибыли, которую принесет актив организации, иначе этот актив не может быть признан в финансовой отчетности.

То же — в ГААП США. В способности активов приносить прибыль — различие между смысловыми понятиями элемента информации «активы», связанного с изменением финансового положения организации и понятием «имущество». Отсюда особое внимание в МСФО и ГААП США к способам оценки активов, так как инвестора интересует и способность организации воспроизводить денежные средства, в том числе и в результате продажи активов.

<sup>1</sup> Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ.  
См.: Международные стандарты финансовой отчетности.

Одним из наиболее существенных вопросов для пользователей финансовой отчетности компаний-инвесторов, кредиторов, инвестиционных фондов, государственных органов и т. д. является реальная стоимость активов организации и бизнеса в целом. При этом бухгалтерский учет активов и обязательств, основанный на методе фактических затрат, как нам представляется, не всегда может обеспечить достоверную информацию о реальной стоимости активов и бизнеса организации, поскольку за время, в течение которого организация владеет активами, их реальная стоимость может значительно измениться по сравнению со стоимостью на момент постановки актива на учет. Для реальной оценки стоимости активов организаций в течение последнего десятилетия все большую популярность приобретает показатель справедливой стоимости (Fair Value). Но данный показатель может применяться компаниями стран рыночной экономики, где годовая инфляция 2 — 5%. На финансовое положение организации оказывает влияние и наличие в стране здоровой кредитно-денежной системы. В России же реформирование банковской системы сегодня является очень актуальным. Параллельно с реформированием банковской системы в России идет реформа аудита посредством сближения национальных аудиторских стандартов с международными стандартами аудита. Одно из направлений реформы аудита в России — разработка национальных аудиторских стандартов по аудиту в банках.

Исходя из того, что реформирование учета в России осуществляется с целью приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО, а также учитывая, что МСФО исходя из основной идеи (получение прибыли) отражают прибыль компаний рыночной экономики как результат их деятельности, одномоментный переход на применение МСФО при формировании финансовых отчетов российскими организациями или использование некоторых правил концепций учета МСФО невозможен, так как экономика России не является рыночной. В российском учете отсутствует определение понятия «актив», отсутствуют концепции капитала и поддержания капитала, да и само понятие «капитал» определено недостаточно ясно. Но именно определения этих экономических категорий представляют экономическую сущность концепций учета МСФО и концепций финансового учета ГААП США.

Эффективная (рыночная) экономика — это прибыльная экономика. Эффективный (рыночный) учет — учет, отражающий разные уровни прибыли (рентабельность) различных субъектов рынка, но не убытки. Российская экономика не является рыночной, так как в ней не действуют принципы рыночной экономики; допускается иметь убыток как результат финансовой деятельности. Неэффективная (нерыночная) экономика не может иметь эффективный (рыночный) учет. Следовательно, экономическая сущность современных рыночных концепций финансового учета, позволяющих формировать финансовую отчетность в финансовом учете (ГААП США) и концепций учета МСФО, применяемых при трансформации отчетности, подготовленной в соответствии с национальными правилами, состоит в том, что, *во-первых*, они отражают различные уровни прибыли субъектов рынка в рыночных экономиках; *во-вторых*, ориентированы на формирование финансовой отчетности рыночных стран; *в-третьих*, служат гарантией интересов инвесторов, как основной группы внешних пользователей финансовой отчетности.

В России, в рамках проводимой реформы системы бухгалтерского учета, должна быть определена цель составления бухгалтерской финансовой отчетности, т. е. отчетности, которая формируется в финансовом учете и не требует трансформации, поскольку требования ряда стандартов МСФО закреплены в российских национальных стандартах по бухгалтерскому учету — Положениях по бухгалтерскому учету, что делает такую отчетность приближенной к финансовой отчетности, составленной по МСФО. Но в силу отсутствия в российских нормативных документах концепции финансового учета и концепции формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, концепции капитала и поддержания капитала, многие требования, допущения, определения, условия признания активов, доходов и расходов остаются непонятными, а значит, не востребуемыми ни составителями, ни пользователями бухгалтерской финансовой отчетности.

## **Выводы**

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России не является нормативным документом, а экономика России не является рыночной. Кроме того, в силу неразвитости рыночных отношений и не-

совершенства налогового законодательства, российские организации не заинтересованы в прозрачности своей финансовой отчетности. Следовательно:

1) существует противоречие между экономической сущностью систем формирования финансовой отчетности в соответствии с ГААП США и МСФО, и системой формирования бухгалтерской отчетности российских организаций. Противоречие это заключается в том, что в российских Положениях по бухгалтерскому учету отсутствует основная идея МСФО — отражение в отчетности прибыли как результата деятельности организаций;

2) противоречие в экономической сущности систем формирования отчетности для внешних пользователей (ГААП США и МСФО, с одной стороны, и Российская система бухгалтерского учета — с другой) является закономерным следствием отражения разных экономических отношений в странах, разрабатывающих системы формирования финансовой отчетности и бухгалтерской отчетности организаций;

3) в сложившейся ситуации российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета не достает нормативного документа, определяющего уровень экономических отношений и соответствующую этому уровню систему формирования финансовой отчетности в России. Таким документом может быть Концепция формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода. Исходя из определения концепции формирования финансовой отчетности — концепция должна способствовать адекватному отражению финансового положения и результатов деятельности организаций. А это возможно, если концепция соответствует уровню общественно-экономических отношений России.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Что является гарантией интересов инвесторов организации?
2. В чем различие между понятиями «имущество» и «активы»?
3. Почему в России невозможно (или возможно) прямое использование ГААП США или МСФО при формировании финансовой отчетности организации?
4. В чем экономическая сущность концепций учета ГААП США и МСФО?
5. В чем заключается экономическая сущность понятий «рыночная экономика» и «рыночный учет»?
6. Какова цель формирования российскими организациями бухгалтерской отчетности?
7. Какими способами может оцениваться стоимость активов организации и бизнеса в целом?

8. Почему в ГААП США и МСФО особое внимание уделяется способам оценки активов компаний?
9. «Финансовое состояние (положение) организации» в российском учете и «финансовое положение компании» в МСФО — это одинаковые по смыслу понятия<sup>9</sup>
10. Для чего нужна концепция формирования финансовой отчетности<sup>9</sup>

### **1.3. Направления стандартизации учета и формирования финансовой отчетности**

Концепции финансового учета, служащие основой формирования информации в финансовой отчетности системы ГААП США и системы МСФО, ориентированной на внешних пользователей (в основном инвесторов) с целью привлечения инвестиций, представляют собой составляющие каждой из этих систем. Другой составляющей этих систем являются стандарты. В ГААП США — это стандарты финансового учета, в МСФО — стандарты финансовой отчетности.

Прежде чем перейти к рассмотрению направлений процесса стандартизации учета, необходимо определиться с понятием «стандарт» и производным от него понятием «стандартизация» применительно к финансовому учету и финансовой отчетности. В науке понятию «стандарт» придается обобщенный универсальный характер, т. е. статус категории. В настоящее время существует несколько определений понятия «стандарт»: это образец, которому должно соответствовать, удовлетворять что-нибудь по своим признакам, свойствам, качествам, а также документ, содержащий в себе соответствующие сведения. Стандартизировать — устанавливать стандарты — придать чему-нибудь однообразие, стандартные формы. Стандартный — удовлетворяющий соответствующему стандарту<sup>1</sup>.

«Стандарт» (*англ.* standard — норма, образец) — нормативно-технический документ, которым устанавливается комплекс норм, требований, правил к объекту стандартизации.

Следовательно, «стандартизируемый» — подвергающийся стандартизации, т. е. объект стандартизации. Каждый процесс

См.: Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. — М.: Дело и Сервис, 1998.



имеет свою цель. Представляется, что целью стандартизации вообще является унификация, т. е. приведение к единообразию<sup>1</sup>.

Говоря об обновлении российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, А. Бакаев обуславливает использование МСФО в российской системе бухгалтерского учета (bookkeeping) следующим: «...1) превращением экономики России в органическую составляющую мирохозяйственной системы (макроэкономическая установка на привлечение иностранных инвестиций, выход хозяйствующих субъектов на мировые рынки капитала, совместный бизнес российских и зарубежных организаций) и 2) возможностью использовать уже имеющийся в мире опыт формулирования правил, принимаемых государственными органами или профессиональными организациями, регламентирующими национальные правила бухгалтерского учета в большинстве стран, для создания в кратчайшие сроки эффективно работающей системы, обеспечивающей потребности рыночной экономики. При ориентации на МСФО имелось в виду, что они изначально не предназначены для регулирования учета и отчетности в отдельных странах, а также для непосредственного использования на практике. Цель их разработки состояла в гармонизации национальных систем учета и отчетности для повышения потребительских качеств представляемой финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, в первую очередь транснациональными корпорациями.

Исходя из этого было признано целесообразным использовать МСФО: 1) при разработке Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (с. 18) для обеспечения сопоставимости бухгалтерской информации, формируемой российскими и западными компаниями; 2) в процессе разработки национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия международно принятой практике. Данный подход используется большинством экономически развитых стран мира. Недаром структура построения положений по бухгалтерскому учету, принимаемых в России, во многом аналогична схеме построения международных стандартов»<sup>2</sup>. Следовательно, если МСФО — это

<sup>1</sup> См.: Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS.

<sup>2</sup> Бакаев А.С. Указ. соч.

документы, в которых закреплены определенные требования, правила, в соответствии с которыми гармонизируются национальные системы учета и отчетности с целью достижения сопоставимости показателей финансовых отчетов компаний экономически развитых стран, то МСФО (стандарт) — финансовый отчет (АО «АвтоВАЗ») = финансовый отчет «Форд-Моторс» (рис. 1.1).

**Определение элементов информации по «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России»**

№ п/п	Элемент информации	Определение	Форма отчетности
<b>I. О финансовом положении организации</b>			
1	Имущество	Имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Объект имущества принесет в будущем экономическую выгоду, если он может быть: использован в процессе производства продукции (работ, услуг) для продажи; обменен на другой объект имущества; использован для погашения кредиторской задолженности; распределен между собственниками	Бухгалтерский баланс
2	Кредиторская задолженность	Обязательство организации, возникшее в результате прошлых событий ее деятельности и расчеты по которой приведут к оттоку ресурсов, которые могли бы принести ей экономическую выгоду	Бухгалтерский баланс
3	Капитал	Остаток хозяйственных средств после вычета кредиторской задолженности	Бухгалтерский баланс

№ п/п	Элемент информации	Определение	Форма отчетности
II. 0 финансовых результатах деятельности организации			
1	Доход	Доходом признается увеличение экономических выгод или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала (кроме вкладов собственников): выручка от реализации; проценты и дивиденды к получению; роялти (доход от использования авторских прав); прочие доходы (от продажи основных средств, нерезализованная прибыль от переоценки ценных бумаг в связи с увеличением рыночной цены и др.)	Отчет о прибылях и убытках
2	Расход	Расходами признаются уменьшение экономических выгод или возникновение обязательства, которые приводят к уменьшению капитала (отличного от капитала собственников): материальные и трудовые затраты на производство продукции (работ, услуг); оплата труда; амортизационные отчисления; потери (убытки от стихийных бедствий, изменений валютных курсов и др.)	Отчет о прибылях и убытках

О гармонизации различных систем бухгалтерского учета в рамках Евросоюза (ЕС) пишет и И.М. Дмитриева: «Проблема несоответствия моделей бухгалтерского учета не является уникаль-



Рис. 1.1. МСФО как средство достижения сопоставимости финансовых отчетов

ной, присущей только России. Она носит глобальный характер. В процессе работы составителей и пользователей финансовых отчетов во всем мире возникает проблема унификации бухгалтерского учета. В настоящее время наибольшую известность получили два подхода к ее решению: гармонизация и стандартизация. Они сначала различались как по заложенной в них идеологии, так и по принципам реализации»<sup>1</sup>.

Однако в последние годы оба термина зачастую используются как синонимы или как взаимодополняющие понятия. Идея стандартизации учетных процедур реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Консультативный совет по стан-

<sup>1</sup>Дмитриева И.М., Кладова И.В., Тютрин К.А. Гармонизация международных и национальных систем учета и отчетности. Торговая политика России в условиях глобализации // Материалы ежегодных научных чтений. — М.-МЭРИТ, МГУК, 2001.

дартам при Правлении Комитета по международным стандартам финансовой отчетности - КСС при ПКМСФО (International Accounting Standards Committee, IASC), разрабатывая и публикуя Международные стандарты финансовой отчетности — МСФО (International Accounting Standards, IAS). Суть этого подхода состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов. Что касается внедрения единых стандартов, то этого следует добиваться не законодательным путем, а путем добровольного соглашения профессиональных организаций стран<sup>1</sup>.

Применение МСФО обеспечивает прозрачность финансовой отчетности, управления, защиту интересов мелких акционеров. Внедрение МСФО рассматривается как условие финансирования крупнейших компаний.

Британский институт дипломированных бухгалтеров выступает за активное применение в Европе МСФО, так как последние являются средством обеспечения прозрачности хозяйственной деятельности компаний, участников единого европейского и международного рынка ценных бумаг<sup>2</sup>.

Специальная комиссия по инвестиционной политике в России, возглавляемая, в частности, Е. Ясиным, работавшая в рамках «круглого стола» предпринимателей стран ЕС и России (Москва, октябрь 2000 г.), разработала рекомендации для Правительства РФ и Европейской комиссии, в которых отмечалась необходимость перехода на МСФО. Цель — улучшение инвестиционного климата в России. Рекомендовано начиная с 2001 г. всем компаниям с котируемыми ценными бумагами и финансовым институтам полностью перейти на МСФО. Другим организациям рекомендовано применять МСФО впоследствии по их усмотрению. Отмечалось также, что на практике переход на МСФО заключается в ведении дорогостоящего параллельного учета. По мнению экспертов специальной комиссии, постепенный переход на МСФО будет иметь пагубные последствия для инвесторов в связи с ежегодным изменением стандартов.

<sup>1</sup> См.: *Халевинская Е.Д.* Глобализация ради развития? Торговая политика России в условиях глобализации // Материалы ежегодных научных чтений. - М.: МЭРИТ, МГУК, 2001.

<sup>2</sup> Accounting Report. 2001. - Вып. 4.1. - Янв./Февр.

В мае 2000 г. Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO) утвердила основные стандарты КМСФО. Европейская Комиссия КМСФО планировала обязать все компании, входящие в котировальные листы бирж ЕС, перейти на МСФО к 2005 г. В предложении Европейской Комиссии предусмотрено создание «механизма утверждения», позволяющего проводить анализ всех МСФО до их принятия в Европе. В настоящее время в Европе используются две системы финансовой отчетности в качестве общепризнанных стандартов: ГААП США и МСФО. Стратегия ЕС в направлении выбора одной из систем подготовки финансовой отчетности основана на обеспечении возможности торговли ценными бумагами на европейском и международном фондовом рынке на основе единых стандартов финансовой отчетности. Применение МСФО требует урегулирования следующих вопросов:

создание инфраструктуры правоприменения (принятие понятных стандартов финансовой отчетности, своевременное составление интерпретаций по стандартам, аудит, контроль со стороны надзорных органов, санкции);

план перехода на МСФО.

Среди ключевых проблем, рассмотренных на заседании Консультативного совета по стандартам (КСС) при Правлении КМСФО в октябре 2001 г., была проблема конвергенции или максимального сближения МСФО со стандартами разных стран. Согласно новой Конституции КМСФО конвергенция, наряду с разработкой глобальных стандартов финансовой отчетности и обеспечения их правильного применения, является одной из его целей деятельности. Однако остается неясным: 1) имеется ли в виду конвергенция с ГААП США, либо 2) подразумевается переход различных стран на МСФО, либо 3) речь идет «...о совместном обсуждении различных проектов Правления КМСФО и выработке решений совместно с органами, устанавливающими стандарты финансовой отчетности в различных странах»<sup>1</sup>.

Принимая во внимание вышеизложенное, дадим определение понятию «стандартизированная финансовая отчетность»: это отчетность, сформированная в соответствии с определенными правилами, требованиями, закрепленными в утвержденных государственными органами или общепризнанными профессиональ-

См.: Горбатова Л. Указ. соч.

ными организациями документах (стандартах). Процесс разработки стандартов финансового учета или стандартов финансовой отчетности есть стандартизация финансового учета или финансовой отчетности, т. е. средство достижения цели — сопоставимость финансовых отчетов компаний. Эта цель должна быть установлена в нормативном документе. Взаимосвязь видов направлений стандартизации учета и отчетности с целью достижения сопоставимости информации, содержащейся в финансовой отчетности, представлена в табл. 1.1.

Таблица 1.1

**Виды направлений стандартизации учета и финансовой отчетности, осуществляемых в мировой Экономике**

Виды направлений стандартизации учета и финансовой отчетности	Год начала работы по стандартизации учета или отчетности	Предмет стандартизации	Организация, осуществляющая стандартизацию учета и финансовой отчетности	Цель стандартизации учета
Гармонизация	1961	Действующие национальные учетные системы в рамках гармонизации законодательства стран региона ЕС	Комиссия ЕС	Унификация учетных правил в рамках унификации действующего законодательства
Разработка универсальных глобальных стандартов финансовой отчетности	1973	Правила формирования и представления финансовых отчетов любыми компаниями	КСС КМСФО	Предоставление внешним пользователям полезной информации о финансовом положении организаций, финансовых результатах деятельности, изменениях в финансовом положении

Виды направлений стандартизации учета и финансовой отчетности	Год начала работы по стандартизации учета или отчетности	Предмет стандартизации	Организация, осуществляющая стандартизацию учета и финансовой отчетности	Цель стандартизации учета
Разработка стандартов представления финансовой и нефинансовой информации в составе отчетности ТНК Реформирование национальных систем бухгалтерского учета стран развивающихся рынков Конвергенция	1973	Состав и правила формирования представления финансовой и нефинансовой информации	Центр ООН по ТНК	Получение надежной сопоставимой информации о влиянии деятельности ТНК на развитие экономик государств действия ТНК
	1998	Правила ведения финансового учета и составления финансовой отчетности	Национальные правительства при содействии КСС КМСФО	Приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО
	2001	Действующие МСФО	КСС КМСФО	Не определена. Общая направленность — работа с национальными бухгалтерскими органами для обеспечения большей востребованности идей МСФО в разных странах

## Выводы

1. Стандартизация учета имеет различные формы, которые определяются целями его стандартизации.
2. Влияние КСС при Правлении КМСФО на применение МСФО во всем мире за последние пять лет резко возросло.



3. Стандартизироваться может как финансовый учет, так и финансовая отчетность.

4. Процесс стандартизации учета носит необратимый характер, так как представление внешним пользователям качественной информации является необходимым условием обеспечения стабильности рынков.

5. Цель стандартизации должна быть определена и закреплена в законе и нормативных документах.

6. Стандартизация учета — это, как правило, составная часть реформирования национального законодательства.

7. Прямое использование МСФО организациями стран развивающихся рынков преждевременно в силу отсутствия рынка.

8. Сближение действующих национальных стандартов с МСФО или МСФО с национальными стандартами следовало бы начать осуществлять с установления различий между МСФО и действующими национальными стандартами с учетом практической ситуации в учете и экономике страны.

Установив осуществляемые в мировой экономике направления стандартизации учета и формировании финансовой отчетности, необходимо исследовать сами принципы, заложенные в действующих концепциях учета.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Какая система (системы) формирования финансовой отчетности применяется в Европе?
2. Какая международная цель стандартизации учета и финансовой отчетности?
3. Назовите проблемы, с которыми сталкиваются организации, осуществляющие разработку и внедрение стандартов учета и финансовой отчетности.
4. Что означают понятия «гармонизация», «стандартизация», «прозрачность» применительно к стандартизации учета и финансовой отчетности?
5. Что является предметом стандартизации учета и финансовой отчетности в мировой экономике?
6. Какова цель деятельности Комитета по МСФО?
7. Какими способами может оцениваться стоимость активов организации и бизнеса в целом?
8. В каких направлениях осуществляется стандартизация учета и финансовой отчетности?
9. Существуют ли различия между стандартизацией учета и стандартизацией финансовой отчетности?
10. Когда и какой организацией планируется применение МСФО в Европе?

# КОНЦЕПЦИИ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

## 2.1. Анализ концепций финансового учета и финансовой отчетности

Финансовая отчетность считается подготовленной в соответствии с МСФО, если все требования концепций учета и применяемых стандартов выполнены.

В связи с этим необходимо обеспечить проверку каждой операции на соответствие всем требованиям концепции учета и применяемых стандартов.

**Цель финансовой отчетности.** В разделе «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» МСФО первой составляющей концепции учета представлена цель финансовой отчетности. *Целью финансовой отчетности* является достоверное представление информации о финансовом положении, результатах финансовой деятельности и изменениях в финансовом положении компании.

Данная информация признается полезной для самого широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений.

**Положение о концепциях финансового учета 1.** Цели финансовой отчетности коммерческих предприятий (SFAC1) ГААП США определяют, что задача представления финансовой отчетности — удовлетворение потребности группы пользователей в финансовой информации о компании. В этом же документе определена целевая аудитория, в интересах которой подготавливается финансовая информация о деятельности компании. В эту группу в качестве основных пользователей финансовой отчетности входят: инвесторы и кредиторы, а также поставщики, посредники, клиенты, персонал компаний, общественность, управляющие компаний и т. д.

Данная группа должна удовлетворять двум критериям.

1. Не располагать полномочиями затребовать от компании нужную информацию и вынуждена полагаться на ту информацию, которую передает ей руководство компании.

2. Благоразумно понимать коммерческую и экономическую деятельность и стремиться изучить информацию (содержащуюся в финансовой отчетности) с достаточным прилежанием; предполагается, что данные лица обладают достаточной компетентностью, чтобы принять отвечающие их интересам решения на основе полученной информации.

Второй критерий определения группы пользователей представляется очень важным, так как неправильные решения пользователей могут быть приняты не только по причине отсутствия достоверно представленной полезной информации в финансовой отчетности, но и по причине отсутствия знаний о правилах, по которым эта отчетность подготовлена и представлена.

В действующих нормативных документах по бухгалтерскому финансовому учету Российской Федерации, в первую очередь, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и Положениях по бухгалтерскому учету цель подготовки финансовой отчетности не определена.

Подход, при котором отсутствует определенность в цели составления бухгалтерской финансовой отчетности экономики, не верен, так как пользователь не уверен, что информация, представленная в такой отчетности, может удовлетворить его потребности и быть полезной при принятии им экономических решений.

**В МСФО цель достигается** посредством решения двух взаимосвязанных **задач** (раздел «Принципы...»):

- правдивое представление информации происходит в результате представления в финансовой отчетности полезной информации (за счет ее полного раскрытия), что обеспечивает прозрачность информации;
- обеспечить прозрачность за счет полного раскрытия и достоверного представления полезной информации в целях принятия решений.

В ГААП США не определены конкретно задачи, через решение которых достигается установленная цель подготовки финансовой отчетности, но Положение о концепции финансового учета (SFAC 1) конкретизирует задачи, которые могут быть решены пользователем при наличии финансовой отчетности, а именно:

- принять решение о вложении средств в компанию, предоставлении ей кредитов (банки, другие юридические лица);
- оценить время и вероятность поступления, объем причитающихся им процентных выплат, дивидендов и прочих доходов от деятельности компании, а также средств от выплат основной части долга и обратного выкупа у них компанией ее ценных бумаг.

Эти решения могут приниматься исходя из того, что информация, содержащаяся в финансовой отчетности, адекватно отражает состояние экономических ресурсов компании с учетом претензий на эти ресурсы, включая учет внешних обстоятельств, способных сказаться на объеме имеющихся у компании ресурсов.

Методически верно в МСФО применен подход, когда концепции учета начинаются с определения цели и задач (выделены во вторую составляющую концепций учета — п. 2.3.2), которые сразу уведомляют внешнего пользователя о том, что он в финансовой отчетности получает достоверно представленную полезную информацию о финансовом положении компании, финансовых результатах деятельности компании, изменениях в финансовом положении компании в целях принятия решений. В ГААП методически верен подход, при котором конкретизируются задачи, которые могут быть решены пользователем финансовой отчетности. Данный подход может быть использован при подготовке бухгалтерской финансовой отчетности на этапе учета, так как:

- подход, когда концепция учета или отчетности начинается с определения цели формирования финансовой отчетности и задач, через выполнение которых достигается цель, более доступен в понимании;
- позволяет получить отчетность практически на любую дату, а не при подготовке годовой финансовой отчетности.

Третья составляющая концепций учета МСФО, на которых базируется финансовая отчетность — основополагающие допущения. Эти допущения представлены в разделе «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» МСФО и называются «метод начисления и непрерывность деятельности».

**Метод начисления.** Согласно методу начисления результаты операции и других событий признаются по факту их совершения (а не по мере поступления или выплаты денежных средств). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым относятся.

В российском нормативном документе Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) определено, что «при формировании учетной политики предполагается, что... 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 (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности)...»

По сути данное допущение:

относится ко всем фактам хозяйственной деятельности организации;

указывает на совершенность факта хозяйственной деятельности организации;

относит совершившийся факт хозяйственной деятельности к определенному (т. е. тому, в котором был совершен) отчетному периоду.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) «...отчетный период — это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность». В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» указывается, что «отчетным годом для всех организаций является «календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно». ПБУ 4/99 устанавливает, что «организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал, нарастающим итогом с начала года...».

Из определения отчетного периода по ПБУ 4/99 не следует, что это месяц. Следовательно, необходимо конкретизировать понятия «финансовая отчетность периода» и «отчетный период», имея в виду месяц, в котором должны быть сделаны учетные записи, фиксирующие совершившийся факт хозяйственной деятельности, а значит, признать этот факт в учете. Но о признании в учете факта хозяйственной деятельности в допущении временной определенности фактов хозяйственной деятельности ничего не сказано. Кроме того, метод начисления, применяемый в МСФО, требует признания, т. е. отражения в учетных записях «результата этих операций и событий». Выявленные неопределенности в понятиях уже на концептуальном уровне могут привести к неадекватному отражению результатов операций в учете, затем и в отчетности, а значит ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

Следующее определение метода начисления будет в большей степени способствовать достижению цели финансовой отчетности: результаты операций и других событий экономической деятельности организаций признаются по факту их совершения, а не по мере поступления или выплаты денежных средств, через отражение в учетных записях на дату (число, месяц, год) их совершения и включаются в финансовую отчетность, если дата совершения операций входит в период, за который составляется финансовая отчетность. При этом началом периода, за который составляется финансовая отчетность, является первое число первого месяца любого года, а окончание этого периода может быть любым, но не более года. Под *экономической операцией* нами понимается отражение в учетных записях принятого и осуществленного на основе подтверждающего документа экономического решения руководящим персоналом хозяйствующего субъекта.

Другим основополагающим допущением принципиальных основ учета признается допущение «непрерывности деятельности организации».

**Непрерывность деятельности.** В главе МСФО «Принципы...» дается следующее определение допущения непрерывности деятельности: «При составлении финансовой отчетности предполагается, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем».

В ГААП США допущение о непрерывности (продолжительность) деятельности объекта учета предполагает, что данная организация будет продолжать свою деятельность в течение периода, достаточного для выполнения им существующих у него на данный момент обязательств. Это значит, что организация не будет ликвидирована, следовательно, методика оценки ее активов и пассивов остается без изменения, в противном случае активы должны оцениваться по их ликвидационной стоимости, т. е. оценочной цене их реализации на рынке в данный момент.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) так определяется допущение 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».

При общей схожести приведенных определений понятия «непрерывность деятельности» в ГААП раскрывается необходимость введения данного допущения более подробно.

Раскрытие взаимосвязи допущения непрерывности деятельности организации с последствиями, к которым может привести неадекватная оценка активов организации в случае возникновения ненормальной ситуации вследствие внутренних и внешних факторов, способствует достижению цели подготовки финансовой отчетности. Особенно это актуально для организаций, работающих в условиях развивающегося рынка.

*Качественные характеристики информации* — четвертая составляющая концепций учета МСФО. В МСФО (глава «Принципы...») качественные характеристики представляют собой атрибуты, которые обеспечивают полезность представленной информации для пользователей финансовой отчетности. Информация полезна для пользователей, если она уместна, надежна, сопоставима и понятна.

Уместность. «Уместная информация влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять прошлые оценки. На уместность информации «влияют ее характер и существенность»<sup>1</sup>.

Положение о концепциях финансового учета 2 Качественные характеристики информации бухгалтерского учета (SFAC2) устанавливает перечень первостепенных требований в отношении информации, предоставляемой внешним пользователем. Одно из них — «ценность для пользователя» или значимость — «...предполагает, что бухгалтерская информация должна играть для пользователя достаточную роль, чтобы учитываться им при принятии решений. Для этого ей необходимо обладать прежде всего прогностической ценностью, т. е. служить достаточно надежной основой для оценки будущих перспектив работы компании с позиции интересов пользователей (т. е. в конечном итоге — с точки зрения получения доходов в будущем) и вероятности ранее сделанных прогнозов относительно показателей отчетного периода. Предполагается, что пользователь принимает решения о вложении или изъятии средств из компании на основе знания перспектив доходности вложений в нее»<sup>2</sup>. Качественные харак-

*Грюнинг Х., Козн М.* Указ. соч.

<sup>2</sup> Качалин В. В. Указ. соч.

теристики — это те критерии, которым должна соответствовать формируемая на этапе финансового учета информация. Они обеспечивают устранение субъективного мнения составителей финансовой отчетности, а значит, позволяют избежать дезориентации пользователей.

В действующих российских нормативных документах по бухгалтерскому учету не предусмотрено, что информация, формируемая в финансовом учете должна отвечать критерию уместности.

Важно, чтобы пользователь знал, каким критериям качества должна отвечать используемая им информация и ответы на какие вопросы, возникающие перед принятием экономических решений, эта информация дает.

**Надежность.** Информация, которая не содержит существенных ошибок и искажений, считается надежной (глава МСФО «Принципы...»). Надежность информации обеспечивается следующими критериями:

- правдивое представление информации;
- преобладание сущности над формой при подготовке и представлении информации;
- нейтральность;
- осмотрительность;
- полнота.

В SFAC 2 ГААП США надежность в отношении информации должна удовлетворять следующим критериям:

- **достоверности** представления информации о деятельности компании, в основе которой отражена экономическая сущность операций компании, а не их правовая форма; требование достоверности распространяется на каждую цифру финансовой отчетности;
- **проверяемости** информации с точки зрения проверки достоверности первичных учетных документов, а также наличия альтернативных источников первичной информации для подтверждения данных;
- **нейтральности**, т. е. отсутствию у составителей намерения исказить информацию, что может ввести в заблуждение пользователей при принятии ими решений. Надежность является критерием признания информации в финансовом учете.

В ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» требование надежности в отношении информации, отражаемой в бухгалтерском учете, отсутствует.



В ГААП США отсутствует требование правдивого представления информации, содержащейся в финансовой отчетности.

В российских национальных стандартах по бухгалтерскому учету также отсутствует требование правдивого представления информации.

Отсутствие критерия правдивости в отношении информации, представляемой в финансовой отчетности, не может обеспечить полезность представляемой пользователем информации. Знание пользователя о том, что информация, содержащаяся в финансовой отчетности, неправдиво представлена, подрывает доверие (если не отталкивает) к такой финансовой отчетности.

В ГААП США требование преобладания сущности информации, отражаемой в финансовом учете и отчетности, лежит в основе такого критерия информации, как достоверность, о чем было сказано выше.

В ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» определено, что учетная политика организации должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой).

Требование приоритета содержания перед формой в отношении информации, формируемой в бухгалтерском (финансовом) учете, может в определенных ситуациях вступать в противоречие с определением достоверности информации, представляемой в бухгалтерской отчетности, которое дано выше.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», «бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление 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»<sup>1</sup>.

ПБУ 4/99 определяет, что организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности. Информация нейтральна, если она не способна вли-

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.06.99 № 43н.

ять на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Информация, формируемая в бухгалтерском финансовом учете, должна удовлетворять требованию нейтральности.

По МСФО для того, чтобы информация была нейтральной, т. е. при ее отражении в учете исключено влияние субъективного мнения составителей, а значит, информация представлена объективно, необходимо обеспечить на законодательном уровне независимость ее от работодателя - в первую очередь главного бухгалтера организации как составителя бухгалтерской финансовой отчетности. В решении этой проблемы существенную роль могут сыграть профессиональные организации бухгалтеров: «Институт профессиональных бухгалтеров», «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов», «Гильдия бухгалтеров и аудиторов».

Осмотрительность — следующий (четвертый) критерий надежности информации, предоставляемой для пользователей финансовой отчетности (глава МСФО «Принципы...»).

В ГААП США «осмотрительность» не является критерием надежности в отношении информации, но «осмотрительности» по смысловой нагрузке соответствует принцип консерватизма, который означает, что при наличии двух альтернативных методов учета, приводящих к различным показателям, следует использовать тот метод, который формирует представление о финансовом положении компании в менее благоприятном свете.

В ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» элементу надежности «осмотрительность» соответствует требование осмоторительности — большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

*Полнота*, как пятый критерий надежности в отношении информации, предоставляемой в финансовой отчетности, в МСФО (глава МСФО «Принципы...») не раскрывается. Не определено понятие «полнота» и в ГААП США.

Трактовка понятия «полнота» в отношении представляемой в бухгалтерской финансовой отчетности информации по ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» дана выше.

В ПБУ 1/98 сказано, что учетная политика организации должна обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Определение понятия «полнота» должно быть дано исходя из цели подготовки финансовой отчетности.

Полнота, как элемент «надежности» информации, — обеспечение представления в учете всей информации о совершаемой экономической операции. Таким образом обеспечивается формирование в учете надежной информации.

**Сопоставимость** — третья составляющая полезности информации (после уместности и надежности) (глава МСФО «Принципы...»). Информация должна быть представлена так, чтобы пользователи имели возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за различные периоды и сравнивать «финансовую отчетность разных компаний»<sup>1</sup>.

В SFAC 2 ГААП США сопоставимость определяется как возможность производить сравнения данных отчетности о работе конкретной компании с такими же данными, но другой компании, среднеотраслевыми данными, данными других стран, других отчетных периодов.

**Понятность** — четвертая составляющая полезности информации. В соответствии с главой МСФО «Принципы...» — информация должна быть доступной для понимания пользователей, которые должны обладать достаточными знаниями в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета, а также желанием изучать предоставленную информацию с должным усердием.

В ГААП США требование «понятность» применительно к информации, содержащейся в финансовой отчетности, отсутствует. В ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» требование «понятность» в отношении информации, формируемой в бухгалтерском финансовом учете отсутствует. Отсутствует это требование и в отношении информации, содержащейся в бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Информация, формируемая как в бухгалтерском учете, так и в бухгалтерской финансовой отчетности, должна быть понятна всем заинтересованным пользователям. Как атрибут полезности понятность информации способствует достижению цели финансовой отчетности.

Отсутствие в российской системе бухгалтерского учета требования «понятность» в отношении информации, формируемой в

<sup>1</sup> Грюнинг Х., Коэн М. Указ. соч.

бухгалтерском финансовом учете, не способствует возникновению доверия к отчетности, составленной без учета требования «понятность» как качественной характеристики информации. Введение требования «понятность» и его определения в российские национальные стандарты по бухгалтерскому учету должно быть в контексте цели подготовки финансовой отчетности, которая на данный момент не определена.

Термину «понятность» в отношении информации, формируемой в бухгалтерском финансовом учете, может быть дано следующее определение: единообразное понимание информации, формируемой в учете как составителями, так и пользователями финансовой отчетности, при условии, что последние владеют знаниями правил, по которым сформирована информация, им представленная.

Пятая составляющая главы МСФО «Принципы...» — это три ограничения на представление уместной и надежной информации.

Своевременность — чрезмерная задержка представления отчетности может привести к повышению ее надежности, но потере ее уместности.

SFAC 2 ГААП США определяет «своевременность» как требование в отношении информации, представляемой пользователю следующим образом: информация должна поступать пользователю не устаревшей, так как в противном случае она перестанет отражать реальное положение дел, а значит, потеряет свою ценность для пользователя.

ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» определяет своевременность так: «...своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности»<sup>1</sup>.

Определение своевременности по ПБУ 1/98 отличается от определения своевременности по МСФО и ГААП США следующим образом:

- не является ограничением уместности и надежности информации;
- не направлено на достижение полезности (МСФО) и ценности (ГААП США) информации, предоставляемой пользователю, с целью принятия последним экономических решений.

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом Министерства финансов РФ акции от 09.12.98 №60н.

По ПБУ 1/98 «Своевременность» — это отражение операции в учете в момент ее совершения.

**Баланс между выгодами и затратами** — в разделе МСФО «Принципы...» определяется так: «Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение». Считаем, что при переводе с английского языка в названии абзаца слово «баланс» должно быть заменено на «соотношение».

В ГААП США в соответствии со SFAC 5 «Признание и измерение показателей в финансовых отчетах коммерческих предприятий» в рамках раздела «границы ведения финансового учета» определено, что затраты на ведение учета и составление отчетности должны находиться на разумном уровне, обеспечивающем выполнение предъявляемых к ней требований.

В российских национальных стандартах по бухгалтерскому учету отсутствует требование ограничения на уместность и надежность информации, так как отсутствует требование уместности и надежности в отношении информации, предоставляемой пользователю.

**Баланс между качественными характеристиками.** Необходимо стремиться достичь соответствующего соотношения между качественными характеристиками для выполнения основного предназначения финансовой отчетности<sup>1</sup>.

В ГААП США требование соблюдения баланса между качественными характеристиками информации вообще и как требование ограничения на уместность и надежность информации, отсутствует.

В российских стандартах по бухгалтерскому учету требование соблюдения баланса между качественными характеристиками информации, формируемой в бухгалтерском финансовом учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности, отсутствует.

В МСФО перечисленные выше качественные характеристики информации обеспечивают полезность этой информации для пользователя.

В ГААП США качественные характеристики информации, формируемой в финансовом учете, обеспечивают значимость (ценность) или релевантность этой информации для пользователей.

И в МСФО, и в ГААП США качественные характеристики информации направлены на достижение цели подготовки финансовой отчетности.

См.: ГрюншгХ., Козн М. Указ. соч.

ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики коммерческих организаций юридических лиц.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» «...устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций»<sup>1</sup>.

Шестая составляющая концепций учета главы 2 МСФО — это три элемента, непосредственно связанные с измерением финансового положения компании: активы, капитал, обязательства.

**Активы.** Ресурсы, контролируемые компанией, которые образовались в результате событий прошлых периодов и от которых компания ожидает экономических выгод в будущем.

Определение актива включает ресурс:

- 1) как потенциальная возможность, обеспеченная средством контроля;
- 2) который образовался в результате событий прошлых периодов;
- 3) который в будущем принесет компании экономическую выгоду или выгоды.

Среди основных элементов финансовой отчетности коммерческих предприятий ГААП США (SFAC 6 ГАПП США) выделяет актив в качестве одного из 10 важнейших элементов финансовой отчетности и определяет его так: «...ресурсы компании, которые должны принести ей хозяйственную выгоду в будущем»<sup>2</sup>. «Важным концептуальным положением, содержащимся в SFAC 6 и отмечаемым во многих ксГмментариях к нему американских авторов, является признание первичности активов и пассивов по отношению к доходам и расходам, так как доходы и расходы рассматриваются как следствие использования активов и принятия обязательств»<sup>3</sup>.

*Моторин М.* Отчет о выполнении Плана мероприятий, утвержденного постановлением Правительства РФ от 06.03.98 № 283 // Финансовая газета. - 2000. - № 9.

<sup>2</sup> Качалин В.В. Указ. соч.

<sup>3</sup> Новодворский В.Д. О положении «Финансовая отчетность предприятий» // Бухгалтерский учет. — 1995. — № 7.

В российских Положениях по бухгалтерскому учету отсутствует определение актива, хотя с 1998 г., года начала реформирования бухгалтерского учета вместо понятия «имущество» введено понятие «актив» (ПБУ 1/98, ПБУ 4/99, ПБУ 6/01).

В приведенных определениях актива не дано определение составляющей «экономическая выгода». Учитывая, что ст. 50 ГК РФ в качестве основной цели деятельности коммерческой организации определяет извлечение прибыли, понятие «экономическая выгода» (как составляющая определения актива) – это получение прибыли<sup>1</sup>.

**Обязательства.** Текущая задолженность компании, которая образовалась в результате событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

SFAC 6 ГААП США выделяет обязательства в виде одного из десяти элементов финансовой отчетности и определяет его следующим образом: «потенциальные потери хозяйственных выгод в будущем».

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету определение обязательствам не дано.

**Капитал.** В главе МСФО «Принципы...» капитал определяется как «активы за вычетом обязательств».

В SFAC 6 ГААП США дано следующее определение собственному капиталу: «остаток активов компании после вычета из них суммы всех ее обязательств».

Собственный капитал компании выделен в один из десяти важнейших элементов финансовой отчетности.

Совокупная (окончательная) прибыль – как элемент финансовой отчетности — это изменение чистых активов в результате всех хозяйственных операций в течение периода, за исключением инвестирования капитала владельцами компании или перечисления им средств на вложенный капитал. Таким образом, в ГААП США капитал представлен двумя элементами в финансовой отчетности.

В действующих российских нормативных документах по бухгалтерскому учету определение капитала не дано.

Седьмая составляющая главы МСФО «Принципы...» — два элемента, связанные с изменением результата деятельности компании: доходы и расходы.

<sup>1</sup> Федеральный закон «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 30.11.94 № 51-ФЗ.

**Доходы.** Приращение экономических выгод в форме притока или увеличения активов либо сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала (отличного от увеличения, связанного с вкладами собственников). Данное понятие включает выручку и прочие доходы.

В SFAC 6 ГААП США «доходы» — это увеличение активов или урегулирование обязательств, или сочетание того и другого. Получение доходов обусловлено производством и поставкой товаров и услуг в рамках основной деятельности организации.

В российском нормативном документе по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» определение «доходов» совмещено с условием признания доходов организациями: доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением увеличения вкладов участников (собственников имущества).

В приведенных определениях дохода (МСФО, ПБУ 9/99) используется понятие «экономическая выгода», которое, как и определение «актива», не раскрыто. Однако исходя из определения дохода в той части, где говорится, что доход «...выражается в увеличении капитала (отличного от увеличения, связанного с вкладами собственников по МСФО)» и «...увеличение экономических выгод... приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников» (ПБУ 9/99), можно сделать вывод, что понятие «экономическая выгода», по МСФО и ПБУ 9/99, есть прибыль. Иными словами «...доход только тогда содержит в себе экономическую выгоду (прибыль), когда он превышает размер расхода (Доход - Расход = Прибыль), произведенного организацией с целью получения дохода.

В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» одним из условий принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств является способность такого актива приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В данном условии понятие «доход» должно быть заменено на понятие «прибыль».

**Расходы.** В главе МСФО «Принципы...» дано следующее определение расходов: сокращение экономических выгод в виде выбытия активов или исчерпания ресурсов либо в виде увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала (отличного



от уменьшения, связанного с распределением капитала между собственниками).

В SFAC 6 «Элементы финансовых отчетов коммерческих предприятий» ГААП США расходы — это уменьшение активов или увеличение обязательств, или сочетание того и другого в связи с производством и поставкой товаров и услуг в рамках основной деятельности.

В российском нормативном документе по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается 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).

Из приведенных определений «доходов» и «расходов» как элементов информации, содержащейся в финансовой отчетности (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»), очевидно сближение российских национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности с международными, создающее условия для более тесной интеграции России в мировое хозяйство. Однако в направлении сближения с международными стандартами необходимо:

дать четкое определение активам, обязательствам, капиталу; установить, что «доходы» и «расходы» являются элементами, производными (вторичными) от «активов».

Предлагаем следующие определения элементов, связанных с измерением финансового положения организации (форма №1 «Бухгалтерский баланс»).

**Активы.** Ресурсы организации, обеспеченные средством (средствами) контроля со стороны организации, которые образовались в результате событий прошлых периодов и способны прямо или косвенно содействовать получению в будущем экономической выгоды (прибыли) от их использования. Активы принимаются к учету и признаются в отчетности, если они соответствуют определению и в отношении них выполнены условия признания.

Обращаем внимание на то, что в учете организации должны учитываться только ресурсы (активы), способные приносить экономическую выгоду (прибыль). В действительности в учете российских организаций отражаются активы, не используемые с целью получения прибыли, а также активы, не используемые вообще.

**Обязательства.** Долгосрочная задолженность (со сроком погашения через ] 2 месяцев) и краткосрочная задолженность (со сроком погашения в течение 12 месяцев) организации, погашение которой может привести к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономическую выгоду. Данное определение «обязательствам» дается исходя из структуры баланса, учитывая, что обязательства могут быть как долгосрочными (кредиты, займы), так и краткосрочными (кредиторская задолженность). Учитывается, что кредиты и займы берутся с целью получения прибыли в будущем, а значит, плата за кредиты и займы должна покрываться доходом.

**Капитал.** Акционерный капитал (средства учредителей), накопленная в результате событий прошлых периодов чистая прибыль, принадлежащая собственникам организации, инвестиции, доходы на инвестиции. Поданным баланса (форма № 1) капитал владельцев определяется по формуле

$$- O = K_{вл}^*$$

где А — активы организации;

О — обязательства организации;

$K_{вл}$  — капитал владельцев.

Восьмая составляющая главы **МСФО** «Принципы...» — *признание элементов финансовой отчетности*. Глава **МСФО** «Принципы...» устанавливает следующие условия признания объекта в качестве элемента финансовой отчетности:

наличие вероятности получения или утраты компанией экономической выгоды, связанной с данным объектом;

объект учета обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена.

SFAC 5 «Признание и измерение показателей в финансовых отчетах коммерческих предприятий» ГААП США устанавливает следующие критерии признания данных в финансовом учете:

каждая операция классифицируется как ведущая к увеличению или уменьшению активов, обязательств, доходов, расходов, прибылей, убытков или собственного капитала акционеров;

данные о хозяйственной операции должны соответствовать определению элемента финансовой отчетности (активы, обязательства, доходы, расходы, прибыли, убытки);

хозяйственная операция должна быть описана надежным параметром измерения (число штук, стоимость, процент и др.);

ценность для пользователя при принятии последним своих решений.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету условия признания приведены только в отношении доходов и расходов организации. В ПБУ 9/99 даны следующие условия признания выручки:

наличие конкретного договора или иного соответствующего подтверждения выручки;

наличие возможности определения выручки;

наличие уверенности в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

передача права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана);

расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Для признания выручки в учете необходимо одновременное выполнение перечисленных условий. В противном случае в учете организации признается кредиторская задолженность.

В отношении признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, от участия в уставных капиталах других организаций должны быть одновременно соблюдены первые три условия. Могут применяться одновременно разные способы признания выручки в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательства и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива. Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность. Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода'.

Девятая составляющая главы МСФО «Принципы...» - *оценка элементов финансовой отчетности*. В главе «Принципы...» МСФО приведены следующие методы оценки элементов финансовой отчетности (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов) по:

- фактической стоимости приобретения;
- восстановительной стоимости;
- возможной цене продажи;
- дисконтированной стоимости.

В соответствии со SFAC 5 ГААП США все оценки показателей, выраженные в денежных единицах, должны делаться на основе расходов на приобретение актива, т. е. исходя из его балансовой стоимости без поправок на инфляцию или дефляцию.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету в связи с отсутствием элементов информации (как в финансовом учете, так и в финансовой отчетности), связанных с изменением финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности (МСФО), отсутствием в учете требования соответствия операций определению одного из шести элементов финансовой отчетности (ГААП США), отсутствуют и методы оценки элементов финансовой отчетности.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 32н.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 33н.

В экономике переходного (к рынку) периода, какой является экономика России, необходимо выделить в бухгалтерском финансовом учете основные элементы финансовой отчетности (активы, капитал, обязательства, расходы, доходы), которые затем будут представлены в формах бухгалтерской финансовой отчетности.

Необходимость выделения активов, капитала, обязательств, расходов, доходов в качестве основных элементов информации в учете обосновывается следующим.

1. Каждая хозяйственная операция приводит к изменению финансового положения или финансовых результатов деятельности организации, которые характеризуются именно этими основными элементами.

2. Все основные элементы информации объединены общими для них условиями признания в учете.

3. Если хозяйственная операция соответствует определению элемента информации и условиям признания элемента информации, то уже на этапе учета формируется финансовая отчетность.

4. В соответствии каждой хозяйственной операции определению элемента информации заложена вероятность (гарантированная) получения прибыли (экономической выгоды).

5. При соответствии каждой хозяйственной операции определению элемента информации и условиям признания этого элемента информации в учете, информация о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации может быть сформирована на любую дату, а не по состоянию на последний календарный день отчетного года.

6. В возможности получать адекватную информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации заинтересованы как внутренние пользователи финансовой отчетности, так и внешние, поскольку в инфляционной экономике, какой является экономика России, информация может перестать быть полезной уже через месяц<sup>1</sup>.

7. Формирование финансовой отчетности в бухгалтерском учете на концептуальном уровне позволяет сократить время и расходы на трансформацию отчетности, сформированной по национальным (не только российским) правилам подготовки отчетности.

См.: Шнейдман Л. Указ. соч.

Приведенные в ПБУ 5/01 «Учет материальных производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 14/01 «Учет нематериальных активов» условия принятия к бухгалтерскому учету соответствующих видов активов различны и не содержат определений активов. Представляется также, что условия принятия к учету основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов не соответствуют условиям признания доходов в бухгалтерском учете по ПБУ 9/99 («...доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов...»), а также категории учета «принятие» (к учету) и «признание» (в бухгалтерском учете) не тождественны. Актив может быть принят в бухгалтерском финансовом учете, но не признан в финансовой отчетности.

Кроме применяемых в МСФО и ГААП США методов оценки элементов информации, перечисленных выше, существует еще метод оценки активов и обязательств по справедливой стоимости, рыночной стоимости. Рыночная стоимость (market value) — сумма, за которую средства могут быть реализованы на рынке. Многие ошибочно считают, что баланс отражает рыночную стоимость средств<sup>1</sup>. Л. Горбатова считает, что одним из наиболее существенных вопросов для пользователей финансовой отчетности является реальная стоимость активов компании и бизнеса в целом, понимая под реальной стоимостью сумму денежных средств, которую можно выручить от продажи активов или бизнеса в целом. Как пишет Л. Горбатова, «...для оценки реальной стоимости активов в течение последних десяти лет используется показатель справедливой стоимости — сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами»<sup>2</sup>.

Определения «сумма денежных средств, которую можно *выручить* от продажи активов» и «сумма денежных средств, достаточная для *приобретения* актива или исполнения обязательств...» не одно и то же. В определении реальной стоимости актива речь идет о сумме, за которую можно *продать* этот актив. В отношении

<sup>1</sup> См.: Горбатова Л. Учет по справедливой стоимости: теория и практика // Финансовая газета. — 2000. — № 30.

<sup>2</sup> См.: Горбатова Л. Там же.

определения справедливой стоимости — речь идет о сумме денежных средств, за которую можно *купить* актив. В. Г. Гетьман пишет, что МСФО устанавливают метод оценки по справедливой стоимости в отношении основных средств, нематериальных активов, финансовых инструментов, инвестиционной собственности. В России, по мнению Гетьмана, вопросы, связанные с применением в учете и отчетности метода оценки по справедливой стоимости, комплексно не исследованы и методически не вполне разработаны<sup>1</sup>. Представляется, что применяемый в рыночно ориентированных системах формирования финансовой отчетности (ГААП США, МСФО) метод оценки по справедливой стоимости оправдан в силу наличия незначительной (2 — 5%) инфляции. Для систем формирования финансовой отчетности организациями, осуществляющими бизнес в условиях неразвитости рыночных отношений, для реальной стоимости активов организации и бизнеса в целом должен использоваться метод оценки по текущей рыночной стоимости: «...под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов с учетом расходов на продажу».

Анализ дискуссии и законодательных документов по вопросу применения к активам метода оценки по справедливой стоимости позволяет *согласиться*, что:

данное понятие может применяться компаниями, действующим в странах с развитыми рыночными отношениями;

может применяться не только при подготовке финансовой отчетности, но и в учете<sup>2</sup>;

может применяться к любым активам и обязательствам;

понятие «справедливая стоимость» по МСФО<sup>3</sup> идентично понятию «рыночная стоимость» по Гражданскому кодексу Российской Федерации;

может осуществляться независимым оценщиком при отсутствии рынка по многим видам активов.

<sup>1</sup> Гетьман В.Г. Реформирование системы бухгалтерского учета: оценка активов по справедливой стоимости: теория и практика // Финансовая газета. - 2001. - № 24, 48.

<sup>2</sup> Гетьман В.Г. Указ. соч.

<sup>3</sup> Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскерия-АССА, 1999.

**И не согласиться** с тем, что:

метод оценки по справедливой стоимости может применяться организациями стран с экономикой переходного периода, т. е. в России. Особенно учитывая, что среди специалистов, занимающихся реформированием системы бухгалтерского учета, нет единого понимания справедливой стоимости: некоторые специалисты трактуют ее как «...сумму денежных средств, которую можно **выручить от продажи** активов или бизнеса компании в течение ограниченного периода...»<sup>1</sup>;

данный метод всегда понятен как составителям финансовой отчетности, так и пользователям, что отразится на полезности информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Метод оценки по «текущей рыночной стоимости» (применяемый в соответствии с ПБУ 5/01, 6/01 и 14/2000 к безвозмездно полученным основным средствам, нематериальным активам и материально-производственным запасам), под которой в соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 следует понимать сумму денежных средств, которая может быть получена (т. е. выручена) в результате продажи указанных активов, может применяться не только при оценке основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов, но и при подготовке финансовой отчетности ко всем видам активов одновременно с теми методами оценки, которые установлены соответствующими ПБУ.

Основанием для такого вывода служит то, что цена покупки актива для организации в инфляционной экономике всегда выше, чем цена продажи этого же актива, учитываемого на балансе, особенно, если по нему начислялась амортизация. Определением текущей рыночной стоимости актива может заниматься независимый оценщик, хотя такой способ оценки активов для средних организаций является затратным. В качестве альтернативы независимой оценке актива по методу текущей рыночной стоимости предлагается использовать публикации средств массовой информации (как подтверждение стоимости актива) о цене покупки (а не продажи) такого же или аналогичного актива. При отсутствии рынка по некоторым видам активов должен использоваться метод текущей рыночной стоимости при оценке актива независимого оценщика. Технологически оценка по текущей рыночной стоимости должна быть указана в отдельной графе ведомости

*Горбатова Л. Указ. соч.*



аналитического учета соответствующего вида активов рядом с фактической (исторической) стоимостью данного актива. Ежемесячно производится отслеживание стоимости активов по текущей рыночной стоимости.

В условиях использования программных бухгалтерских продуктов это не представляет сложности. Таким образом, в учете постоянное наличие два вида стоимости активов, и нет необходимости проводить переоценку активов. В отчетности активы должны отражаться по наименьшей стоимости с учетом расходов на продажу в соответствии с критерием «надежности» — «осмотрительность». Метод оценки активов по текущей рыночной стоимости предлагается в качестве составляющей концепции формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода. Метод оценки активов по текущей рыночной стоимости с учетом возможных расходов по продаже актива соответствует методу оценки активов МСФО «по возможной цене продажи».

Обязательства, отражаемые в учете одновременно с признанием активов в учете, оцениваются в той же оценке, что и активы.

Обязательства, начисляемые в соответствии с требованиями законодательства, определяются расчетным путем по установленным нормативам (обязательства перед внебюджетными социальными фондами). Предлагаем оценивать обязательства *как элемент финансового учета* по первоначальной (фактической) стоимости приобретения: «сумма денежных средств, в которой обязательство принимается к учету».

Предложенный метод оценки обязательств предлагается в качестве составляющей концепции формирования финансовой отчетности.

Учет косвенных активов (рассматриваются в п. 3.1) в балансе (по первому варианту) обеспечивает большую прозрачность учета, а следовательно, и отчетности, составляемой на любую дату.

В условиях инфляционной экономики метод оценки активов по текущей рыночной стоимости позволяет реально оценить активы организации. В этой связи представляется преждевременным предложение В.Г. Гетьмана «...изменить саму методологическую доктрину учета, установив ведение учета на всех его участках по справедливой стоимости» .

Обращаем внимание на то, что учет по справедливой стоимости установлен в отдельных стандартах финансовой отчетности, и не приводится в числе четырех концептуальных методов оценки элементов (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов) финансовой отчетности (девятая составляющая концепций учета МСФО). Предлагаем производить оценку элементов информации, связанных с измерением финансового положения и результатов деятельности организации, по следующим методам:

- фактической стоимости приобретения;
- текущей рыночной стоимости с учетом расходов на продажу;
- восстановительной стоимости.

Десятая составляющая главы МСФО «Принципы...» — *Концепции капитала и поддержания капитала*. В главе МСФО «Принципы...» капитал рассматривается как финансовый и как физический.

**Финансовый капитал** рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании. Он определяется в номинальных денежных единицах. Прибыль представляет собой увеличение капитала, выраженного в номинальных денежных единицах, за период.

**Физический капитал** имеет отношение к операционному потенциалу и определяется в единицах производственной мощности компании. Прибыль представляет увеличение производственной мощности за период.

В нормативных документах ГААП США концепции капитала и поддержания капитала не представлены.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету концепции капитала и поддержания капитала не рассматриваются.

Считаем спорным определение прибыли, которое дается в МСФО в отношении физического капитала. Производственная мощность компании за период может быть больше производственной мощности предыдущего периода, но расходы могут быть равны доходам в стоимостном выражении. Отсюда увеличение производственной мощности не всегда может приводить к получению прибыли. Приведенные определения составляющих концепций учета элементов МСФО могут быть представлены в отдельном ПБУ «Концепция формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода». Концепция фор-

мирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода России дана в табл. 2.1.

Таблица 2.1

**Концепция формирования финансовой отчетности  
в учете экономики переходного периода России**

№ п/п	Основополагающие принципы формирования финансовой отчетности в учете
I	<p>Подготовка Положений по бухгалтерскому учету должна происходить в соответствии с основополагающими принципами российской системы бухгалтерского учета. Эти принципы:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) определяют концепцию формирования финансовой отчетности в финансовом учете;</li><li>2) помогают органам, осуществляющим разработку национальных бухгалтерских стандартов;</li><li>3) помогают бухгалтерам, аудиторам и пользователям финансовой отчетности в понимании бухгалтерских стандартов;</li><li>4) способствуют достижению цели формирования финансовой отчетности по нестандартизированным разделам учета</li></ol>
II	<p>Сфера применения. Принципы не являются стандартом. Принципы имеют непосредственное отношение к:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) цели финансовой отчетности;</li><li>2) качественным характеристикам финансовой отчетности;</li><li>3) элементам финансовой отчетности;</li><li>4) концепциям капитала и поддержания капитала;</li><li>5) концепции формирования финансовой отчетности в финансовом учете</li></ol>
III	<p>1. Концепция формирования финансовой отчетности в учете</p> <p>Цель формирования финансовой отчетности — предоставление всем заинтересованным пользователям информации о финансовом положении (форма № 1 Бухгалтерский баланс), результатах деятельности (форма № 2 Отчет о прибылях и убытках) организации для принятия управленческих экономических решений</p> <p>2. Задачи достижения цели</p> <p>2.1. Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна отражать реальное финансовое положение и результаты деятельности организации.</p> <p>2.2. Термины «реальное» и «достоверное» эквивалентны.</p> <p>2.3. Обеспечить достоверное представление информации, содержащейся в финансовой отчетности через полное раскрытие.</p> <p>2.4. Информация на концептуальном уровне в финансовой отчетности раскрыта, если соответствует всем основополагающим принципам формирования финансовой отчетности</p>

№  
п/п

Основополагающие принципы формирования  
финансовой отчетности в учете

3. Финансовая отчетность базируется на следующих основополагающих принципах

3.1. Метод начисления. Результаты операций и других событий экономической деятельности организаций признаются по факту их совершения, а не по мере поступления или выплаты денежных средств, через отражение в учетных записях на дату (число, месяц, год) их совершения и включаются в финансовую отчетность, если дата совершения операций входит в период, за который составляется финансовая отчетность. При этом началом периода, за который составляется финансовая отчетность, является первое число первого месяца любого года, а окончание этого периода может быть любым, но не более года. Экономическая операция — это отражение в учетных записях принятого и осуществленного экономического решения руководящим персоналом хозяйствующего субъекта.

3.2. Непрерывность деятельности организации. Информация, представляемая в финансовой отчетности, формируется исходя из допущения, что у организации нет намерения ликвидироваться, а это значит, что существующие на дату представления отчетности обязательства будут выполнены и методика оценки активов и пассивов организации остается без изменения

4. Качественные характеристики информации. Информация, формируемая в учете, полезна для пользователей финансовой отчетности, если удовлетворяет следующим критериям

*Уместность.* Информация уместна, если позволяет пользователям сделать оценки финансового положения и финансовых результатов деятельности организации текущего и будущих периодов, а также подтвердить или опровергнуть принятые ранее решения о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации.

*Надежность.* Информация надежна, если удовлетворяет следующим критериям:

- 1) правдивое (истинное) представление информации (соответствие фактическому содержанию экономической информации;
- 2) преобладание сущности над формой при подготовке и представлении информации;
- 3) нейтральность (устранение субъективного мнения составителей отчетности при формировании финансовой отчетности);
- 4) осмотрительность (составители отчетности при принятии решений по оценке элементов информации должны исходить из большей готовности к отражению в учете расходов и убытков, чем доходов и прибылей);

№  
п/п

## Основополагающие принципы формирования финансовой отчетности в учете

5) полнота (все осуществленные операции должны быть отражены в учете и представлены в отчетности);

6) проверяемость (все осуществленные в учете операции должны быть зарегистрированы, оформлены первичными учетными документами, подтверждаться оправдательными документами, иметь альтернативные источники подтверждения первичной информации, при необходимости).

*Сопоставимость.* Информация сопоставима, если при сравнении элементов информации финансовой отчетности за несколько отчетных периодов или при сравнении элементов финансовой отчетности разных организаций применялись одни и те же правила формирования финансовой отчетности.

*Понятность.* Единообразное понимание информации, формируемой в финансовом учете, как составителями, так и пользователями финансовой отчетности, при условии, что последние владеют знаниями правил, по которым сформирована информация, им представленная

5. Ограничения на «уместность» и «надежность» информации

5.1. *Своевременность.* Чрезмерная задержка информации может привести к повышению ее надежности, но потере ее уместности. Это означает, что период между датой представления отчетности пользователю должен быть минимальным. В противном случае информация может устареть, т. е. перестанет быть полезной и может ввести пользователя в заблуждение.

*Соотношение между выгодами и затратами.* Выгоды, извлекаемые из ведения учета и формирования отчетности, должны превышать затраты на формирование отчетности.

Баланс между качественными характеристиками. В случае, когда невозможно представить информацию так, чтобы она удовлетворяла всем требованиям полезности одновременно, необходимо стремиться обеспечить полезность представляемой информации за счет достижения максимума полезности этой информации для пользователя. Удовлетворение информации, представляемой в финансовой отчетности требованиям качества в отношении этой информации, а также требованиям стандартов, обеспечивает полезность этой информации

6. Элементы информации, характеризующие финансовое положение организации

*Активы.* Ресурсы организации, обеспеченные средством (средствами) контроля со стороны организации, которые образовались в результате событий прошлых периодов и способные прямо или косвенно содействовать получению в будущем экономической выгоды (прибыли) от их использования.

№  
п/п

# Основополагающие принципы формирования финансовой отчетности в учете

Активы первичны по отношению к доходам и расходам. Активы принимаются к учету и признаются в учете и отчетности, если соответствуют определению и в отношении них выполнены все условия признания.

*Обязательства.* Долгосрочная задолженность (со сроком погашения более чем через 12 месяцев) и краткосрочная задолженность (со сроком погашения в течение 12 месяцев) организации, погашение которой может привести к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономическую выгоду (прибыль).

*Капитал.* Собственные источники ресурсов компании и ее собственников, определяемые по балансу как разность между активами и обязательствами. Капитал имеет следующую структуру: акционерный капитал (вложения акционеров), уставный капитал (вложения учредителей), чистая прибыль (накопленная в результате событий прошлых периодов), инвестиции, доходы на инвестиции

7. Элементы информации, определяющие финансовый результат деятельности организации

*Доходы.* Приращение экономических выгод организации в результате поступления активов или уменьшения их стоимости, сокращения обязательств поступления; либо сочетание того и другого, приводящее к увеличению капитала (отличного от увеличения, связанного с вкладами собственников).

*Расходы.* Сокращение экономических выгод организации в результате выбытия активов или уменьшения их стоимости, увеличения обязательств, либо сочетания того и другого, приводящее к уменьшению капитала (отличного от уменьшения, связанного с вкладами собственников)

8. Условия признания экономической операции в качестве элемента финансовой отчетности:

соответствие объекта учета определению элемента финансовой отчетности;

наличие возможности оценить или измерить объект учета;

увеличение капитала организации

9. Методы оценки элементов финансовой отчетности в учете по:

фактической стоимости приобретения;

текущей рыночной стоимости (по возможной цене продажи) с учетом расходов на продажу;

восстановительной стоимости

10. Концепции капитала и поддержания капитала — финансовый капитал. Капитал рассматривается как синоним чистых активов (Активы — Обязательства = Капитал) организации. Он определяется в номинальных денежных единицах либо в единицах покупательной

№  
п/п

Основополагающие принципы формирования  
финансовой отчетности в учете

способности. Прибыль представляет собой увеличение капитала, выраженного в номинальных денежных единицах, либо в единицах покупательной способности за период.

*Физический капитал.* Капитал имеет отношение к производственному потенциалу. Он определяется в единицах производственной мощности компании. Увеличение производственной мощности организации за период приводит к увеличению прибыли

### Выводы

Большая восприимчивость принципов представленной Концепции и конвергированность с концептуальными принципами МСФО позволяет получить конвергированную с МСФО финансовую отчетность на концептуальном уровне учета в экономике переходного периода. Учитывая, что в российской системе бухгалтерского учета и отчетности применяются термины «издержки», «затраты», близкие по смыслу элементу информации «расходы», а также термин «выручка», близкий по смыслу элементу информации «доходы», представляется необходимым дать четкие определения этим терминам, с целью достижения понятности информации, формируемой в бухгалтерской финансовой отчетности на этапе учета. Вопросы, связанные с неоднозначным толкованием терминов «издержки», «затраты», «выручка», «себестоимость», «прибыль» рассматриваются в п. 2.2 «Проблемы понятийного аппарата элементов финансовой отчетности».

### Вопросы для самопроверки

1. Содержит ли российская система формирования бухгалтерской отчетности требование «понятность» в отношении информации, формируемой в бухгалтерской отчетности?
2. Какие концепции учета содержит система МСФО?
3. Какие элементы информации характеризуют финансовое положение организации в МСФО?
4. Должно ли определение понятия «доходы» соответствовать определению понятия «актив»?
5. Какими способами может формироваться финансовая отчетность по МСФО?
6. Какие принципы содержатся в концепции учета МСФО?
7. Что определяют концепции учета МСФО?

8. Почему и состав системы МСФО входят концепции учета, а не концепции финансовой отчетности?
9. Каковы условия признания экономической операции в качестве элемента финансовой отчетности?
10. Какие методы оценки элементов финансовой отчетности применяются в МСФО?
11. Определен ли в российской системе формирования финансовой отчетности концептуальный уровень?
12. Какие методы оценки статей баланса применяются в российской системе формирования финансовой отчетности?
13. Соответствует ли цель формирования бухгалтерской отчетности российской организации целям формирования финансовой отчетности по МСФО?
14. В чем сходства и различия в системах формирования бухгалтерской отчетности в России и по МСФО?
15. Почему информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо раскрывать?
16. Каковы признаки гиперинфляционной экономики?
17. Как взаимосвязаны между собой понятия «активы», «капитал», «обязательства»?
18. Что характеризует бухгалтерский баланс в МСФО?
19. Информацию о чем в МСФО предоставляет Отчет о прибылях и убытках?
20. Какова экономическая природа концепций капитала?

## **2.2. Проблемы понятийного аппарата элементов информации финансовой отчетности**

В МСФО определение понятия «расходы» включает и понятие «затраты» исходя из концепции накопления МСФО<sup>1</sup>. Составной частью концепции накопления МСФО является принцип приведения расходов в соответствие доходам.

«...Концепция накопления. Принцип накопления или понятие приведения в соответствие включает две части.

1. Доходы и расходы записываются по мере наступления сроков, а не по факту уплаты или получения денег. Следовательно, в финансовой отчетности могут иметь место накопления (когда расходы уже понесены, а соответствующие суммы еще не подле-

См.: Волкова В.М., Лахова Е.В. Указ. соч.



жат оплате и предоплате, когда суммы уже выплачены или пассивы зарегистрированы, даже если стоящие за ними расходы относятся к последующему отчетному периоду).

2. Расходы приводятся в соответствие доходам, связанным с ними. Именно поэтому запасы присутствуют в балансовом отчете и списываются как стоимость только тогда, когда они проданы»<sup>1</sup>.

Исследование определений понятий «издержки», «расходы», «затраты» представляется актуальным для сегодняшнего отечественного бухгалтерского учета. Об этом же говорит и М.И. Кутер<sup>2</sup>.

Для установления определений этих важнейших экономических категорий обратимся к Международному справочнику по бухгалтерскому учету<sup>3</sup>. «Издержки. Уменьшение суммы средств или увеличение суммы обязательств компании в результате приобретения товаров или оплаты услуг. Не следует путать издержки с расходами, которые означают факт использования товаров или услуг, т. е. их потребление в процессе хозяйственной деятельности ...Издержки в результате хозяйственных операций переходят в расходы либо числятся на счетах в виде остатка средств на конец данного периода ...Издержки имеют место тогда, когда средства приобретаются, а расходы тогда, когда средства — употребляются».

«Расходы. Уменьшение суммы капитала как результат деятельности компании в течение отчетного периода, т. е. использования или употребления ресурсов в течение отчетного периода. Примером являются расходы на заработную плату, средства, обратимые в расходы, расходы, создающие обязательства и т. д. Расходы имеют место тогда, когда использование средств связано с основной деятельностью предприятия. Таким образом, использование средств для обеспечения основной деятельности связано с расходами. За время существования предприятия большая часть его издержек станет расходами. В то же время в течение одного отчетного периода расходы не обязательно равны издержкам.

<sup>1</sup> Волкова В.М., Лахова Е.В. Указ. соч.

<sup>2</sup> См.: Кутер М., Алейникова М., Шматова Е. Направления совершенствования методики преподавания начального курса бухгалтерской профессии в Высшей школе // Финансовая газета. — 1999. — № 23.

<sup>3</sup> Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS.

Расходы можно классифицировать как перенесенную стоимость средств, а стоимость остатка средств - как их непереенесенную стоимость. Например, стоимость средств определяется как сумма издержек на их приобретение. Приобретая товарно-материальные средства, предприятие учитывает их по стоимости приобретения. Расходы представляют собой себестоимость ресурсов, использованных за данный отчетный период. Себестоимость средств определяется издержками на их приобретение. Себестоимость средств, использованных в течение отчетного периода, представляет собой расходы. Себестоимость средств, находящихся в распоряжении предприятия на конец отчетного периода в виде материальных ресурсов, представляет собой его средства.

Основная задача бухгалтерского учета — расчет прибыли за отчетный период. Прибыль представляет собой разность между доходами и расходами за данный отчетный период.

Учет доходов за отчетный период осуществляется согласно принципу реализации Международных бухгалтерских стандартов (GAAP, IAS). В соответствии с этим принципом доходы учитываются тогда, когда продукция или услуги предоставляются покупателю. Принцип Международных бухгалтерских стандартов US GAAP, IAS, регулирующий учет расходов заданный отчетный период, Называется принципом соответствия. Смысл его состоит в том, что расходы представляют собой затраты, обусловившие получение доходов за данный период.

**Другие средства, обратимые в расходы.** Когда продукция доставляется клиенту, ее себестоимость приводится в соответствие с расходами за период, в котором имела место реализация. Таким образом, себестоимость является расходами данного периода. Таково одно из применений принципа соответствия Международных бухгалтерских стандартов (US GAAP, IAS). К расходам относится и стоимость других хозяйственных операций за данный период. Если издержки имели место до реализации, то непереенесенная стоимость включается в общую стоимость средств до тех пор, пока не будет произведен учет расходов...»<sup>1</sup>.

«Затраты на производство. Представляют собой прямые затраты, связанные с производством продукции. В них входят: прямые затраты на материалы, прямые затраты на труд и часть накладных

Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS.

затрат, связанных с производством продукции. С позиции бухгалтерского учета затраты подразделяются на две категории.

1. Затраты на производство — это прямые затраты, связанные с производством продукции.

2. Периодические затраты — затраты, связанные с реализацией продукции и с общим обеспечением жизнедеятельности компании за данный отчетный период.

Затраты на производство не влияют на величину прибыли вплоть до реализации продукции, так как они войдут в себестоимость реализованной продукции. Напротив, затраты, входящие в состав периодических затрат, рассматриваются как часть эксплуатационных расходов того периода, когда они были произведены...»

«...Периодические затраты влияют на величину прибыли того периода, в котором они имели место. Затраты на производство влияют на величину прибыли того периода, в течение которого продукция реализуется»<sup>1</sup>.

Следовательно, по экономическому содержанию, прямые затраты есть потребленные в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) принадлежащие организации ресурсы, образовавшиеся в результате событий прошлых периодов, контролируемые организацией и от которых организация ожидает экономические выгоды в будущем. Следовательно^ данное определение понятия «затраты» подпадает под определение понятия активы концепции учета МСФО, а значит, затраты — это активы организации.

Там же п. 2., ж): «...Затраты на проведение мероприятий по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе, в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются». Тогда, как следует из приведенного выше определения себестоимости, это не есть затраты. А как следует из определения расходов по справочнику «Международный бухгалтерский учет. GAAP IAS. Справочник бухгалтера от А до Я» — это рассматриваемые с позиции западного бухгалтерского (управленческого) учета периодические затраты, рассматриваемые как часть эксплуатационных расходов периода, в котором они имели место быть.

Профессор В.Ф. Палий трактует расходы, затраты, издержки, потери, себестоимость следующим образом: «...В соответствии с концепциями международных стандартов учета, финансовые инвестиции, как и другие активы, подлежат бухгалтерскому учету в составе активов только тогда, когда имеется достаточная уверенность в том, что организацией будет получена воплощенная в них экономическая выгода. Одного лишь факта расходов на их приобретение недостаточно. Необходима подтверждаемая уверенность в том, что расходы эти действительно принесут экономическую выгоду. Если такой уверенности нет, расходы рассматриваются как затраты (издержки, потери), но не как активы»<sup>1</sup>. И «...В России по старой советской традиции расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) производятся за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия или специальных внебюджетных фондов финансирования НИОКР, отчисления в которые по установленным нормам включают в издержки производства (в себестоимость продукции). Такой порядок учета расходов на НИОКР ограничивает свободу предприятия в распоряжении своими средствами, ставит предел их затратам на НИОКР, что в конечном итоге ослабляет экономическое положение и конкурентоспособность предприятия»<sup>2</sup>.

В.Ф. Палий, следуя концепции учета МСФО, относит расходы к активам, но употребляет термины «расходы», «издержки», «затраты» применительно к российской учетной теории как синонимы. Вот как характеризует понятие «затраты» С.А. Николаева: «Что касается сравнения нашей и западной систем учета по такому признаку, как полнота включения затрат в себестоимость и их разделение на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства, то в нашей системе до сих пор не было практики применения «директ-костинга», т. е. отдельного учета переменных и постоянных затрат, а применялся и применяется до сих пор учет полной себестоимости.

Классификация затрат на условно-постоянные и условно-переменные принята в отечественном экономическом анализе для решения некоторых задач.

<sup>1</sup> Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебник. — М.: Союзавит, 1996.

<sup>2</sup> Там же.

Теперь охарактеризуем систему «директ-костинг» и раскроем ее сущность. Вот что сказано в «Справочнике бухгалтера-калькулятора» на этот счет: «Директ-костинг» должен быть определен как разделение производственной себестоимости на затраты, являющиеся постоянными, и на затраты, которые изменяются пропорционально изменению объема. Только основные расходы и переменные накладные расходы используются для оценки запасов и реализованной продукции. Остальные затраты относятся прямо на прибыли и убытки. Однако необходимо подчеркнуть, что сущность системы «директ-костинг» заключается в первую очередь в подразделении затрат и только вторичной целью является оценка запасов...».

Далее С.А. Николаева приводит мнение западногерманского экономиста Д. Бернера о методе учета условно-переменных расходов, характеризующего «директ-костинг» как систему учета себестоимости, базирующуюся на разделении общих издержек предприятия на постоянные, т. е. не зависящие от количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, т. е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за единицу времени. Только последняя группа издержек, по мнению Д. Бернера, — прямые расходы и переменные косвенные расходы — вовлекаются в исчисление себестоимости изделий. Это в основном касается оценки запасов полуфабрикатов и готовых изделий при составлении заключительного годового баланса и оценки затрат, относящихся к реализованным за отчетный период изделиям. «...Сущность какого-либо понятия должна быть отражена в его названии. Наименование «директ-костинг» или «директ-кост», введенное в 1936 г. американцем Д. Харрисом в его работе, означает учет прямых затрат<sup>1</sup>.

«...В настоящее время «директ-костинг» предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Поэтому здесь налицо некоторая условность названия»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка, система «директ-костинг». — М.: Финансы и статистика, 1993. — С. 8 — 9.

<sup>2</sup> Там же.

В российских нормативных документах, в отличие от толкования в рыночном учете, термины «издержки» и «расходы» употребляются как синонимы. Так, в п. 7—10 ПБУ 10/99: «Расходы по обычным видам деятельности формируют: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов. ...Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. ...Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды. ...Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету».

По концепции МСФО расходы, включающие затраты, должны подходить под определение актива - элемента финансовой отчетности.

В.В. Качалин характеризует активы по общепринятым учетным принципам США как ресурсы компании, которые должны принести ей экономическую выгоду в будущем, являются результатом ранее осуществленных компанией сделок, т. е. пригодны к использованию в данный момент, а не находятся на стадии изготовления или доставки в рамках соответствующего контракта. С учетом определения элемента «затраты» В.В. Качалин пишет, что «затраты производятся в связи с хозяйственными операциями по получению доходов». Не связанные с ними расходы классифицируются как:

*активы*, которые принесут хозяйственную выгоду в дальнейшем;

*убытки*, т. е. расходование средств, не приносящие хозяйственной выгоды;

*выплаты* владельцам компании .

<sup>1</sup> Качалин В.В. Указ. соч. — С- 37.

Там же.

В приведенных примерах определений понятий «издержки», «расходы», «затраты» у разных авторов в определении отражен разный экономический смысл. Представляется, что без установления четких определений этим понятиям, невозможно достигнуть цели составления финансовой отчетности по МСФО - предоставление полезной для самого широкого круга пользователей информации о финансовом положении (Бухгалтерский баланс), результатах деятельности (Отчет о прибылях и убытках) и изменениях в финансовом положении (Отчет о движении денежных средств) компании.

В определении упомянутых понятий должны отражаться:  
целевая направленность (управление, определение финансового результата);

экономическое содержание;

взаимосвязь между элементами внутри структуры;

форма отчетности;

взаимосвязь между элементами взаимосвязанных структур (баланс, отчет о прибылях и убытках).

Часть расходов по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 (п. 5, 8—10), отнесенная на элементы и статьи затрат, включенные в себестоимость продаж и сбыта — есть затраты. В ПБУ 10/99 не дано определение расхода. В п. 2 ПБУ 10/99 перечислены условия признания расхода. Или это определение факта признания, но не определение элемента «расход». IV раздел ПБУ 10/99 называется «Признание расхода», «Признание» *Ф* *Ф* «Определение» (элемента).

Как формы «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о прибылях и убытках» взаимосвязаны между собой, так и элементы этих форм должны быть взаимосвязаны. Определение элемента «затраты» должно соответствовать определению элемента «расходы» и элемента «активы».

Как понятие «доход» включает понятие «выручка» (ПБУ 9/99 п. 5), так и понятие «расход» включает понятие «затраты».

Е! соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов, вклады в уставные капиталы других организаций, в порядке предварительной оплаты ценностей и т. п. не признается расходами и именуется *оплатой*.

Считаем спорным содержание п. 17 ПБУ 10/99 «Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной, иной)». Если бы в Российской системе бухгалтерского учета существовало на концептуальном уровне определение актива **по МСФО** или определение актива, приемлемое для экономики переходного периода с целью сближения правил учета с МСФО, то было бы понятно, что после приведения в соответствие расходов и полученных доходов (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) финансовым результатом деятельности должна быть экономическая выгода — прибыль. Расходы производятся с целью получения дохода, который в стоимостном выражении должен быть больше расходов.

В МСФО и ГААП США нет проблемы с трактованием категорий «издержки», «расходы», «затраты», «себестоимость», «доходы», «выручка». Такая проблема существует в российской системе бухгалтерского учета. Решение данной проблемы может быть осуществлено путем включения определений понятий «издержки», «затраты», «себестоимость», «выручка» в «Концепцию формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода» в п. 7 «Элементы информации, определяющие результат деятельности организации» в качестве структурных элементов по отношению к основным элементам — «доходы» и «расходы». Предлагаем следующие определения структурных элементов.

**Издержки.** Приобретенные организацией активы с целью получения в будущем экономической выгоды (прибыли). Потребленные в основной и неосновной деятельности организации активы с целью получения экономической выгоды (прибыли) в будущем становятся расходами.

**Себестоимость.** Доля расходов, относящаяся к проданной в текущем периоде продукции.

**Затраты.** Это расходы, связанные с основной производственной деятельностью организации. Имеют отношение к управленческому учету.

**Выручка.** Доход от основной деятельности организации.

Классификация элементов информации финансовой отчетности представлена в табл. 2.2.



**Классификация элементов информации  
финансовой отчетности**

Признак классифика- ции	Вид элемента информа- ции	Определение элемента информации
По исполь- зованию в подсистемах бухгалтер- ского учета:		
в финансо- вом учете и финансовой отчетности	Издержки	Приобретение организацией активов с целью получения в будущем экономической выгоды (прибыли)
	Активы	Потенциальные ресурсы организации, обеспеченные средством (средствами) контроля со стороны организации, которые образовались в результате событий прошлых периодов и способны прямо или косвенно содействовать получению в будущем экономической выгоды (прибыли) от их использования. Активы первичны по отношению к доходам и расходам. Активы принимаются к учету и признаются в учете и отчетности, если соответствуют определению
	Расходы	Сокращение экономических выгод организации в результате выбытия активов или увеличения их стоимости, увеличения обязательств, либо сочетания того и другого, приводящее к уменьшению капитала (отличного от уменьшения, связанного с вкладами собственников)
	Доходы (включает понятие «выручка»)	Приращение экономических выгод организации в результате поступления активов или увеличения их стоимости, сокращения обязательств; либо сочетание того и другого, приводящее к увеличению капитала (отличного от увеличения, связанного с вкладами собственников)

Признак классификации	Вид элемента информации	Определение элемента информации
в управленческом учете и управленческой отчетности	Себестоимость (продаж)	Доля расходов, относящаяся к проданной в текущем периоде продукции
	Прибыль	Сумма превышения доходов над расходами
	Издержки	Приобретение организацией активов с целью получения в будущем экономической выгоды (прибыли)
	Активы	Потенциальные ресурсы организации, обеспеченные средством (средствами) контроля со стороны организации, которые образовались в результате событий прошлых периодов и способные прямо или косвенно содействовать получению в будущем экономической выгоды (прибыли) от их использования. Активы первичны по отношению к доходам и расходам. Активы принимаются к учету и признаются в учете и отчетности, если соответствуют определению
	Расходы	Сокращение экономических выгод организации в результате выбытия активов или увеличения их стоимости, увеличения обязательств либо сочетания того и другого, приводящее к уменьшению капитала (отличного от уменьшения, связанного с вкладами собственников)
	Затраты	Расходы, связанные с основной деятельностью организации
	Выручка	Доходы, связанные с основной деятельностью организации
	Себестоимость (продукции)	Совокупность затрат на производство продукции
	Прибыль	Сумма превышения выручки над затратами

## Выводы

Приведенная в табл. 2.2 классификация элементов информации учета и отчетности позволяет достичь понятности в восприятии информации, содержащейся в финансовой отчетности; обеспечивает единообразное понимание как составителями так и пользователями информации, содержащейся в финансовой отчетности; способствует сближению с международным учетом; повышает полезность информации для внешних пользователей. Таким образом достигается цель формирования финансовой отчетности.

Выявленные в п. 2.1 и 2.2 различия в общих правилах формирования финансовой отчетности по ГААП США, МСФО и по российским правилам могут быть систематизированы на различных концептуальных уровнях. Вопросы, связанные с отличиями российской системы формирования финансовой отчетности от международных — ГААП США и МСФО - рассматриваются в п. 2.3.

### Вопросы для самопроверки

1. Понятия «затраты» и «расходы» одинаковы?
2. Как вы определяете понятие «расходы»?
3. Каково определение понятия «затраты»?
4. В каких подсистемах бухгалтерского учета применяются понятия «затраты» и «расходы»?
5. Понятие «доходы» включает понятие «выручка»?
6. Когда организация несет издержки?
7. Как вы определяете понятие «издержки»?
8. Существует ли в российском бухгалтерском учете проблема с трактованием категорий «издержки», «расходы», «затраты»?
9. Как определяются понятия «издержки», «расходы», «затраты» в ГААП США и МСФО?
10. Для чего необходимо единое трактование категорий «издержки», «расходы», «затраты»?
11. Как могут быть классифицированы элементы информации финансовой отчетности?
12. Что вы понимаете под «экономической выгодой»?
13. Как трактуется в МСФО «экономическая выгода»?
14. Как в российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета определяется «экономическая выгода»?
15. «Себестоимость продукции» и «себестоимость продаж» — это одно и то же?

## 2.3. Концептуальные отличия российской системы формирования бухгалтерской отчетности от современных международных систем

Различия в современных системах формирования финансовой отчетности, установленные в п. 2.1 и 2.2, можно систематизировать на следующих концептуальных уровнях:

I уровень — концепция экономики России;

II уровень — концепция ответственности участников экономических отношений;

III уровень — концепция финансового учета;

IV уровень — концепция финансовой отчетности.

Рассмотрим каждый из этих уровней.

**Концепция экономики России.** Россия не является страной с рыночной экономикой, так как, по мнению А.Д. Шеремета, в ней отсутствуют следующие принципы рыночной экономики<sup>1</sup>.

1. Достаточная экономическая и юридическая самостоятельность хозяйственных систем, особенно коммерческих организаций.

2. Свободная конкуренция, ликвидация монополизма (мерой свободной конкуренции является единый для всех показатель эффективности авансированного капитала — средняя норма рентабельности). Средняя норма рентабельности ( $НР_{ср}$ ) определяется по формуле

$$НР_{ср} = П / КА_{ср},$$

где П — прибыль;

$КА_{ср}$  — средний авансированный капитал.

3. Свободное ценообразование. Проявление монополизма противоречит принципу свободного ценообразования.

4. Здоровая финансово-денежная система в стране, показателем чего служит годовая инфляция 2 — 5%.

<sup>1</sup> См.: Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятий. — М: Инфра-М, 1999.

5. Отказ государства от административного вмешательства в хозяйственную деятельность организаций. Государственное регулирование экономики осуществляется через систему налогообложения. Властные методы государство использует для охраны «правил игры», т. е. реализации принципов рыночной экономики.

По нашему мнению, из пяти перечисленных принципов рыночной экономики в России действует только первый принцип, причем «достаточность» самостоятельности завышена, учитывая отсутствие юридической ответственности хозяйствующих субъектов.

**Концепция ответственности участников экономических отношений.** В России отсутствует концепция ответственности участников экономических отношений применительно к формированию финансовой отчетности (табл. 2.3).

Таблица 2.3

<p style="text-align: center;"><b>Основополагающие концепции рыночной экономики</b></p>		
№ п/п	Концепции субъектов рынка	
	МСФО	РСБУ
1	<p><b>Концепция прозрачности</b> означает создание условий, при которых информация о существующей ситуации, принятых решениях и действиях оказывается доступной и понятной для всех участников рынка. Прозрачность не меняет характер финансовых систем или присущих им рисков, но позволяет предвидеть их. Прозрачность не означает предоставление конфиденциальной информации, содержащей коммерческую тайну</p> <p><b>Концепция раскрытия информации</b> включает процесс и методологию предоставления информации и своевременное, гласное уведомление о стратегических решениях, принятых компанией</p> <p><b>Концепция ответственности</b> определяет обязанность участников рынка, в том числе органов государственной власти, обосновывать свои действия и проводимую политику, а также нести ответственность за решения и результаты</p> <p><b>Взаимосвязь концепций прозрачности и ответственности</b></p>	<p>Концепция прозрачности отсутствует</p> <p>Концепция раскрытия информации отсутствует</p> <p>Концепция ответственности отсутствует</p> <p>Взаимосвязь концепций</p>

№ п/п	Концепции субъектов рынка	
	МСФО	РСБУ
	<p>Прозрачность необходима для внедрения концепции ответственности трех основных групп участников рынка, а именно: заемщиков и кредиторов, эмитентов и инвесторов, органов государственной власти и международных финансовых институтов. Прозрачность и ответственность совместно:</p> <p>привносят дисциплину, способствуя повышению качества принятия решений в госсекторе, приводят к разработке более эффективной политики</p>	<p>прозрачности и ответственности отсутствует</p>

На законодательном уровне не установлена ответственность за несоблюдение действующих правил подготовки отчетности.

Качество предоставляемой в отчетности информации хозяйствующими субъектами не является необходимым условием стабильности экономики страны.

Репутация организации не является ее главным капиталом. Концепция ответственности участников экономических отношений должна способствовать созданию условий, при которых три основные группы участников экономических отношений, а именно: заемщики и кредиторы, эмитенты и инвесторы, государственная власть и международные финансовые институты, должны разработать методологию формирования и предоставления информации, содержащейся в финансовой отчетности, а также нести ответственность за проводимую политику, принятые решения и их результаты.

**Концепция финансового учета.** В отличие от ГААП США и МСФО, в системе нормативного регулирования бухгалтерского финансового учета, заключительной стадией которого является подготовка и представление пользователю финансовой отчетности, концепция учета не определена. Не раскрыты также в учете и имеются следующие существенные различия по сравнению с МСФО.

1. В российском законодательстве не определена и цель ведения бухгалтерского финансового учета. В отношении задач бух-

галтерского финансового учета не ставится задача обеспечения прозрачности учета.

2. Допущения и требования в отношении информации, формируемой в бухгалтерском учете составляют содержание ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», несмотря на то, что оно устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности), что затрудняет их понимание составителями и пользователями финансовой отчетности.

3. Понятие «качественные характеристики информации» (обеспечивающие в МСФО полезность предоставляемой пользователю информации, содержащейся в бухгалтерской финансовой отчетности) в российском законодательстве не нацелено на обеспечение полезности информации для пользователей.

4. Не требуется, чтобы информация, формируемая в российском бухгалтерском учете была уместна, надежна, сопоставима, понятна (табл. 2.4).

5. Не установлено, что активы, капитал, обязательства, доходы, расходы являются элементами информации, связанными с измерением финансового положения организации, результата деятельности организации (табл. 2.5).

6. Не установлено, что «активы» приобретаются с целью получения экономической выгоды (прибыли) и что экономические операции, отражаемые в бухгалтерском финансовом учете как доходы и расходы должны соответствовать определению элементов «доходы», «расходы», и каждый из них еще одновременно и определению элемента «активы», поскольку расходы осуществляются с целью получения прибыли в будущем (экономическая выгода вследствие превышения доходов над расходами).

7. Существуют проблемы с неоднозначным трактованием терминов «расходы», «затраты», «издержки», «себестоимость», «выручка» (п. 2.2). Кроме того, в российском законодательстве по бухгалтерскому учету отсутствует определение понятия «риск» (п. 3.1) и понятия «передача риска (рисков)», а также требование идентификации сделки, т. е. определения экономического характера сделки и выделения основного стандарта, который определяет порядок и требования к учету по данной сделке. В соответствии с МСФО 18 «Выручка» (п. 14) доход не признается, если предприятие сохраняет значительные риски по праву собственности, и экономическая операция не признается реализацией.

Таблица 2.4

## Сравнительный анализ концепций учета

Концепции ведения финансового учета ГААП США (SFAC(I-6))	Концепции учета МСФО МСФ01	ПБУ	
		1/98	4/99
Цель подготовки финансовой отчетности — определение целевой аудитории Прогностическая ценность информации для пользователя, ценность информации с точки зрения подтверждения или корректировки ранее сделанных прогнозов	Цель финансовой отчетности — предоставление информации о финансовом положении (Бухгалтерский баланс), финансовых результатах деятельности (Отчет о прибылях и убытках) и изменениях в финансовом положении (Отчет о движении денежных средств) компании. Данная информация является полезной для самого широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений <b>Задача 1.</b> Правдивое представление информации происходит в результате представления в финансовой отчетности полезной информации (за счет ее полного раскрытия), таким образом обеспечивается прозрачность <b>Задача 2.</b> Обеспечить прозрачность за счет полного раскрытия и достоверного представления полезной информации в целях принятия решений Полезность информации для пользователей обеспечивается через качественные характеристики информации:	Цель подготовки финансовой отчетности не определена  Не определена  Не определена  Предположения при формировании учетной политики Отсутствует	Цель подготовки финансовой отчетности не определена  Не определена  Раскрываемость  Отсутствует
Существенность	1. Уместность		

Отсутствует



Концепции ведения финансового учета ГААП США (SFAC (1-6))	Концепции учета МСФО МСФО1	ПБУ	
		1/98	4/99
Надежность: достоверность	= характер ограничения = существенность на уместность 2. Надежность 2.1. = достоверность представления 2.2. = преобладание сущности над формой	Отсутствует Отсутствует Отсутствует Отсутствует	Отсутствует Отсутствует Отсутствует Достовер- ность Отсутствует
нейтральность	2.3. = нейтральность	Требование преоблада- ния сущ- ности над формой Отсутствует	Нейтраль- ность Отсутствует
консерватизм	2.4. = осмотрительность  2.5. = полнота	Требование осмотри- тельности Требование полноты Отсутствует	Требование полноты Сопостави- мость Отсутствует Отсутствует
Сопоставимость	3. Сопоставимость  4. Понятность Основополагающие допущения I. Концепция накопления (соответствия)	Отсутствует Отсутствует	Отсутствует Отсутствует

Концепции ведения финансового учета ГААП США (SFAC(1-6))	Концепции учета МСФО МСФО1	ПБУ	
		1/98	4/99
	1. Метод начисления: результаты операций и других событий признаются по факту их совершения (а не по мере поступления или выплаты денежных средств). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым они относятся	Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Отсутствует
	2. Расходы приводятся в соответствие доходам, связанным с ними II. Концепция работающего предприятия (допущение непрерывности деятельности)	Допущение непрерывности деятельности организации	Отсутствует
<b>Активы</b>			
	Ресурсы, контролируемые компанией, которые образовались в результате событий прошлых периодов и от которых компания ожидает экономических выгод в будущем	Определение актива отсутствует	

Продолжение

Концепции ведения финансового учета ГААП США (SFAC(1-6))	Концепции учета МСФО МСФО1	ПБУ	
		1/98	4/99
Обязательства			
	Текущая задолженность компании, которая образовалась в результате событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду	Определение обязательств отсутствует	
Капитал			
	Активы за вычетом обязательств (акционерный капитал) Определение элементов, связанных с оценкой результатов финансовой деятельности компании	Определение капитала отсутствует	
Доходы			
	Приращение экономических выгод в форме притока или увеличения активов, либо сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала (отличного от увеличения, связанного с вкладами собственников). Данное понятие включает выручку и прочие доходы	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капи-	

Концепции ведения финансового учета ГААП США (SFAC(1-6))	Концепции учета МСФО МСФО!	ПБУ	
		1/98	4/99
		тала этой организации, за исключением вкладов участников (собственни- ков имущества)	
Расходы			
	<p>Сокращение экономических выгод в виде выбытия активов или исчерпания ресурсов, либо в виде увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала (отличного от уменьшения, связанного с распределением капитала между собственниками)</p> <p>Признание объекта в качестве элементов финансовой отчетности:</p>	<p>Расходами организации признается 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)</p> <p>Условия признания объектов учета как элемен-</p>	

Концепции ведения финансового учета <b>ГААП США</b> (SFAC (1-6))	Концепции учета <b>МСФО</b> МСФО1	ПБУ	
		1/98	4/99
	<p>существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией;</p> <p>объект обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена</p> <p>Методы, используемые при оценке элементов финансовой отчетности по:</p> <p>фактической стоимости приобретения;</p> <p>восстановительной стоимости;</p> <p>возможной цене продажи;</p> <p>дисконтированной стоимости</p> <p><b>Оценка элементов финансовой отчетности</b></p> <p>Методы оценки по:</p> <p>фактической стоимости приобретения;</p> <p>восстановительной стоимости;</p> <p>возможной цене продажи;</p>	<p>тов отчетности на концептуальном уровне отсутствуют. Определяются соответствующими ПБУ</p> <p>Методы оценки элементов финансовой отчетности на концептуальном уровне отсутствуют. Определяются соответствующими ПБУ, но не как элементы информации</p> <p>По фактической (первоначальной) стоимости;</p> <p>По текущей (восстановительной) стоимости (сесбестоимости);</p> <p>По текущей рыночной стоимости (стоимость реализации)</p>	

Концепции ведения финансового учета ГААП США (SFAC(1-6))	Концепции учета МСФО МСФО1	ПБУ	
		1/98	4/99
	<p>дисконтированной стоимости</p> <p><b>Концепция капитала и поддержания капитала</b></p> <p><b>Финансовый капитал</b></p> <p>Капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании. Он определяется в номинальных денежных единицах. Прибыль представляет собой увеличение капитала, выраженного в номинальных денежных единицах, за период</p> <p><b>Физический капитал</b></p> <p>Капитал имеет отношение к операционному потенциалу. Он определяется в единицах производственной мощности компании. Прибыль представляет собой увеличение производственной мощности компании за период</p>	<p>Концепция капитала и поддержания капитала отсутствует</p>	

Таблица 2.5

**Критерии признания элементов финансовой отчетности**

№ п/п	Наименование элементов	Критерии признания элементов финансовой отчетности				
		ГААП США	МСФО	Концепция	ФЗ 129-ФЗ	ПБУ
I. Элементы, характеризующие финансовое положение организации						
1	Актив	Данные операции должны приводить к увеличению или уменьшению активов, обязательств, доходов, затрат, прибылей, убытков или собственного капитала акционеров. Для этого данные об операции должны соответствовать определению элемента финансовой отчетности (Положение о концепциях № 6), т. е. относится к какому-либо элементу финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, до-	Объект следует признавать в качестве элемента финансовой отчетности, если: существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией; объект обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена	Имущество признается в балансе, когда есть вероятность получения экономических выгод в будущем от этого имущества и его стоимость может быть определена	Определение актива не дано	

№ п/п	Наименование элементов	Критерии признания элементов финансовой отчетности				
		ГААП США	МСФО	Концепция	ФЗ 129-ФЗ	ПБУ
2	Обязательства	ходы, расходы, прибыли, убытки) Данные операции должны приводить к увеличению или уменьшению активов, обязательств, доходов, затрат, прибылей, убытков или собственного капитала акционеров. Для этого данные об операции должны соответствовать определению элемента финансовой отчетности (Положение о концепциях № 6), т. е. относится к какому-либо элементу финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, дохо-	Текущая задолженность компании, которая образовалась в результате событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду	Кредиторская задолженность признается в балансе, когда существует вероятность оттока ресурсов, способных приносить экономическую выгоду в будущем вследствие исполнения обязательства и это обязательство может быть измерено с достаточной степенью надежности	Определение обязательствам не дано	



№ п/п	Наименование элементов	Критерии признания элементов финансовой отчетности				
		ГААП США	МСФО	Концепция	ФЗ 129-ФЗ	ПБУ
3	Капитал	ды, расходы, прибыли, убытки Данные операции должны приводить к увеличению или уменьшению активов, обязательств, доходов, затрат, прибылей, убытков или собственного капитала акционеров. Для этого данные об операции должны соответствовать определению элемента финансовой отчетности. (Положение о концепциях	-		Определение капитала не дано	
		№ 6), т. е. относится к какому-либо элементу финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, до-				

Продолжение

№ п/п	Наименование элементов	Критерии признания элементов финансовой отчетности				
		ГААП США	МСФО	Концепция	ФЗ 129-ФЗ	ПБУ
		ходы, расходы, прибыли, убытки				
<b>И. Элементы, характеризующие финансовые результаты деятельности организации</b>						
1	Доходы	Данные операции должны приводить к увеличению или уменьшению активов, обязательств, доходов, затрат, прибылей, убытков или собственного капитала акционеров. Для этого данные об операции должны соответствовать определению элемента финансовой отчетности (Положение о концепциях № 6), т. е. относится к какому-либо элементу финансовой отчет-	Объект следует признавать в качестве элементов финансовой отчетности, если: существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией; объект обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена	Доходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда увеличение в будущем экономических выгод или уменьшение кредиторской задолженности могут быть надежно измерены	Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом; б) сумма выручки может быть определена; в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет	

№ п/п	Наименование элементов	Критерии признания элементов финансовой отчетности				
		ГААП США	МСФО	• Концепция	ФЗ 129-ФЗ	ПБУ
2	Расходы	ности: активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыли, убытки  Данные операции должны приводить к увеличению или	Объект следует признавать в качестве элементов финансовой	Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда умень-	увеличение экономических выгод организации, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива; г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком; д) расходы, которые произведены в связи с этой операцией, могут быть определены Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следую-	

№ п/п	Наименование элементов	Критерии признания элементов финансовой отчетности				
		ГААП США	МСФО	Концепция	ФЗ 129-ФЗ	ПБУ
		уменьшению активов, обязательств, доходов, затрат, прибылей, убытков или собственного капитала акционеров. Для этого данные об операции должны соответствовать определению элемента финансовой отчетности (Положение о концепциях № 6), т. е. относится к какому-либо элементу финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыли, убытки	отчетности, если: существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией; объект обладает стойкостью или оценкой, которая может быть надежно измерена	шение в будущих экономических выгодах или увеличение кредиторской задолженности могут быть измерены с достаточной степенью надежности	щих условий: а) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; б) сумма расхода может быть определена; в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива	

8. Отсутствуют условия признания элементов информации, характеризующих финансовое положение, и элементов информации, определяющих финансовые результаты деятельности организации в бухгалтерском учете.

9. Отсутствуют и методы оценки элементов информации, характеризующих финансовое положение и определяющих финансовые результаты деятельности организации.

10. Концепции капитала в российском законодательстве по бухгалтерскому учету не представлены.

11. Балансовое уравнение (Активы = Капитал + Обязательства) в российском учете и отчетности как способ итогового обобщения информации не используется.

12. Практически бухгалтерский учет осуществляется на основе Плана счетов (в ГААП США и МСФО — на основе балансового уравнения, что понятно пользователям).

**Концепция финансовой отчетности.** В российском законодательстве по бухгалтерскому учету не определено, что правила подготовки финансовой отчетности (именно финансовой отчетности), составляющие суть МСФО, находят свое отражение в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету — Положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету (ПБУ), а значит, начинают применяться уже на этапе бухгалтерского финансового учета, чем обеспечивается прозрачность учета и финансовой отчетности для пользователя практически на любую дату.

Подготовленная таким образом отчетность является приближенной (конвергированной) к финансовой отчетности, подготовленной по МСФО.

## **Выводы**

Таким образом, из выявленных концептуальных отличий российской системы формирования финансовой отчетности от ГААП США и МСФО можно сделать следующие выводы.

1. Необходимы концепции, определяющие экономику России и ответственность участников экономических отношений.

2. Необходимо сформировать концепцию формирования финансовой отчетности в учете.

Без принятия концепции экономики России и концепции ответственности участников экономических отношений на законодательном уровне обеспечить пользователей финансовой отчетности достоверной информацией не представляется возможным.

Практическое применение в учете методов и процедур, позволяющих формировать в учете финансовую отчетность, приближенную к МСФО, рассматривается в гл. 3 «Методика формирования финансовой отчетности в учете».

### **Вопросы для самопроверки**

1. Существует ли в России на законодательном уровне концепция ответственности участников экономических отношений?
2. В чем экономический смысл концепции прозрачности и ответственности МСФО?
3. На какую экономику ориентированы МСФО?
4. Существуют ли элементы информации в российском учете?
5. Применяется ли в российском учете балансовое уравнение?
6. Существует ли концепция, определяющая экономику России?
7. Какую финансовую отчетность можно считать приближенной к МСФО?
8. Как в российском учете определено понятие «активы»?
9. Какое значение какого показателя является критерием здоровой финансово-денежной системы?
10. Удовлетворяет ли этому критерию финансово-денежная система России?

# Глава 3

## МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УЧЕТЕ

### 3.1. Методика и процедуры формирования бухгалтерского баланса на этапе ведения финансового учета

Формирование элементов информации, связанных с измерением финансового положения организации на этапе ведения финансового учета, на базе концепций формирования финансовой отчетности в учете является новым для России способом подготовки финансовой отчетности.

Формирование финансовой отчетности таким способом (метод концепции финансовой отчетности) может быть продемонстрировано с использованием типовых экономических операций (в основе операции - наличие экономической выгоды), осуществляемых Федеральным государственным унитарным предприятием (ФГУП) связи «Связьсервис» Министерства транспорта Российской Федерации. Основная деятельность ФГУП «Связьсервис» - предоставление услуг различных видов связи (электрической, радио-, телеграфной, факсимильной и др.). Учет экономических операций осуществляется на основе балансового уравнения в двух форматах: МСФО и российской системе бухгалтерского учета.

**Операция 1.** Приобретена лесопильная рама по счету-фактуре поставщика с целью использования ее в строительных и ремонтных работах. Цена рамы 58 тыс. руб. без НДС. Данная операция в финансовой отчетности будет представлена в информации о финансовом положении ФГУП «Связьсервис» в форме отчетности №1 «Бухгалтерский баланс».

Исходя из цели финансовой отчетности МСФО информация по данной операции уже на этапе учета должна быть полезной для пользователей, т. е. полностью раскрыта.

Исходя из концепции учета МСФО данная операция должна соответствовать одному из элементов информации, связанному с измерением финансового положения предприятия. В данной операции лесопильный агрегат — это основное средство (срок полезного использования - более одного года), а значит, актив.

По концепции учета МСФО актив подлежит признанию в учете, если он соответствует определению актива. Из условия приобретения актива не ясно, в чем заключена экономическая выгода от приобретения данного актива и какова вероятность получения предприятием экономической выгоды.

Исходя из российских нормативных документов не выполняются такие условия принятия к учету актива, как использование актива в производстве (этот актив приобретен не для оказания услуг связи) и способность принести экономическую выгоду (доход). Размер дохода от поступления актива должен быть определен для его последующего признания. Доход должен привести к увеличению капитала ФГУП «Связьсервис».

Применение МСФО служит критерием защищенности интересов внешних пользователей.

Для выдачи кредита многие российские банки уже сегодня требуют представления отчетности, составленной по МСФО. Но трансформация отчетности не всегда может дать требуемую точность.

Российская учетная практика такова, что не соблюдаются требования бухгалтерского финансового учета, а соблюдаются только требования налогового учета. Следование в учете требованиям ПБУ уже сегодня позволило бы приблизить учет, а значит, и отчетность к МСФО, что упростило бы и удешевило ведение учета по МСФО, когда в этом есть необходимость.

Раскроем для инвестора экономический смысл операции по приобретению лесопильной рамы: администрация ФГУП «Связьсервис» считает необходимым (с целью выживания в условиях конкуренции с Московской городской телефонной сетью (МГТС)) обновить парк основных средств. Износ по важнейшим группам основных средств (автоматические телефонные станции (АТС), радиостанции, приборы, телеграфная и факсимильная аппаратура, телефонные и магистральные кабели) составляет 80%. Для приобретения основных средств ФГУП «Связьсервис» не может получить в банке кредит по причине значительной изношенности основных средств и невозможности представить банку финансовую отчетность по МСФО.



Администрация ФГУП «Связьсервис» считает, что если дополнительно к имеющимся АТС приобрести по договору финансовой аренды еще три современных АТС, то доход от оказания услуг электрической телефонной связи увеличится по сравнению с доходом от оказания услуг этого же вида связи за предыдущий отчетный период на 40% и составит 384 тыс. руб. Для установки трех АТС необходима дополнительная производственная площадь. Лесопильная рама приобретена для расширения производственной площади цеха электрической связи собственными силами, а не силами специализированной строительной организации, экономичность чего подтверждается расчетами.

Лесопильная рама не может быть признана и отражена в учете в качестве актива — элемента финансовой отчетности, связанного с измерением финансового положения ФГУП «Связьсервис» в формате МСФО, по следующим причинам.

1. Объект основного средства - лесопильная рама не соответствует определению актива в части наличия ожидаемой от его использования экономической выгоды (экономическую выгоду предполагается получить от предоставления дополнительных услуг связи, а не от использования лесопильной рамы в ФГУП).

2. Отсутствует и вероятность получения экономической выгоды от оказания дополнительных услуг электрической связи после установки трех АТС. Вероятность получения экономической выгоды может быть подтверждена наличием договора с заказчиками на предоставление ему услуг связи. В рассматриваемом примере договоры с заказчиками не заключены.

Экономическая ситуация, когда сначала строится дополнительный цех связи, и с этой целью приобретается объект основного средства непроизводственного назначения, затем приобретается АТС — объекты основных средств производственного назначения и только потом заключаются договоры с заказчиками на предоставление им услуг связи — типичная для сегодняшней российской экономики ситуация.

Рассмотрим экономическую операцию № 1 в формате российской системы бухгалтерского учета (РСБУ).

Как было отмечено в п. 2.1, одним из условий принятия к бухгалтерскому учету активов (определение актива в РСБУ не дано) в качестве основных средств является его использование в производственных целях или для управленческих нужд организации либо предоставления за плату во временное владение и

пользование или во временное пользование. Лесопильную раму предполагается использовать в неосновной производственной деятельности, но косвенно способствующей получению дохода от основной деятельности. Возникает неопределенность в отношении принятия к учету лесопильной рамы в качестве основного средства в российской системе бухгалтерского учета исходя из рассматриваемого условия.

Иным условием принятия объекта основного средства к бухгалтерскому учету служит способность приносить экономическую выгоду (доход).

По данной операции рассчитать доход от эксплуатации лесопильной рамы при строительстве цеха связи с целью размещения в будущем в нем трех АТС, от эксплуатации которых в последующем предприятие предполагает получить доход, не представляется возможным. Отсюда следует, что объекты основных средств, которые косвенно способствуют получению в будущем прибыли, но в отношении условий принятия которых к бухгалтерскому учету существует неопределенность или одно (или несколько) условие не выполняется в силу невозможности выполнить это условие, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету.

Существует проблема и в отношении определения срока полезного использования таких объектов основных средств, так как лесопильная рама приобретена для строительства цеха связи (расширение производственной площади под объектами основных средств (АТС) производственного назначения) и в дальнейшем ее использование не предполагается. Проблема практического использования национальных стандартов по бухгалтерскому учету на микроуровне усугубляется отсутствием практики в РСБУ использования субъективного суждения бухгалтера по вышеуказанной операции.

Практически операция № 1 отражается сегодня бухгалтером в учете на основе применения только одного критерия — срока полезного использования, который по объекту основного средства должен быть более одного года, хотя в ПБУ 6/01 и определены условия принятия к учету активов в качестве основных средств:

- а) способность приносить организации экономические выгоды (доход);
- б) использовать в производственных целях для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- в) приобретение не для перепродажи.

Использование балансового уравнения существенно упрощает технику ведения учета, что способствует гармонизации национальных методов учета в соответствии с международными методами учета (ГААП США, МСФО), особенно в связи с изданием письма Минфина России «О применении нового Плана счетов бухгалтерского учета»<sup>1</sup> от 15.03.2001 г. В этом письме Минфин России призывает бухгалтеров приспосабливаться к новым экономическим реалиям, повышать собственную квалификацию, подчеркивая, что План счетов не является «основополагающим документом по бухгалтерскому учету».

Базируясь на установленных принципах финансовой отчетности (концепции учета МСФО), рассмотренных в гл. 2, предлагаем учет лесопильной рамы осуществить в аналитическом учете, как актива, прямо не способного принести предприятию прибыль, но косвенно способствующего получению прибыли. Исходя из принципа осмотрительности (МСФО, РСБУ) предлагаем учитывать неликвидный актив — лесопильную раму на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет на «Косвенные» активы с целью предоставления пользователям информации о неликвидных активах.

Также, учитывая наличие присущей всем будущим событиям и условиям неопределенности, значительно возрастающей в экономике развивающейся страны, основываясь на принципе осмотрительности, как критерии надежности информации, формируемой в учете для пользователей, предлагаем создать резерв на покрытие убытков, которые могут возникнуть по операции № 1. Убытки могут возникнуть, если:

срок строительства дополнительного цеха связи превысит планируемый один месяц;

заказчики откажутся от намерения получить услуги связи, например, если цена услуг будет выше цены, оговоренной в протоколе о намерениях или заключенных договорах;

если по окончании использования лесопильной рамы (после окончания строительства цеха связи) ее удастся реализовать не по остаточной стоимости, а с убытком.

<sup>1</sup> Бакаев А.С. Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета. — М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2001.

Вероятность получения прибыли от оказания дополнительных услуг связи должна подтверждаться договорами с заказчиками на получение 384 тыс. руб. и расчетами (бизнес-план) на получение экономической выгоды в виде прибыли (доход больше расхода), а не дохода. Бизнес-планы представляют собой информационную базу регистра «Раскрытие информации» в составе отчетности.

Базируясь на определении актива в Концепции формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода (см. табл. 2.1), лесопильная рама отражается в российском бухгалтерском финансовом учете (табл. 3.1, 3.2).

Использование балансового уравнения для отражения в учете операции № 1 включает отражение в учете не только актива (лесопильной рамы), но и одновременного применения метода начисления для отражения в учете обязательства поставщику по оплате поставленного объекта основного средства.

При соответствии актива основного средства определению актива в МСФО его отражение в учете с одновременным начислением обязательства поставщику за поставленный объект основного средства не вызывает вопросов.

Российской системе бухгалтерского учета по операции № 1 начисление обязательства поставщику происходит одновременно с отражением в учете лесопильной рамы на основе допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (метод начисления МСФО) без каких-либо условий.

Необходимо отметить, что как в теории, так и в практической деятельности бухгалтер не всегда воспринимает как равнозначные допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (в РСБУ) и принцип начисления (МСФО). Представляется также, что как допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, так и принцип начисления должны применяться не только в отношении доходов и расходов, но и в отношении обязательств как в учете, так и в отчетности. В российской системе бухгалтерского учета необходимо наличие определения обязательств как элемента информации, связанного с измерением финансового положения организации, который формируется в бухгалтерском учете для представления внешним пользователям в форме финансовой отчетности.

Таблица 3.1

**Отражение экономической операции № 1 ФГУП «Связьсервис»  
на основе балансового уравнения в мае 2003 г.  
(вариант 1)**

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование и номера счетов	Отражение операций в учете																	
		МСФО									РСБУ								
		Активы			Капитал			Обязатель- ства			Активы			Капитал			Обязатель- ства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
1	Приобретена (пос- тупила) лесопиль- ная рама у постав- щика: сч. 08 «Вложения во внеоборотные акти- вы», субсчет Кос- венные активы; сч. 60 «Расчеты с поставщика- ми и подрядчи- ками»										+58		+58					+58	+58
2	Итого			-			-			-	+58		+58					+58	+58

Таблица 3.2

Отражение в учете операции по учету косвенного актива  
в мае 2003 г.

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование экономических операций, наименование и номера счетов учета активов, капитала, обязательств	Отражение экономических операций в учете														
		МСФО									РСБУ					
		Активы			Капитал			Обязатель- ства			Активы			Капитал		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
1	Собственные основные средства: группы сч. 01-01 «Косвенные активы» (лесо-пильная рама)															
	сч. 08-04 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Косвенные активы»	-			-			-			+58		+58			
											-	-58	-58			
2	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»											-58	-58			
	сч. 01-01 «Выбытие из учета на балансе (прода-жа) лесопильной рамы»										-			-58	-58	
	Итого			-			-			-	+58	-116	-58	-58	-	-58
	Баланс ( $A = K_{пл} + O$ )												-58			0

Применение в учете российской системы бухгалтерского учета определения обязательств по МСФО не разрушает эту систему.

**Операция 2.** Следующим шагом ФГУП «Связьсервис» в направлении реализации цели по получению экономической выгоды от оказания дополнительных услуг связи будет приобретение 100 м<sup>3</sup> круглого леса для строительства цеха связи. По счету-фактуре леспромхоза-поставщика стоимость круглого леса 2000 руб., транспортные расходы 2000 руб. Итого фактическая себестоимость 100 м<sup>3</sup> леса составляет 22 000 руб. Для того чтобы принять лес в качестве сырья к бухгалтерскому учету, лес, как вид материально-производственного запаса, должен в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» использоваться в качестве сырья или материала при производстве продукции, предназначенной для продажи или приобретаться для продажи, или использоваться для управленческих нужд организации. Ни одному из перечисленных условий операция по приобретению леса не удовлетворяет. Значит, ФГУП «Связьсервис» принять лес к учету (оборотный актив) не может. Как быть? Рассмотрим данную операцию, исходя из правил учета МСФО. Приобретая лес, как и лесопильную раму, ФГУП «Связьсервис» несет издержки (по определению издержек в табл. 2.2) с целью создания в будущем нового актива — цеха связи.

Лес, как оборотный актив, должен приобретаться с целью получения в будущем экономической выгоды. Надежно измерить размер экономической выгоды, которую организация, вероятно, получит в будущем от использования косвенных активов, не представляется возможным.

Поэтому предлагаем учет леса осуществить аналогично операции № 1.

По результатам двух операций (№ 1 и 2) в учете числятся косвенные активы, представленные в табл. 3.3, 3.4.

При рассмотрении в РСБУ условий принятия к учету активов, как внеоборотных (основные средства), так и оборотных (сырье), обращает на себя внимание тот факт, что в соответствии с ПБУ 6/01 одним из условий принятия объекта основного средства к учету является наличие у этого объекта способности приносить экономические выгоды (доход) в будущем. В то же время, называя материально-производственные запасы (МПЗ) активами, за-

конодатель не требует при принятии МПЗ к учету наличия у последних способности приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

**Таблица 3.3**

**Ведомость аналитического учета  
косвенных внеоборотных активов**

№ п/п	Наименование активов	Счет учета		Сумма, тыс. руб.
		номер	наименование	
1	I. Внеоборотные активы: 1. Лесопильная рама	01	Основные средства	58
	Итого	-	-	80

**Таблица 3.4**

**Ведомость аналитического учета  
косвенных оборотных активов**

№ п/п	Наименование активов	Счет учета		Сумма, тыс. руб.
		номер	наименование	
1	II. Оборотные активы: I. Лес, 100м <sup>3</sup>	10	Материалы	22
	Итого	-	-	80

Исходя из изложенного считаем, что законодательство по бухгалтерскому финансовому учету не должно сдерживать активность организации по получению экономической выгоды, когда это подтверждено бизнес-планами и договорами с заказчиками, даже если это напрямую не способствует получению экономической выгоды от основной деятельности.

По операциям № 1 и 2 предприятие несет издержки по приобретению активов, которые после принятия активов к учету перенесут свою стоимость в виде расходов на вновь созданный актив — цех связи — актив производственного назначения, который позволит получить экономическую выгоду на основе договоров с заказчиками от оказания дополнительных услуг связи.



Организация, неся издержки по приобретению активов (оборотных и внеоборотных), использует капитал (чистая прибыль, акционерный капитал) или обязательства (кредиты, займы), или и то, и другое одновременно. Неэффективным использование капитала и обязательств (кредиты, займы) быть не может. Значит, понесенные издержки должны быть обоснованы с точки зрения способности приносить экономическую выгоду (прибыль) в будущем от использования принятых к учету активов.

Признание операций по МСФО и в РСБУ представлено в табл. 3.5.

Имея на балансе косвенный актив (лесопильная рама), предприятие осуществляет расходы по строительству дополнительного цеха связи. Учет операций по строительству цеха связи представлен в табл. 3.6. Порядок признания типовых операций ФГУП «Связьсервис» по МСФО и РСБУ представлен в табл. 3.5 (вариант 1), табл. 3.7 на основе балансового уравнения (вариант 2), табл. 3.8 (вариант 3).

Операции из табл. 3.6 представлены в соответствии с Планом счетов. Операции в табл. 3.5 представлены на основе Совмещения Плана счетов (РСБУ) и балансового уравнения (ГААП США, МСФО). Операции в табл. 3.5, 3.6 в МСФО не находят отражения по причине отсутствия документально подтвержденных расчетов о том, что ФГУП несет издержки по приобретению материально-производственных запасов, которые в будущем принесут экономическую выгоду — прибыль. Эти же операции не находят отражения в учете по концепции (см. табл. 3.5), так как не соответствуют определению актива - не определена экономическая выгода, которую принесут запасы в будущем.

В рассматриваемой операции № 1 обращаем внимание на то, что по окончании строительства цеха связи использование лесопильной рамы как косвенного актива ФГУП прекращается. Данный инвестиционный актив (в соответствии с определением понятия «инвестиционный актив», вводимый ПБУ 6/01 в редакции Приказа Минфина России от 12.12.05 г. № 147н) должен быть продан, перепрофилирован или передан в аренду. В противном случае возникает проблема ежемесячного начисления суммы амортизационных начислений со следующего месяца.

С введением в действие ПБУ 6/01, начиная с бухгалтерской отчетности за 2001 г., определены четыре (а с отчетности за 2006 год — пять) условия принятия к бухгалтерскому учету активов в

**Признание типовых операций ФГУП «Связьсервис» в апреле — июне 2003 г.  
(вариант 1)**

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование типовых операций	Отражение в учете								
		МСФО			РСБУ			Концепция формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода		
					В соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету					
		Активы	Капитал	Обяза- тельства	Активы	Капитал	Обяза- тельства	Активы	Капитал	Обяза- тельства
1	Издержки по при- обретению кабеля связи: сч. 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы» = А	Операция не признается в учете (отсутствует связь с экономической выгодой)			+240			Операция не признается в учете (отсутствует связь с экономической выгодой)		
2	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» = О Поступили на рас- четный счет денеж- ные средства от за- казчиков: сч. 51 «Расчетные счета» сч. 62 «Расчеты с покупателями и за- казчиками»				+800 -800		+240			
		Операция признается в учете при наличии экономической выгоды						То же		

**Журнал регистрации экономических операций ФГУП «Связьсервис»  
в июне 2003 г. в соответствии с Планом счетов  
(вариант 1)**

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование экономической операции	Отражение экономических операций					
		МСФО			РСБУ		
					№ счета		Сум- ма, тыс. руб.
		Активы	Капи- тал вла- дельцев	Обяза- тель- ства	по дебету	по кре- диту	
<b>1</b>	Издержки по приобрете- нию круглого ле- са для строительства цеха связи 100 м <sup>3</sup> *	Операция не находит отражения в учете, так как не определена экономическая выгода			10-1	60	22
<b>2</b>	Отпущено (расходы) на строительство це- ха связи круглого леса в количестве 100 м <sup>3</sup>				08-3	10-1	22
<b>3</b>	Отпущено (расходы) на строительство це- ха связи кирпича в количестве 50 000 шт.				08-3	10-1	250
<b>4</b>	Отпущено (расходы) на строительство це- ха связи бетонных панелей в количест- ве 10 шт.				08-3	10-1	10
<b>5</b>	Начислена заработ- ная плата персоналу, осуществляющему строительство цеха связи за текущий месяц				08-3	70	30
<b>6</b>	Начислены средства социального страхо- вания (35,6% на сумму заработной платы)				08-3	69	11
	<b>Итого (стр.2—стр.6)</b>	—	—	—	—	—	323
	<b>Всего</b>						345
* Понятие «косвенный актив» в МСФО отсутствует. Операция в МСФО не может быть отражена.							

Таблица 3.7

**Журнал регистрации экономических операций  
ФГУП «Связьсервис» в июне 2003 г. на основе балансового уравнения  
(вариант 2)**

(тыс.руб.)

№ п/п	Наименование экономических операций	№ счета	Отражение экономических операций					
			МСФО			РСБУ		
			Актив	Капитал владельцев	Обязательства	Актив	Капитал владельцев	Обязательства
1	Приобретение круглого леса для строительства цеха связи 100 м <sup>3</sup>	10-1 60	—	—	—	22	—	22
2	Отпущено на строительство цеха связи круглого леса в количестве 100 м	08-3 10-1	—	—	—	+22 -22	—	—
3	Отпущено на строительство цеха связи кирпича в количестве 50 000 шт.	08-3 10-1	-	-	-	+250 -250	-	-
4	Отпущено на строительство цеха связи бетонных панелей в количестве 10 шт.	08-3 10-1	-	-	-	+ 10 - 10	-	-
5	Начислена заработная плата персоналу, осуществляющем строительство цеха связи за текущий месяц	08-3 70	—	—	—	30	—	30
6	Начислены средства социального страхования (35,6% на сумму заработной платы)	08-3 69	—	-	—	11	—	11
	Итого		-	-	-	63	-	63

Таблица 3.8

**Журнал регистрации хозяйственных операций ФГУП «Связьсервис» в июне 2003 г. на основе совмещения  
при отражении операций балансового уравнения и Плана счетов  
(вариант 3)**

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование экономических операций	№ счетов	Отражение экономических операций											
			МСФО			РСБУ								
			Активы	Капитал владельцев	Обязатель- ства	Активы			Капитал владельцев			Обязатель- ства		
						сумма			сумма			сумма		
						Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
1	Приобретение круглого леса для строительства цеха связи 100 м <sup>3</sup>	10-1 60	—	—	—	22		22				22		22
2	Отпущено на стро- ительство цеха свя- зи круглого леса в количестве 100 м <sup>3</sup>	08-3 10-1	—	—	—	22 —	— 22	+22 -22	—	—	—	—	—	—
3	Отпущено на стро- ительство цеха свя- зи кирпича в коли- честве 50 000 шт.	08-3 10-1	—	—	—	250 —	— 250	+250 -250	—	—	—	—	—	—
4	Отпущено на стро- ительство цеха свя-	08-3 10-1	—	—	—	10 —	— 10	+10 -10	—	—	—	—	—	—

Продолжение

№ п/п	Наименование экономических операций	№ счетов	Отражение экономических операций											
			МСФО						РСБУ					
			Активы	Капитал владельцев	Обязатель- ства	Активы			Капитал владельцев			Обязатель- ства		
						сумма			сумма			сумма		
						Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
5	зи бетонных пане- лей в количестве 10 шт. Начислена зара- ботная плата пер- соналу, осущес- твляющему строи- тельство цеха свя- зи за текущий ме- сяц	08-3 70	-	-	-	30 -	-	+30	-	-	-	-	30	30
6	Начислены сред- ства социального страхования (35,6% на сумму заработ- ной платы)	08-3 69	-	-	-	11 -	-	+11	-	-	-	-	11	+11
	Итого		-	-	-	345	282	63	-	-	-	-	63	63

качестве основных средств. Причем эти условия должны выполняться одновременно. Одно из условий — использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев. Исходя из изложенного руководитель ФГУП «Связьсервис» не может приобрести лесопильную раму, зная, что она будет использоваться менее 12 месяцев. Не может он этого сделать и по причине последующей после окончания срока полезного использования продажи лесопильной рамы, так как это не соответствует одному из условий принятия актива к учету в качестве основного средства.

Следовательно, если не принять за условие признания соответствия приобретаемого объекта определению актива, а также признания самой необходимости закрепления на законодательном уровне положения о соответствии принимаемых к учету активов определению актива, лесопильная рама в качестве основного средства не может быть принята к учету ни в МСФО, ни в РСБУ. В последней лесопильная рама не может быть принята к учету и в качестве материально-производственного запаса.

Тогда в составе затрат по строительству цеха связи не будет экономического элемента «амортизация» (по лесопильной раме).

В российской системе бухгалтерского учета ПБУ 5/01 и 6/01 определяют условия принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве материально-производственных запасов и в качестве основных средств, т. е. материально-производственные запасы и основные средства относятся сначала к активам (определение активов в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету отсутствует) в соответствии с условиями принятия к учету, а затем объекты классифицируются в бухгалтерском балансе как внеоборотные активы — основные средства и оборотные активы — материально-производственные запасы. Причем в отношении материально-производственных запасов нет условия приносить организации экономические выгоды в будущем. В МСФО наличие способности у материального объекта учета приносить в будущем организации экономическую выгоду — часть определения актива, т. е. материальный объект учета может быть принят к учету, если он соответствует определению актива.

В МСФО первично отнесение к классу «активы», а затем на основе требований соответствующих стандартов \* МСФО 2 «Запасы» и МСФО 16 «Основные средства» — отнесение уже активов

к подклассам класса «активы»: «внеоборотные активы» и «оборотные активы».

Данное различие в классификации материальных объектов учета двух систем учета — РСБУ и МСФО (уровень концепции учета как принципиальных основ учета) представляется существенным.

Операции по отпуску кирпича и бетонных панелей на строительство цеха связи (см. табл. 3.7), кирпич и панели — материально-производственные запасы, которые числятся на балансе ФГУП «Связьсервис» в момент приобретения лесопильной рамы и круглого леса, так как эти материально-производственные запасы были приняты к учету в прошлом году. Такова практика российского учета.

Если эти активы числятся в балансе ФГУП «Связьсервис» по графе «На начало года», то на основе каких подходов должны быть классифицированы данные активы в отчетности текущего года исходя из цели подготовки бухгалтерской финансовой отчетности?

Активы, числящиеся в балансовом учете ФГУП «Связьсервис», до момента отражения в учете операции № 1, должны быть в соответствии с определением актива и концепцией финансовой отчетности выделены в аналитическом учете внеоборотных активов в подкласс «косвенные внеоборотные активы», а в аналитическом учете оборотных активов — в подкласс «косвенные оборотные активы» либо проданы, переданы в аренду, трастовое управление.

Активы, не содержащие в себе экономической выгоды (кирпич и бетонные панели), были приобретены ФГУП «Связьсервис» до выхода ПБУ 5/01 и 6/01 в результате бартерных сделок в 1998 г. для использования при ремонте здания радиоцеха постройки 1947 г. В учете ФГУП «Связьсервис» имеются основные средства непроектного назначения, не используемые с целью получения экономической выгоды, а именно — здания социальной сферы: детский сад, пионерский лагерь, спортивный зал, Дом культуры, поликлиника, жилые дома, база отдыха.

Данная группа объектов основных средств (ООС) делится на пять подгрупп.

1. Объекты, которые из убыточных стали прибыльными (поликлиника, спортивный комплекс) за счет оказания платных услуг населению.



2. Объекты, которые не используются, подлежат перепрофилированию (детский сад) — в учебное заведение (лицей).

3. Объекты, которые сдаются в аренду (Дом культуры) (доход от аренды покрывает расходы на содержание).

4. Объекты (жилой дом), подлежащие передаче на баланс муниципальных органов местного самоуправления.

5. Объекты (пионерский лагерь), которые учитываются на балансе, но не эксплуатируются в силу отсутствия источника финансирования и содержание которых на балансе является убыточным.

Перечисленные объекты основных средств объединены одним общим признаком — непроизводственное назначение и в учете числятся на сч. 01 «Основные средства», образуя в аналитическом учете группу — «объекты социальной сферы». Возникает вопрос, должны ли объекты основных средств непроизводственного назначения учитываться на балансе исходя из рассматриваемых подходов: МСФО, РСБУ, концепции учета экономики переходного периода?

Приведенная классификация объектов основных средств непроизводственного назначения позволяет сделать вывод о том, что условия принятия объектов основных средств к учету по ПБУ 6/01 не применимы и в отношении основных средств непроизводственного назначения. Рассмотрим виды основных средств на их соответствие: условиям признания в учете по МСФО, ПБУ 6/01, определению по Концепции формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода России (табл. 3.9).

Срок полезного использования по некоторым основным средствам при различных правилах начисления амортизации (Единые нормы амортизационных отчислений и Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы) может быть значительно уменьшен. Например, оборудование городских АТС (шифр — 45606) по Единым нормам имеет срок полезного использования 30 лет, а по Классификации 7–10 лет (5 группа).

Предложенная в табл. 3.10 классификация объектов основных средств непроизводственного назначения может быть полезной для инвестора: более информативной с точки зрения качества, понятной, более достоверной, а значит прозрачной.

В учете ФГУП «Связьсервис» имеются и материально-производственные запасы (оборотные активы), которые в зависимости от различных признаков соответствия (определению активов по

**Классификация основных средств производственного назначения,  
приобретенных до 2001 г., находящихся на балансе ФГУП «Связьсервис»  
на 01.04.03 г.**

№ п/п	Ппичняк классификации	Виды объектов основных средств (ООС). По «единым нормам амортизационных отчислений 1990 г»	Виды объектов основ- ных средств. По «классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»
1	Соответствие определению актива МСФО	ООС со сроком полезно- го использования более года — косвенные активы (при наличии договоров с заказчиками)	ООС, принятые к уче- ту не ранее 2002 г. (при наличии договоров с заказчиками)
2	Соответствие условиям при- нятия ООС к бухгалтерскому учету по ПБУ 6/01 РСБУ	ООС со сроком полезно- го использования более года (при наличии дого- воров с заказчиками)	То же
3	Соответствие определению актива по кон- цепции форми- рования финан- совой отчетнос- ти в учете	ООС со сроком полезно- го использования менее года (при условии, что собственник осведомлен о риске приобретения ООС по неосновной производственной дея- тельности и возможном отсутствии договоров с заказчиками)	—"
4	Несоответствие ни одному из приведенных признаков	ООС, имеющие 100%-ный износ, но используемые с целью получения дохо- да ООС на консервации (на срок более 3 мес); на восстановлении (сроком более 12 мес.) ООС, не используемые	

**Классификация объектов основных средств (ООС)  
непроизводственного назначения, учитываемых на балансе  
ФГУП «Связьсервис» в текущем году**

№ п/п	Признак классификации	Вид ООС	Примечания
1	Соответствие определению актива МСФО	Поликлиника. Спортивный комплекс	
1.1	Соответствие МСФО 16 «Основные средства»	—	
2	Соответствие условиям принятия ООС к бухгалтерскому учету по ПБУ 6/01 в РСБУ	-	Существует неопределенность в отношении условий принятия к учету в п. 4 ПБУ 6/01-использование в любой производственной деятельности (оказание услуг) или только в основной (обычной) деятельности?
3	Соответствие определению актива по концепции учета экономики переходного периода	Поликлиника. Спортивный зал	
3.1	Соответствие определению актива по концепции учета экономики переходного периода и ПБУ 6/01	-	
4	Несоответствие ни одному из приведенных признаков	Детский сад. Жилой дом. Пионерский лагерь	

МСФО, по ПБУ 5/01, по предложенной концепции) могут быть сгруппированы следующим образом (табл. 3.11).

В ПБУ 5/01 при принятии материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету в качестве активов не требуется, чтобы эти активы были способны в будущем принести организации экономическую выгоду. Но в ПБУ 6/01 способность основного средства в будущем приносить экономическую выгоду (доход, но не прибыль по МСФО) является условием принятия основного средства к учету. В то же время такие материально-

Таблица 3.11

## Группировка оборотных активов ФГУП «Связьсервис»

№ п/п	Признак группировки	Вид оборотного актива (ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»)	Примечания
1	Соответствие определению актива МСФО	Соответствуют — материально-производственные запасы производственного назначения (кабель, провод, технический спирт) Не соответствуют — материально-производственные запасы непроизводственного назначения	Не содержит экономической выгоды. Определяется наличием договора
2	Соответствие условиям принятия МПЗ к бухгалтерскому учету по ПБУ 5/01 РСБУ	Соответствуют — материально-производственные запасы производственного назначения, связанные с обычной деятельностью (ГСМ, кабель, технический спирт, провод, бумага для факсов, принтеров). Не соответствуют — материально-производственные запасы непроизводственного назначения	Наличие экономической выгоды не требуется
3	Соответствие определению актива по концепции отчетности	Соответствуют косвенно: круглый лес, кирпич, бетонные панели	Косвенно способны получить экономической выгоды
4	Несоответствие ни одному из приведенных признаков	-	

производственные запасы, как телефонный кабель, телефонный провод, технический спирт, бумага для факсимильных аппаратов, принтеров, соответствуют, при наличии документально подтвержденных расчетов на способность приносить экономическую выгоду (прибыль), определению актива по МСФО. Очевид-

но, что в РСБУ на концептуальном уровне должно быть введено непротиворечащее, объединяющее в единое для всех видов активов определение актива как элемента информации финансовой отчетности.

Из табл. 3.9—3.11 видно, что данное определение актива в концепции финансовой отчетности в части способности прямо или косвенно содействовать получению в будущем экономической выгоды (прибыли) от использования активов позволяет учитывать на балансе как прямые активы, т. е. приобретенные для использования в обычной (основной — обычной — уставной) деятельности, так и в неосновной, но косвенно способствующей (косвенная деятельность) получению прибыли от основной деятельности.

Как оборотные, так и внеоборотные активы, приобретенные до 2001 и 2002 гг., должны быть выделены в аналитическом учете в группы активов, способных приносить экономическую выгоду и не способных приносить экономическую выгоду. Операции по выводу из учета ФГУП «Связьсервис» активов социальной сферы и активов, используемых не по назначению, составляющих группу непрофильных активов, представлены в табл. 3.12. Состав активов, капитала, обязательств ФГУП «Связьсервис» до вывода из учета непрофильных активов в июне 2003 г., т. е. на 01.04.03 г. и после вывода непрофильных активов на сумму 6726 тыс. руб., т. е. на 01.07.03 г. — представлены соответственно в табл. 3.13, 3.14. Состав объектов основных средств социальной сферы ФГУП «Связьсервис», подлежащих перепрофилированию после продажи на основе заключенных договоров о продаже непрофильных активов (операции по табл. 3.15), — в табл. 3.16.

Кроме объектов основных средств производственного назначения, необходимо вывести из состава активной части основных средств автотранспорт, используемый в производственных целях — три автомашины «Волга» с общей первоначальной стоимостью 250 тыс. руб.

Операции, приведенные в табл. 3.15, в МСФО не находят отражения, так как в отчетности в составе объектов основных средств учитываются только основные средства производственного назначения, способные приносить прибыль (глава МСФО «Принципы...», МСФО 16 «Основные средства»).

**Состав активов, капитала, обязательств  
ФГУП «Связьсервис» на 01.04.03 г.**

(тыс. руб.)

Активы		Капитал		Обязательства	
I. Внеоборотные активы		Уставный капитал	14 000	Краткосрочные (кредиторская задолженность)	3008
Основные средства	91 790	Добавочный капитал	2323	В том числе:	
Амортизация	73 437 (80%)			поставщики	1557
Остаточная стоимость	18 358			по оплате труда (разъезды)	395
II. Оборотные активы		Убыток прошлого года	-324	по социально-му страхованию	135
Запасы	34			по налогам и сборам (налоги прошлого года с суммой прибыли по бизнес-плану)	456
В том числе:				задолженность по лизинговым платежам	-
материалы	34	Убыток текущего года	-48	Резервы предстоящих расходов(сч.96)	465
расходы будущих периодов	-			Итого обязательства	3008
НДС по приобретенным ценностям	17				
Дебиторская задолженность (платежи в течение 12 месяцев)	498	Итого капитала	15 951		
В том числе покупатели	498				
Денежные средства	52				
Итого по разделу II	601				
Всего активов	18959	Всего капитала и обязательств			18959

Подробная информация об активах, не относящихся и не используемых в обычной (основной) деятельности (непрофильные активы), содержится в аналитическом учете к счету 01 «Основные средства». После продажи этих активов (передачи в аренду, перепрофилирования, передачи в трастовое управление, во временное владение и пользование или во временное пользование за плату) они списаны из учета, а числящаяся на дебете счета 76, субсчет 06, сумма задолженности покупателей по договорам будет погашена после оплаты.

Таблица 3.14

**Состав активов, капитала, обязательств ФГУП «Связьсервис»  
на 01.07.03 г. с учетом переоценки основных средств  
на основе балансового управления**

(тыс. руб.)

Активы		Капитал		Обязательства	
I. Внеоборотные активы		Уставный капитал	14 000	Краткосрочные (кредиторская задолженность)	6491
Основные средства	9650	Добавочный капитал	268	В том числе:	
собственные	4105				
по договору финансовой аренды	13 755				
Итого по разделу I					
II. Оборотные активы					
Запасы	51	Убыток прошлого года	-324	поставщики	1877
В том числе:				перед персоналом организации •	425
материалы	14				
расходы в незавершенном производстве	37	Убыток текущего года	-48	перед государственными внебюджетными фондами	146
НДС по приобретенным ценностям	17			задолженность перед бюджетом	764
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	826				
В том числе:		Нераспределенная прибыль отчетного года	489	задолженность по лизинговым платежам	3279
покупатели сч. 76-05 (лизинговые платежи)	826			, доходы будущих периодов	621
Дебиторская задолженность (платежи в течение 12 месяцев)	7447				
В том числе:					
покупатели (сч. 62)	498				
активы (ОС) социальной сферы,	6949				

Активы		Капитал		Обязательства	
(«непрофильные активы») косвенные активы				резервы предстоящих расходов	625
Денежные средства	26				
Итого по разделу 11	8367	Итого капитала	14 385	Итого обязательств	7737
Всего активов (A = K <sub>зд</sub> + O)	22 122	Всего капитала и обязательств			22 122

Учитывая, что в мае был принят к учету вновь созданный актив — *цех связи*, дальнейшее использование лесопильной рамы прекращено. Такой актив превращается в балласт и должен рассматриваться руководством организации в качестве инвестиционного актива, что соответствует МСФО 40 «Инвестиционная собственность».

По таким операциям, как приобретение косвенных активов, в рамках бизнес-плана должна быть обоснована необходимость их приобретения, т. е. должна быть просчитана экономическая выгода с учетом убытка в случае, если такие активы не удастся продать в том же месяце, в котором прекращено их использование. Информация о таких и подобных им операциях, содержащих риск получения убытка, должна быть представлена в учете, а инвестор — проинформирован. Таким образом, через прозрачность учета обеспечивается предоставление пользователю полезной информации.

Следующим шагом ФГУП «Связьсервис» после приобретения и создания активов в направлении достижения цели — получения прибыли (экономическая выгода), является приобретение по договору финансовой аренды (лизинга) трех АТС — предмет лизинга.

На примере осуществления учета операций по договору лизинга актуально рассмотреть возможность использования в практической деятельности российских организаций таких понятий, как «контроль», «косвенный контроль», «риски», учитывая, что ст. 665 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.12.98 № 164-ФЗ не содержат определений этим понятиям, а в практической деятельности возникают смысловые неопределенности в



Таблица 3.15

Операции в учете ФГУП «Связьсервис» по выводу активов социальной сферы и активов, используемых не по назначению (непрофильных активов), из учета в июне 2003 г.

(тыс.руб.)

№ п/п	Наименование и номера счетов	Отражение операций в учете																	
		МСФО									РСБУ								
		Активы			Капитал			Обяза- тельства			Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
1	Сч. 01 «Основные средства», субсчет 01 «Выбытие из учета непрофильных и косвенных активов на общую сумму по остаточной стоимости»																		
	Сч. 91 «Прочие доходы и расходы»																		
2	Выручка от продажи непрофильных и косвенных активов: сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и																		

Продолжение

№ п/п	Наименование и номера счетов	Отражение операций в учете																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		МСФО									РСБУ																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																			
		Активы			Капитал			Обяза- тельства			Активы			Капитал			Обязательства																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
3	кредиторами», субсчет 06 «Непрофильные ак- тивы» сч. 91 «Прочие доходы и расходы» Автотранспорт: Выбытие ООС со сче- тов учета: 01-2																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													

Продолжение

№ п/п	Наименование и номера счетов	Отражение операций в учете																	
		МСФО									РСБУ								
		Активы			Капитал			Обяза- тельства			Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
6	91																		
	01-2									-	-	-165	-165			-165			
	Начислена выручка от продажи автотранспор- та:																		
	76-06 Непрофильные активы									165			+165	-	-	-			
	91									-				+165	+165				
	Итого			-			-			-	7199	-7226	-27	-6976	+6949	-27			-
	Баланс (A = K <sub>вл</sub> + O)												-27			-27	-	-	-

Таблица 3.16

**Состав объектов основных средств социальной сферы  
ФГУП «Связьсервис» на 01.04.03 г.  
(«Непрофильные активы»)**

№ п/п	Наименование объектов основных средств	Количество, шт.	Остаточная стоимость, тыс. руб.	Примечания
1	Поликлиника	1	1,022	Доходы покрывают расходы Убыточен Наконсервации, подлежит перепро- филированию Сдается в аренду, прибыль незначи- тельна Эксплуатируется, убыточен, подлежит передаче органам местного самоуправ- ления Не используется, убыточен
2	Спортивный зал	1	1,084	
3	Детский сад	1	1,138	
4	Дом культуры	1	1,246	
5	Жилой дом	1	1,280	
6	Пионерский ла- герь	1	956	
	Итого	6	6,726	

понимании экономической сущности тех или иных операций и порядка учета операций в рамках договора финансовой аренды.

В РСБУ экономическая операция по отражению в учете трех АТС регулируется следующими нормативными документами: Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)», приказом Министерства финансов РФ «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» от 17.02.97 № 15, ПБУ 6/01 «Учет основных средств»<sup>1</sup>, ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации»<sup>2</sup>.

Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.98 № 34н.

<sup>2</sup> Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 32н, «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 33н.

Перечисленные нормативные документы не содержат определений таким важным экономическим категориям, как «риск» и «контроль», поэтому перед рассмотрением порядка отражения в учете операций по признанию доходов и расходов необходимо привести понимание этих терминов в соответствие с их пониманием в ГААП США и МСФО с целью обеспечения понятности и достоверности показателей финансовой отчетности. Приведем существующие определения этим терминам.

«Под риском принято понимать вероятность (угрозу) потери предприятием части своих ресурсов, недополучения доходов или появления дополнительных расходов в результате осуществления деятельности. ...В рыночной экономике резко усиливается фактор риска, оказывающий влияние на деятельность предприятия. Любая предпринимательская деятельность невозможна без риска ...Поэтому необходимо научиться прогнозировать события, оценивать степень риска и его величину ...Риск и доход представляют собой две взаимосвязанные и взаимообусловленные финансовые категории.

Концепция соотношения риска и дохода является составной частью теории финансов. Риски имеют отношение ко всему разнообразию среднего ожидаемого дохода по всем инвестициям (продажа, прибыль или движение наличности) и представляют вероятность, что финансовые проблемы могут отрицательно повлиять на производственные показатели и финансовое положение предприятия»<sup>1</sup>. «...Анализ риска может включать множество подходов, связанных с проблемами, вызванными неуверенностью, включая определение, оценку, контроль и управление риском»<sup>2</sup>.

Учитывая изложенное, полагаем, что контроль, как составляющей определения понятия «актив» — это наличие средств, обеспечивающих получение экономической выгоды от использования актива.

Риск — это потенциальные убытки, которые могут возникнуть в ходе деятельности по получению экономической выгоды и вероятность возникновения которых организация должна быть способна предотвратить или обеспечить покрытием прибыли.

<sup>1</sup> Завьялова З.М. Теория экономического анализа: Курс лекций. — М.: Финансы и статистика, 2002.

<sup>2</sup> Там же.

С этой целью должен проводиться анализ рисков. Таким образом, при принятии ФГУП «Связьсервис» решения о приобретении трех автоматических телефонных станций (АТС) по договору финансовой аренды инвестору должен быть представлен расчет потенциальных убытков, которые могут возникнуть в ходе деятельности по получению экономической выгоды, и продемонстрирована способность предотвратить возникновение убытков или обеспечить покрытием прибыли.

Передача трех АТС по договору финансовой аренды (лизинга) осуществляется на следующих условиях.

1. Дата вступления в силу договора - 1 мая 2002 г.
2. Срок действия договора — один год.
3. Действующая процентная ставка - 68% годовых.

По условию договора финансовой аренды (за счет средств инвестора) три АТС на период действия договора один год — учитываются на балансе лизингополучателя (ФГУП «Связьсервис»), несмотря на то, что право собственности на передаваемые объекты сохраняется за лизингодателем.

Исходя из определения актива по МСФО и определения актива, данного в табл. 2.1, контроль за получением экономической выгоды от использования трех АТС находится у ФГУП «Связьсервис». Связь «контроль» — «экономическая выгода» очевидна.

Осуществляя контроль за получением экономической выгоды от использования трех АТС, предприятие одновременно рискует в условиях нестабильной экономической ситуации не получить ожидаемые экономические выгоды или получить их в меньшем размере. Предпринимательская деятельность всегда сопряжена с риском. Отсюда видна связь в понятиях «контроль» - «риск» — «экономическая выгода».

4. По истечении срока действия договора право собственности на АТС переходит к ФГУП «Связьсервис».

ФГУП «Связьсервис» производит платежи за приобретенные три АТС в соответствии с прилагаемым к договору расчетом, который представлен в табл. 3.17.

Коэффициент ускорения к активам, принятым ФГУП «Связьсервис» по договору лизинга, применять нецелесообразно из-за непродолжительности действия договора лизинга (один год).

Таблица 3.17

**Расчет суммы лизинговых платежей  
по договору лизинга**

Период (месяцы)	Платежи, руб.	Процент, руб.	Накопление, руб.	Сальдо, руб.
Стоимость трех АТС				3 000 000
1	420 000	170 000	250 000	2 750 000
2	405 833	155 833	250 000	2 500 000
3	391 667	141 667	250 000	2 250 000
4	377 500	127 500	250 000	2 000 000
5	363 333	113 333	250 000	1 750 000
6	349 167	99 167	250 000	1 500 000
7	335 000	85 000	250 000	1 250 000
8	320 833	70 833	250 000	1 000 000
9	306 667	56 667	250 000	750 000
10	292 500	42 500	250 000	500 000
11	278 333	28 333	250 000	250 000
12	264 167	14 167	250 000	–
Итого	4 105 000	1 105 000	3 000 000	–

В соответствии с п. 1 ст. 28 «Лизинговые платежи» Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» «...под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя...».

В соответствии с п. 8 приложения 1 к приказу Министерства финансов РФ «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», «...если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, отражается по *дебету счета* 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга в корреспонденции с *кредитом счета* 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет

Арендные обязательства. В соответствии с п. 9 того же приложения 1. «...если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается по *дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*, субсчет Арендные обязательства в корреспонденции со *счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*, субсчет Задолженность по лизинговым платежам.

В соответствии с ПБУ 6/01 выполняются три условия принятия трех АТС к бухгалтерскому учету:

- а) АТС предназначены для использования в производственных целях (оказание услуг связи);
- б) срок полезного использования более 12 месяцев;
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов.

В отношении четвертого условия — «...способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем» существует неопределенность.

Неопределенность в отношении подтвержденной документальными расчетами вероятности получения экономической выгоды по договорам на услуги связи существует и при рассмотрении принятия АТС к учету по концепции учета МСФО (глава «Принципы...»).

Прогнозный расчет получения прибыли ФГУП «Связьсервис» в 2003 г. (табл. 3.18) в результате инвестирования денежных средств в приобретение внеоборотных активов (трех АТС) по договору лизинга еще не соответствует концепции учета МСФО ввиду отсутствия вероятности получения прибыли — отсутствуют договоры на оказание услуг связи. Однако представленный прогнозный расчет получения прибыли и ежегодного возрастания размера прибыли предполагает наличие контроля со стороны инвестора за размерами доходов и расходов в каждом месяце. Формы контроля могут быть различными.

Предложенная форма расчета прибыли (табл. 3.18) не содержит показатель «убыток», так как это противоречит понятию «экономическая выгода» в определении актива.

В то же время после постройки цеха связи договоры на оказание услуг связи могут быть заключены. В апреле ФГУП строит цех связи, в мае заключает договоры с заказчиками на предостав-



Таблица 3.18

**Прогнозный расчет финансового результата ФГУП «Связьсервис»  
от операций по договору лизинга**

(тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	2000	2001	2002	2003
1	Доходы (выручка) от продажи услуг связи	8492	7405	9905	11400
2	Расходы (себестоимость), произведенные в связи с предоставлением услуг связи	8059	7977	7266	6831
3	Прибыль	433	-572	2639	4569

ление услуг связи, в мае может быть начат монтаж АТС по договору лизинга и предоставление услуг связи.

В части оценки АТС при их принятии к учету они должны приниматься к учету по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на приобретение объектов основных средств. Фактическими затратами на приобретение объектов основных средств являются, в частности, начисленные до принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения основных средств, т. е. процентное вознаграждение лизингодателю как составная часть суммы лизинговых платежей, должна включаться в фактическую (историческую по ГААП США) стоимость АТС. Этой же точки зрения придерживается и Е. Куимова<sup>1</sup> (без ссылки на ПБУ 6/01). Тогда по ГААП США АТС принимаются к учету в оценке 3000 тыс. руб. (без учета суммы лизинговых платежей по договору лизинга), а по РСБУ — в оценке, равной стоимости трех АТС (3000 тыс. руб.) и величине лизинговых платежей 1105 тыс. руб. из табл. 3.17. Различия в порядке учета операции по признанию, оценке и принятию к учету АТС представлены в табл. 3.19.

Расчет сумм ежемесячных амортизационных отчислений по построенному ФГУП «Связьсервис» цеху связи и АТС по концепции формирования финансовой отчетности в учете экономики

*Куимова Е. И* Финансовая газета. — 2001. — № 51.

Экономические операции ФГУП «Связьсервис» в мае 2003 г.

№ п/п	Наименование счетов и номера счетов учета активов, капитала, обязательств	Отражение экономических								
		ГААП США								
		Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
1	Вложения во внеоборотные активы: 08-08	3000	—	+3000						
	Задолженность по лизинговым платежам: 76-05							-3000	—	+3000
1.1	Обязательство по финансовой аренде: 97	1105		+1105						
	76-05	1105	—	+1105				-1105	—	+1105
2	Арендованные основные средства: 01-02	3000	—	+3000						
	Вложения во внеоборотные активы: 08-08	—	-3000	+3000						
3	Задолженность по лизинговым платежам (расчет на стр. 127) сч. 76-05							-170	—	-170
	Расчетные счета: сч. 51	-170	—	-170						

Таблица 3.19

по договору финансовой аренды

(тыс. руб.)

операций в учете								
РСБУ								
Активы			Капитал			Обязательства		
Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
4105	-	+4105						
						-4105	-	+4105
4105	-	+4105						
-	-4105	-4105						
						-420		-420
-	-420	-420						

№ п/п	Наименование счетов и номера счетов учета активов, капитала, обязательств	Отражение экономических								
		ГААП США								
		Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
3.1	Выплаты по финансовой аренде в ГААП США: сч. 20 Расходы будущих периодов сч. 97 Итого Баланс ( $A = K_m + O$ )	170	-	170						
		—	-170	-170						
		7275	3340	+3935	-	-	-	-170	+4150	+3935
				3935			-			3935

переходного периода России, российским нормативным документам и МСФО представлен в табл. 3.20.

По окончании строительства цеха связи ФГУП «Связьсервис» неизбежно столкнется с необходимостью начисления амортизации по цеху связи, трем АТС. Представляется, что из трех возможных способов начисления амортизации наиболее экономически выгодным будет линейный способ, так как инвестором поставлена задача сокращения непроизводительных расходов с целью получения положительного финансового результата за 2003 г. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 6/01 при линейном способе начисления амортизации на затраты, связанные с осуществлением основной деятельности, ежемесячно будет относиться 1/12 годовой суммы амортизации. Этот способ согласуется с требованием МСФО 16 п. 12.3.9 «Основные средства»: «Амортизация отражает потребление экономических выгод от использования актива и признается в качестве расхода, за исключением тех случаев, когда она включается в балансовую стоимость активов, произведенных компанией. Применяются следующие принципы:

операций в учете								
РСБУ								
Активы			Капитал			Обязательства		
Д-Т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
+8210	-4525	+3685 3685	—	—	—	-420	+4105	+3685 3685

- амортизируемая стоимость распределяется на систематической основе на протяжении срока полезной службы;
- данный метод отражает график предполагаемого потребления. Он включает в себя методы равномерного начисления уменьшаемого остатка и метод суммы изделий».

По окончании строительства цеха связи этот цех принимается к учету в размере стоимости затрат, связанных со строительством цеха связи (табл. 3.6, операции №2 — 6, табл. 3.21). По единым нормам амортизационных отчислений срок полезного использования цеха связи 40 лет (по классификации — 10 лет), по АТС — 30 лет (10 лет) соответственно. Представляется, что уже через 10 лет и цех связи и АТС морально устареют и осуществлять расчет амортизационных отчислений на основе «Единых норм...» будет экономически невыгодно. Новый порядок начисления амортизации применяется к основным средствам, принятым к учету в 2003 г., что должно быть отражено в приказе об учетной политике на 2003 г. В табл. 3.20 приводится порядок расчета сумм ежемесячных амортизационных отчислений по цеху связи и трем АТС на основании двух российских нормативных документов.

Таблица 3.20

**Расчет сумм ежемесячных амортизационных отчислений по основным средствам ФГУП «Связьсервис»  
по российским нормативным документам по бухгалтерскому учету**

№ п/п	ение основного средства	Перво- ная стои- мость, руб.	Нормативный документ								
			постановление Совмина СССР № 1072 от 22.10.90г.			постановление Правительства № 1 от 01.01.02 г.					
			Шифр	Норма амор- тиза- цион- ных отчис- лений %	Сумма  амор- тизаци- онных отчис- лений, руб.	Методы начисления амортизации					
						линейный *			Срок ис- пользо- вания, лет	нелинейный"	
						Шифр	Норма амор- тиза- цион- ных от- числе- ний, %	Сумма ежемесяч- ных амор- тизацион- ных от- числений, руб.		Норма амортиза- ционных отчисле- ний в мес, %	Сумма ежемесяч- ных амор- тизацион- ных от- числений в мес.
1	Цех связи (в оценке по концепции автора)	323 000	10 004	2,5	8300	110000000	0,83	2681	10	1,67	5394
2	АТС (РСБУ) (в оценке по концепции автора)	1 368 333	45606	3,3	3,763	143222010	0,83	11357	10	1,67	22851

№ п/п	Наименование основного средства	Первоначальная стоимость, руб.	Нормативный документ								
			постановление Совмина СССР № 1072 от 22.10.90 г.			постановление Правительства № 1 от 01.01.02 г.					
			Шифр	Норма амортизации отчислений, %	Сумма ежемесячных амортизационных отчислений, руб.	Методы начисления амортизации					
						линейный'			Срок использования, лет	нелинейный*	
						Шифр	Норма амортизации отчислений, %	Сумма ежемесячных амортизационных отчислений, руб.		Норма амортизационных отчислений в мес, %	Сумма ежемесячных амортизационных отчислений в мес.
3	АТС (в МСФО) (в оценке по ГААП)	1 000 000	10 004	3,3	2,750	143222010	0,83	8300	10	1,67	16 700

\* Формула расчета нормы амортизации:  $K = \sqrt[n]{n} - 100\% = 1/120 \cdot 100\% = 0,83\%$ .

\*\*  $K = 2/n \cdot 100\% = 2/120 \cdot 100\% = 1,67\%$ ,

где  $K$  — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта;

$n$  — срок полезного использования объекта, мес.

**Сводный журнал регистрации операций ФГУП «Связьсервис»**

№ п/п	Номер таблицы	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	3.1	08-4	60	58
2	3.6	10-1	60	22
3	3.6	08-3	10-1	22
4	3.6	08-3	10-1	250
5	3.6	08-3	10-1	10
6	3.6	08-3	70	30
7	3.6	08-3	69	11
	<b>Итого (стр. 3 + стр. 7)</b>			<b>323</b>
8	Признание и отражение в учете цеха связи	01-1	08-3	323
9	3.19	08-8	76-05	4,105
10	3.19	01-2	08-8	4,105
11	3.19	76-05	51	420
12	3.2	01-01	08-4	58
13	3.2	91	01-01	58
14	3.22	20	02	3
15	3.22	20	02	34
16	3.22	76-05	51	406
17	3.15	91	01-01	6726
18	3.15	76-06	91	6784
19	3.15	01-2	01-1	250
20	3.15	02	01-2	85
21	3.15	91	01-2	165
22	3.15	76-06	91	165
23	3.5	10-1	60	240
24	3.5	51	62	800
	<b>Итого</b>			<b>25 130</b>

Учет операций по договору лизинга и начислению амортизации представлен в табл. 3.22.

Расчет амортизации по оборотному косвенному активу «лесопильная рама» не производится, так как через месяц после окончания строительства цеха связи лесопильная рама будет переведена на учет за баланс как косвенный актив (см. табл. 3.2). Учет



Таблица 3.22

Операции ФГУП «Связьсервис» по договору лизинга и начислению амортизации в июне 2003 г.

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование операций, счетов, номера счетов	Отражение операций в учете																	
		МСФО									РСБУ								
		Активы			Капитал			Обязательства			Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
1	Начислены сум- мы амортизаци- онных отчисле- ний: – по цеху связи: сч. 20	3	–	+3	–	3	+3				3	–	+3	–	3	+3			
2	сч. 02 -по АТС (3 шт.): сч. 20	25	–	+25	–	25	+25				34	–		–	34	+34			
3	сч. 02 Перечислена за- долженность по лизинговым пла- тежам: 76-05 «Расчетные сче- та» 51										–	-406	-406				-406	–	-406

Продолжение

№ п/п	Наименование операций, счетов, номера счетов	Отражение операций в учете																	
		МСФО									РСБУ								
		Активы			Капитал			Обязательства			Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
3.1	Перечислены проценты 76-05 «Расчетные счета» 51	-	156	156				-	-156	-156									
3.2	Лизинговые платежи отнесены на себестоимость: «Основное производство» 20	156	-	+156															
	«Расходы будущих периодов» 97	-	-156	-156				-156	-	-156									
	<b>Итого</b>	184	-312	-128	-	+28	+28			-128	37	-406	-369	-	+37	+37	-406	-	-406
	<b>Баланс</b>			-128									-369						-369

операций по ежемесячному начислению амортизации по цеху связи и трем АТС представлен в табл. 3.20.

По операции № 1 из табл. 3.5 кабель связи принимается к учету в соответствии с ПБУ 5/01, так как кабель – материально-производственный запас, приобретаемый для использования в обычной деятельности. Условия для признания кабеля в обычной деятельности в ПБУ 5/01 не определены. В практической деятельности подобные кабелю связи оборотные активы приобретаются к учету без анализа случаев, в которых он может быть принят к бухгалтерскому учету.

В соответствии с концепцией формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода кабель, как объект, относящийся к подклассу «Оборотные активы» класса «Активы», должен быть протестирован на соответствие определению актива.

1. Кабель не соответствует определению актива как элемента отчетности, так как отсутствует определенность в отношении получения в будущем экономической выгоды.

2. Не определено по какому договору осуществляются издержки по приобретению кабеля, если существует определенность в отношении получения экономической выгоды.

3. Если определен договор, в соответствии с которым ФГУП «Связьсервис» несет издержки (издержки не могут быть больше расходов по этому же договору) по приобретению кабеля, должен быть вероятен размер прибыли (экономической выгоды) по этому договору.

Аналогично должна быть протестирована на соответствие условиям признания концепции учета России операция № 2.

### **Выводы**

Представлено практическое применение концепции формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода в практической деятельности ФГУП «Связьсервис» в части:

- 1) оценки, признания и отражения в учете активов, как оборотных, так и внеоборотных;
- 2) использования в учете балансового уравнения с одновременным использованием применяемого в российском учете Плана счетов;
- 3) введения таких понятий и их определений как «косвенный актив», «непрофильные активы», «инвестиционные активы», «классифи-

кация объектов основных средств» (как производственного, так и непроизводственного назначения);

4) классификация оборотных активов ФГУП «Связьсервис» по различным признакам;

5) учет операций по начислению амортизации в МСФО и российском учете, — позволяют сделать вывод, что практическое применение концепции формирования финансовой отчетности в учете конкретного российского предприятия дает возможность получить финансовую отчетность: сформированную по единым правилам, содержащимся в концепции, которые понятны как составителю, так и пользователю финансовой отчетности, а также приближенную к МСФО.

Порядок признания и отражения в учете ФГУП «Связьсервис» доходов и расходов, как элементов информации, определяющих финансовый результат деятельности, рассматриваются в п. 3.2.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Какой способ формирования финансовой отчетности, приближенной к МСФО, экономичнее?
2. Какие активы могут быть отнесены к косвенным?
3. Как определяется понятие «непрофильные активы»?
4. Какие операции по учету активов отражаются в российской системе формирования бухгалтерской отчетности, но не могут быть отражены в системе МСФО? Приведенные операции отразите на основе балансового уравнения.
5. Как определяется понятие «инвестиционный актив»?
6. Какие активы могут быть отнесены к косвенным, непрофильным и инвестиционным в МСФО и российской системе?
7. Каковы условия принятия к учету активов в МСФО и российской учетной системе?
8. «Принятие к учету» и «признание в учете» актива - это одно и то же?
9. Материально-производственные запасы в российской системе учета должны ли содержать способность приносить экономическую выгоду?
10. В каком стандарте определено, что запасы должны приносить экономическую выгоду?
11. В чем различия в условиях признания активов в МСФО и российской системе учета?
12. Допускается ли учитывать на балансе активы, не способные приносить экономическую выгоду по МСФО и в российской системе учета?
13. Какой нормативный документ российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета дает определение понятию «бухгалтерская отчетность организации»?

14. Как могут быть сгруппированы непрофильные активы?
15. Могут ли непрофильные активы рассматриваться в качестве инвестиционной собственности? Обоснуйте свой ответ.
16. В чем связь между наличием контроля над активом и требованием «преобладания экономической выгоды по МСФО»?
17. В чем заключена связь между понятиями «риск», «контроль», «экономическая выгода»?
18. При формировании конвергированной к МСФО финансовой отчетности должны ли быть все операции протестированы на соответствие концепциям учета по МСФО?
19. В чем смысл практического применения концепций учета МСФО?

### **3.2. Методика и алгоритм формирования отчета о прибылях и убытках на этапе ведения финансового учета**

Выявленные различия в подходах к отражению информации, связанной с измерением финансового результата деятельности организации (гл. 2), влияют на формирование результата деятельности организации (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»), сформированного по МСФО и российским нормативным документам. Это наглядно демонстрируют операции по отражению доходов и расходов в ФГУП «Связьсервис» в табл. 3.23.

Практика отражения в учете операций по начислению дохода такова, что в первом месяце квартала в учете ФГУП отражается квартальная сумма дохода от оказания услуг связи, что находится в соответствии с договором на оказание услуг СЕШЗИ заказчику. Эта же сумма должна быть перечислена заказчиком на расчетный счет поставщика услуг (ФГУП «Связьсервис») в течение 15 дней первого месяца квартала. Расходы ежемесячно списываются на счет «Себестоимость продаж» в полной сумме расходов, отраженных на дебете счета «Основное производство», т. е. и расходы, и доходы отражены в учете с нарушением принципа начисления МСФО, и допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности по российской системе бухгалтерского учета.

Обращаем внимание, что данное нарушение правил ведения бухгалтерского финансового учета возникает уже на этапе заключения договора с заказчиком, что находится в прямом противоре-

Таблица 3.23

**Операции ФГУП «Связьсервис» по отражению в учете доходов и расходов,  
связанных с получением дохода во втором квартале 2003 г.**

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование и номера счетов учета расходов и доходов	Отражение операций в учете																	
		МСФО									РСБУ (практика)								
		Активы			Капитал			Обязатель- ства			Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
Апрель																			
1	62 «Расчеты с покупателями и заказчика- ми»	Операция не находит отражения в учете									+1887	—	-1887						
											—	-1887	-1887						
2	90-1 «Выручка»	Операция не находит отражения в учете									+360	—	-360						
	90-2 «Себе- стоимость про- даж»										—	-360	-360						
	20 «Основное производство»																		
Май																			
3	90-2 «Себестои- мость продаж»	Операция не находит отражения в учете									371	—	+371						

Продолжение

№ п/п	Наименование и номера счетов учета расходов и доходов	Отражение операций в учете																	
		МСФО									РСБУ (практика)								
		Активы			Капитал			Обязатель- ства			Активы			Капитал			Обязательства		
		Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого	Д-т	К-т	Итого
	20 «Основное производство»									-	-371	-371							
Июнь																			
4	90-2 «Себестои- мость про- даж»	Операция не находит отражения в учете									400	-	+400						
	20 «Основное производство»										-	-400	-400						
5	Финансовый ре- зультат от обыч- ного вида дея- тельности:	Операция не находит отражения в учете									756	-	+756						
	90-9«Прибыль / убыток от про- даж»											-1887	-1887						
	99 «Прибыли и убытки»												-	+756	+756				
	Итого		-			-			-	+3774	-3,018	+756	-	+756	+756	-	-	-	
	Баланс		-			-			-			756			756				

ции с: 1) п. 6 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», в соответствии которым приказ ФГУП об учетной политике сформирован исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности; 2) с п. 7 ПБУ 1/98, в соответствии с которым приказ об учетной политике обеспечивает отражение в бухгалтерском учете ФГУП фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы (договор), сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой). И договор, и приказ об учетной политике подписывает руководитель ФГУП «Связьсервис».

Допущения и требования ПБУ 1/98, представляющие по своему экономическому содержанию качественные характеристики, обеспечивающие полезность информации, формируемой на концептуальном уровне учета в МСФО, необходимо включить в виде составляющей ПБУ «Концепция формирования финансовой отчетности в учете в экономике переходного периода России». И это сделало бы принципы учета понятными (прозрачными) не только составителям, но и пользователям отчетности.

При анализе договоров на оказание услуг связи ФГУП «Связьсервис» выручка от реализации услуг связи во втором квартале 2003 г. не может быть признана в полном объеме, так как 20% отраженной в учете суммы выручки (377 тыс. руб.) относятся к непролонгированным договорам (что противоречит п. 12а ПБУ 9/99, а значит, и п. 12б, так как сумма выручки не может быть определена при отсутствии договора, а также п. 12в — получение экономической выгоды от оказания услуг связи при отсутствии договора).

На сумму 377 тыс. руб. в учете должна быть уменьшена квартальная сумма выручки и отражаться как кредиторская задолженность в соответствии п. 12 ПБУ 9/99.

ФГУП «Связьсервис» обладает средством контроля за получением экономической выгоды от оказания услуг связи. Таким средством является прекращение предоставления услуг связи. Однако, как следует из бухгалтерского баланса на 1 апреля 2003 г. (приложение 1), ФГУП «Связьсервис» является предприятием-банкротом, т. е. не пользуется средством контроля, позволяя заказчикам не расплачиваться (сумма дебиторской задолженности по балансу — 498 тыс. руб.), получает безвозмездно активы (автомобили), которые не используются в предприятии, но увеличива-



ют расходы за счет начисления по ним амортизации, ремонта, оплаты труда водителей, начислений на заработную плату.

Считаем, что:

1) экономическая выгода от оказания услуг должна быть определена и признана на этапе заключения договора и отражена в нем на основе элементов «доходы» и «расходы»;

2) наличие контроля у продавца услуг за получением экономической выгоды, закрепленное в определении актива МСФО, является условием признания в учете и отчетности доходов и соответствующих им расходов. Доходы должны быть больше расходов. Средство контроля должно быть отражено в договоре;

3) руководители и главные бухгалтеры организации не понимают смысла понятия «контроль» и смысла требования по отношению к операции приоритета экономического содержания перед формой, их взаимосвязи. Как следствие — невыполнение условий признания доходов и расходов в учете и отчете о прибылях и убытках (форма № 2);

4) из п. 1 и 2 следует, что в случае если величина доходов по договору с заказчиком корректируется в сторону уменьшения, то и величина расходов в договоре должна быть скорректирована в сторону уменьшения;

5) все расходы должны иметь источник покрытия. С учетом предложений по теоретическому (п. 2.2. и 2.3) и практическому отражению в учете доходов, расходов (п. 1 — 5 выше), на основе различных подходов их отражения, различным будет и финансовый результат — экономическая выгода.

В теории учета (графа 4, табл. 3.24) по сравнению с практикой учета (графа 5, табл. 3.24) должны быть сделаны следующие корректировки: по доходам в сторону уменьшения на сумму приходящегося на каждый месяц дохода по непролонгированным договорам в размере 126 тыс. руб. в апреле и мае, и на 125 тыс. руб. в июне 2003 г.

Расходы признаются в учете независимо от намерения получить доходы, превышающие расходы, т. е. прибыль.

В соответствии с предлагаемыми условиями признания доходов и расходов в графе 6 по сравнению с графой 5 сделаны следующие корректировки:

по доходам — те же, что и в графе 4.

по расходам:

а) на суммы непризнанных расходов, соответствующих в процентах суммам непризнанных доходов по непролонгированным договорам;

б) на суммы расходов, произведенных без намерения получить доходы (амортизация по автотранспорту, не используемому в организации, топливо, ремонт автотранспорта, заработная плата водителей, начисления на заработную плату, оплата разъездов по городу и области) - 10 тыс. руб. в месяц.

Таблица 3.24

**Результат отражения доходов и расходов в отчетности (форма № 2)  
ФГУП «Связьсервис» в апреле 2003 г. на основе различных подходов**

№ п/п	Элементы информации, связанные с измерением финансового результата деятельности организации	Форматы представления финансового результата деятельности организации (тыс. руб.)			
		МСФО	РСБУ		
			ПБУ		
			Теория учета	Практи- ка учета	Концепция учета эконо- мики пе- реходного периода
1	2	3	4	5	6
<b>Апрель</b>					
1	Доходы	Не находят отражения	474	1,1887	474
2	Финансовый результат — экономическая выгода (прибыль)	Отсутствует	+ 114	+ 1,527	+221
<b>Май</b>					
3	Доходы	Отсутствует	503		503
4	Расходы	Отсутствует	371	371	268
5	Прибыль	Отсутствует	+ 132	-371	+235
<b>Июнь</b>					
6	Доходы		533		533
7	Расходы		400	400	298
8	Прибыль		+ 133	-400	+235

В соответствии с концепцией формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода ФГУП «Связь-

сервис» получает ежемесячно экономическую выгоду в виде прибыли от обычной (основной) деятельности, причем большую, чем в соответствии с п. 17 ПБУ 10/99 на 312 тыс. руб. в месяц.

Подготовка финансовой отчетности в учете в соответствии с концепцией формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода, способствует сближению с отчетностью, подготовленной по МСФО.

Последовательность действий менеджеров ФГУП «Связьсервис» по обеспечению прозрачности учета в части отражения доходов, расходов, прибыли на каждое первое число месяца должна быть следующей.

1. Анализируется применяемая в организации форма договора на оказание услуг связи на соответствие доходов и расходов концепции финансовой отчетности. По каждому договору определяется сумма доходов и расходов, подлежащих признанию в соответствии с предложенной концепцией отчетности, а затем — прибыль.

2. Анализируются форма договора и форма приказа об учетной политике на непротиворечивость выбранных способов отражения в учете доходов и расходов.

3. По каждому договору определяется размер экономической выгоды.

4. Обеспечивается ликвидация в экономической деятельности организации расходов, не связанных с получением экономической выгоды.

5. Составляется смета (бюджет) ежемесячных постатейных доходов и расходов.

6. Вводится система внутреннего контроля за соблюдением выполнения сметы.

7. Все договоры проверяются на наличие экономической выгоды, убытка. Полученная информация анализируется.

Документы, на основании которых осуществляется признание доходов и расходов как элементов информации, связанных с измерением финансового результата деятельности ФГУП следующие: подписанный договор с заказчиком на оказание услуг связи, содержащий расчет технико-экономического обоснования экономической выгоды по каждому договору; бухгалтерские проводки по отражению в учете доходов и расходов как составная часть каждого договора; акт выполненных услуг; смета.

Учитывая, что в нашей стране не разработан алгоритм тестирования операций на соответствие их определенным элементам информации, связанных с измерением финансового положения организации, предлагаем следующий алгоритм тестирования экономических операций в учете. Алгоритм тестирования экономических операций в учете на соответствие Концепции формирования бухгалтерской финансовой отчетности в учете экономики переходного периода состоит в том, что каждая экономическая операция до признания ее в бухгалтерском учете должна соответствовать:

- 1) цели подготовки бухгалтерской финансовой отчетности в учете;
- 2) задачам, посредством решения которых достигается цель;
- 3) основным правилам учета (метод начисления, балансовое уравнение);
- 4) критериям качества информации;
- 5) определениям элементов информации, связанных с измерением финансового положения организации, установленные первичности активов по отношению к доходам и расходам;
- 6) понятиям «экономическая выгода», «контроль», «риск», «издержки», «затраты», «косвенные активы», «непрофильные активы»;
- 7) условием признания объектов учета в качестве элемента учета;
- 8) методам оценки элементов финансовой отчетности в учете.

Приведенные последовательность действий менеджеров по отражению в учете доходов и расходов и алгоритм тестирования экономических операций считаем методикой формирования бухгалтерской финансовой отчетности в учете экономики переходного периода.

Применение ФГУП «Связьсервис» «Концепции формирования финансовой отчетности», методики формирования финансовой отчетности в учете экономики переходного периода позволит:

проанализировать активы организации на способность приносить прибыль (экономическую выгоду) в обычной (основной, уставной, профильной) деятельности;

проанализировать активы организации, косвенно способствующие получению прибыли в обычной деятельности;

продать, передать в аренду, трастовое управление, перепрофилировать активы, не способные прямо или косвенно участвовать в получении прибыли от обычной деятельности, в учет за баланс;

сгруппировать активы в аналитическом учете к счету 01 «Основные средства»;

— активы, способные приносить экономическую выгоду в результате эффективного управления ими,

— активы, не способные прямо или косвенно содействовать получению прибыли в профильной деятельности;

принять решение по результатам анализа руководством организации по каждому виду непрофильных активов в отношении целесообразности их использования;

заключить договоры с получателями непрофильных активов по направлениям:

— перепрофилирование,

— передача в аренду,

— передача во временное владение и пользование или во временное пользование,

— продажа и др.;

отразить выбытие из учета непрофильных активов в связи с их продажей по договорам;

определить финансовый результат от выбытия активов из организации;

признать в отчетности элементы информации;

произвести по данным независимого оценщика (или данным рекламы) переоценку объектов основных средств по текущей рыночной стоимости с учетом расходов на продажу. Иметь в учете объекты основных средств с оценкой по:

— фактической (исторической) стоимости,

— текущей рыночной стоимости с учетом расходов на продажу,

— по восстановительной стоимости;

представить в бухгалтерском балансе объекты основных средств по наименьшей из двух оценок;

раскрыть информацию об активах, содержащихся на учете в балансе, в составе бухгалтерской финансовой отчетности;

раскрыть информацию по договорам (содержащим и не содержащим экономическую выгоду).

## **Выводы**

Сформированная таким образом финансовая отчетность ФГУП «Связьсервис» (приложения 1-3) служит базой для анализа показателей экономической эффективности деятельности ФГУП, разработанных во исполнение п. 4 и постановления Правительства Российской Федерации «О реестре показателей экономической эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и открытых акционерных обществ, акции которых находятся в федеральной собственности» от 11.01.2000 № 23.

Сравнительный анализ параметров элементов информации финансовой отчетности ФГУП «Связьсервис», сформированных без применения концепции формирования финансовой отчетности в учете, и с применением, представлен в п. 3.3.

### **Вопросы для самопроверки**

1. В чем сходства и различия между концепциями учета МСФО и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»?
2. Какие из операций, рассмотренных в п. 3.2, не содержат экономической выгоды? Обоснуйте свой ответ.
3. С какой целью организацией осуществляются расходы?
4. Как соотносятся расходы и доходы в МСФО и РСБУ?
5. В чем смысл конвергенции финансовой отчетности с МСФО?
6. В чем смысл прозрачности учета и финансовой отчетности?
7. Какими средствами обеспечивается прозрачность учета?
8. Какую роль в обеспечении прозрачности финансовой отчетности играет экономический анализ?
9. Является ли контроль средством обеспечения соблюдения интересов организаций?
10. Тестируется ли финансовая отчетность на соответствие концепциям учета МСФО? Обоснуйте ответ.

## **3.3. Методика сравнительного анализа параметров элементов информации финансовой отчетности**

В соответствии с п. 3 «Порядка определения и перечня показателей экономической эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и открытых акционерных обществ», акции которых находятся в федеральной собственности, «...определение фактически достигнутых за отчетный период величин показателей экономической эффективности деятельности унитарных предприятий и акционерных обществ осуществляется руководителями унитарных предприятий и представителями Российской Федерации в органах управления акционерных обществ ежеквартально в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете»<sup>1</sup>. В соответствии с п. 4 того же

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.01 № 44н.

законодательного документа «...для унитарных предприятий определяются утверждаемые и фактически достигнутые величины следующих показателей экономической эффективности деятельности (тыс. руб.):

выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей);

чистая прибыль;

часть прибыли, подлежащая перечислению в федеральный бюджет;

чистые активы».

Единый для всех субъектов рыночной экономики показатель эффективности авансированного капитала — норма рентабельности<sup>1</sup> — не входит в число утвержденных показателей экономической эффективности деятельности федеральных ГУП и открытых акционерных обществ (ОАО), акции которых находятся в федеральной собственности<sup>2</sup>. Учитывая, что в рыночной экономике показатель нормы рентабельности предоставляет инвестору полезную информацию о величине дохода на вложенный капитал, предлагаем включить показатель нормы рентабельности в перечень показателей экономической эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и провести анализ экономической эффективности деятельности ФГУП «Связьсервис» по показателям, представленным в табл. 3.25.

Модель формирования показателей экономической эффективности деятельности ФГУП «Связьсервис», представлена на рис. 3.1.

Принципиальным отличием данной модели от моделей формирования и анализа показателей прибыли является то, что эта модель не содержит показателя «финансовый результат», который допускает наличие как прибыли, так и убытка, а это значит, что только наличие показателя прибыли свидетельствует об эффективности экономики.

Используя модель формирования показателей экономической эффективности, рассчитаем фактически достигнутые вели-

<sup>1</sup> См.: Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами: Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 2000.

<sup>2</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.01 № 44н.

Таблица 3.25

**Показатели экономической эффективности деятельности  
федеральных государственных унитарных предприятий**

№ п/п	Наименование показателя	Условное обозначение	Формула расчета	Форма финансовой отчетности
1	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	В <sub>н</sub>	—	№ 2, стр. 010
2	Чистая прибыль (нетто-прибыль)	П <sub>ч</sub>	—	№ 2, стр. 190
3	Часть прибыли, подлежащая перечислению в федеральный бюджет	П <sub>фб</sub>	7,5% суммы налогооблагаемой прибыли (А — О)	№ 2, стр. 190
4	Чистые активы	ЧА		№ 1, стр. 300 — стр. 690 № 2, стр. 190**
5	Рентабельность авансированного капитала	Р	П <sub>ч</sub> / КА*	№ 1, стр. 490
* П <sub>ч</sub> — прибыль чистая; КА — капитал авансированный. ** См.: приложение 3.				

чины показателей экономической эффективности ФГУП «Связьсервис» (табл. 3.26) по состоянию на 01.07.03 г. без учета переоценки основных средств по текущей рыночной стоимости с учетом расходов на продажу и с учетом переоценки (см. приложение 3).

Переоценка объектов основных средств по методу текущей рыночной стоимости с учетом расходов на продажу проведена по документально подтвержденным данным независимого оценщика. Стоимость основных средств в результате переоценки снизилась в среднем на 13%, или 2055 тыс. руб. Нельзя не согласиться с мнением М. Родченкова, А. Бирина, В. Евсеева о том, что при недобросовестности оценщиков их оценка активов может ввести





Рис. 3.1. Модель взаимосвязи элементов информации финансовой отчетности и показателей экономической эффективности деятельности ФГУП Российской Федерации

в заблуждение пользователей финансовой отчетности. В то же время упомянутые авторы считают необходимым найти алгоритм, определяющий порядок оценки стоимости активов (особенно в сторону увеличения стоимости) и, по возможности, отра-

**Фактически достигнутые величины показателей экономической  
эффективности деятельности ФГУП «Связьсервис» на 01.07.2003 г.**

№ п/п	Показатель	Величины показателей по состоянию на		
		01.04.03 г.	01.07.03 г. (без учета переоценки основных средств)	01.07.03 г. (с учетом переоценки основных средств)
1	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей), тыс. руб.	1992	2476	2476
2	Чистая прибыль (нетто-прибыль)	-48 (убыток)*	489	489
3	Часть прибыли, подлежащая перечислению в федеральный бюджет, тыс. руб.	убыток	48	48
4	Чистые активы	15 951	16440	14 385"
5	Рентабельность авансированного капитала	(убыток)	3	3,4
<p>* Приложение 3.  ** Без величины добавочного капитала в сумме 2055 тыс. руб. по результатам переоценки.</p>				

жающий действительно справедливую стоимость активов, без учета краткосрочных спекулятивных колебаний и суждений менеджмента<sup>1</sup>. Существующие разногласия в понимании самих терминов, применяемых в отношении оценки стоимости активов (п. 2.1), отсутствие методик по оценке стоимости активов тем или иным методом позволяют сделать вывод, что выбор метода оценки реальной стоимости активов и бизнеса в целом — наиболее

<sup>1</sup> Родченков М., БиринА., Евсеев В. Влияние выбора валюты отчетности и инфляционных процессов на стоимостную оценку активов организации // Accounting Report. 2000. - Вып. 4.5. - Ноябрь/Дек. - 2001.

уязвимое место российской экономики. В качестве альтернативы независимой оценке до разработки метода оценки реальной стоимости активов — по текущей рыночной стоимости, — текущая рыночная стоимость основных средств **ФГУП «Связьсервис»** может быть также определена по данным рекламы или аукциона о возможной цене покупки основных средств типа основных средств **ФГУП «Связьсервис»**.

Достигнутые величины элементов информации **ФГУП «Связьсервис»** без учета переоценки основных средств представлены (с учетом переоценки и без величины добавочного капитала) в табл. 3.27.

Таблица 3.27

**Элементы информации, характеризующие финансовое положение  
ФГУП «Связьсервис» на 01.04.03 г. и 01.07.03 г.  
(без учета переоценки основных средств)**

№ п/п	Дата	Элементы информации в форме № 1, тыс. руб.			Итого (гр. 4 + гр. 5)
		Активы	Капитал	Обязатель- ства	
1	2	3	4	5	6
1	на 01.04.03 г.	18 959	15951	3008	18 959
2	на 01.07.03 г.	24 177	16 440	7737	24 177
	Балансовое уравнение	Активы = Капитал + Обязательства			

Анализ элементов информации (по концепции финансовой отчетности), характеризующих финансовое положение **ФГУП «Связьсервис»** по данным бухгалтерского баланса (форма № 1) по состоянию на 01.04.03 г. и на 01.07.03 г. (см. табл. 3.21) методом сравнения элементов информации, связанных с измерением финансового положения **ФГУП**, показывает, что основные изменения (без учета переоценки основных средств) произошли:

**1. В активах** (см. табл. 3.27) - в сторону увеличения на 11 944 тыс. руб. (в том числе в результате поступления: объектов основных средств (АТС) по договору лизинга на 4105 тыс. руб., цеха связи на 323 тыс. руб.; выбытия автотранспорта на 165 тыс. руб.); по дебиторской задолженности — в сторону увеличения на 6949 тыс. руб. на величину проданных косвенных и непрофильных активов.

**2. В обязательствах** - в сторону увеличения на 3453 тыс. руб., в том числе: по кредиторской задолженности поставщикам на 320 тыс. руб. (текущие операции второго квартала по приобретению запасов (см. табл. 3.21), образовавшейся по лизинговым платежам в сумме 3279 тыс. руб.).

На увеличение на 3% показателя рентабельности (без учета переоценки основных средств) оказали влияние четыре фактора.

1. Вывод из состава основных средств активов социальной сферы (непрофильные активы) в результате их продажи.

2. Вывод из состава внеоборотных активов не используемых по назначению (в обычной деятельности) таких основных средств, как автотранспорт, — непрофильные активы в результате их продажи.

3. Поступление внеоборотных активов по договору лизинга для использования в обычной деятельности (три АТС).

4. Двукратное увеличение величины продаж в результате использования основных средств, поступивших по договору лизинга, в обычной деятельности.

На улучшение достигнутого ФГУП «Связьсервис» значения показателя рентабельности на 01.07.03 по сравнению с этим же показателем по состоянию на 01.04.03 на 3% (табл. 3.28) оказало влияние пять факторов:

Таблица 3.28

**Элементы информации, характеризующие финансовое положение ФГУП «Связьсервис» после переоценки объектов основных средств на 01.07.03 г.**

№ п/п	Дата	Элементы информации в форме № 1, тыс. руб.			Итого (гр. 4 + гр. 5)
		Активы	Капитал	Обязательства	
1	2	3	4	5	6
1	на 01.04.03 г.	18 959	15 951	3 008	18 959
2	на 01.07.03 г.	22 122	14 385	7 737	22 122
Балансовое уравнение		Активы = Капитал + Обязательства			

1) вывод из состава основных средств активов социальной сферы; 2) вывод из состава основных средств косвенного актива; 3) переоценка основных средств по текущей рыночной стоимос-

ти с учетом расходов на продажу, из-за чего величина добавочного капитала и основных средств уменьшилась на 2055 тыс. руб.; 4) вывод из состава внеоборотных активов автотранспорта (непрофильные активы); 5) поступление основных средств промышленно-производственного назначения по договору лизинга.

Изменения в элементах информации, характеризующих изменение финансового положения, неизменно приводят к изменениям во вторичных элементах информации (доходах и расходах) (приложение 3) и вторичных показателях экономической эффективности (прибыли, рентабельности авансированного капитала).

## **Выводы**

Проведенный сравнительный анализ элементов информации, характеризующих финансовое положение и результаты деятельности по данным отчетности ФГУП «Связьсервис», а также предложенная последовательность процедур по определению достигнутых величин показателей экономической эффективности деятельности ФГУП и ОАО у ФГУП «Связьсервис» по качественно иным активам, капиталу, обязательствам, доходам и расходам, вследствие использования концепции формирования бухгалтерской финансовой отчетности в экономике переходного периода, позволяют сделать следующие выводы.

1. Оценка основных средств российских организаций по балансу завышена, а значит, завышена и величина активов.

2. Показатель рентабельности авансированного капитала либо не актуален, вследствие убыточности большинства российских предприятий, либо занижен.

3. Необходимо включить в форму № 2 и начать рассчитывать утвержденные правительством показатели экономической эффективности не только ФГУП и ОАО, но и любыми другими коммерческими организациями, включая показатель эффективности авансированного капитала - рентабельность авансированного капитала, так как инвестора в первую очередь интересует доходность на вложенный капитал. Введение в отчетность именно показателя рентабельности авансированного капитала может способствовать стремлению субъектов экономики переходного периода осуществлять бизнес с целью получения прибыли, а не финансового результата. В этом принципиальное отличие российской экономики от рыночной и российского учета от международного.

Учитывая, что показатели экономической эффективности ФГУП по экономической сути те же, что и для ОАО, представляется, что предложенная методика подготовки отчета о прибылях и убытках может применяться не только в ФГУП, но и в ОАО.

## Вопросы для самопроверки

1. На основе каких показателей осуществляется экономический анализ эффективности деятельности ФГУП?
2. Как взаимосвязаны показатели экономической эффективности деятельности ФГУП и элементы информации финансовой отчетности?
3. Какой показатель экономической эффективности деятельности является единым для всех субъектов рыночной экономики?
4. Какие существуют методики оценки активов?
5. Как влияет на величину баланса вывод из состава основных средств непрофильных активов?
6. Как влияет на величину баланса задолженность по лизинговым платежам?
7. Какие факторы оказали влияние на увеличение величины показателя рентабельности?
8. Как изменились значения элементов информации, связанных с изменением финансового положения ФГУП «Связьсервис»?
9. Как изменились значения элементов информации, связанных с изменением деятельности ФГУП «Связьсервис»?
10. Реальна ли балансовая стоимость активов российских организаций?

# Глава 4

## МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Международным стандартам финансовой отчетности — переводу на русский язык полного официального текста МСФО, действующих в Европейском союзе по состоянию на 15.06.04<sup>1</sup>, предшествуют:

- 1) предисловие издателя (предисловие);
- 2) Регламент Комиссии (ЕС) № 707/2004 от 06.04.04 г., вносящий изменения в Регламент (ЕС) № 1725/2003, принявший определенные международные стандарты финансовой отчетности в соответствии с регламентом (ЕС) Европейского парламента и совета № 1606/2002;
- 3) Регламент Комиссии (ЕС) № 1725/2003 от 29.09.03 г., принявший определенные МСФО в соответствии с регламентом (ЕС) № 1606/2002 Европейского парламента и совета, с приложением к Регламенту ЕС № 1725/2003 (Список принятых стандартов). Регламент (ЕС) № 1606/2002 Европейского парламента и совета (о применении МСФО), был принят 19.07.02 г. Европейским парламентом и советом, и в МСФО представлен в составе приложений.

Учитывая, что: 1) стандарты содержат указания на необходимость восприятия содержания стандартов в контексте предисловия и 2) приведенные выше регламенты являются законодательными актами, считаем необходимым остановиться на их рассмотрении более подробно.

1. *Предисловие.* МСФО содержат обязательные для применения нормы, регулирующие подготовку и представление финансовой отчетности компаниями, акции которых обращаются на рынке ценных бумаг.

МСФО приняты Европейским союзом, что придало МСФО силу закона прямого действия согласно регламенту 1606/2002 от 2002 г. Таким образом, МСФО приняли статус официального

<sup>1</sup> Международные стандарты финансовой отчетности 2004: издание на русском языке. — М.: Аскери-АССА, 2004.

правового акта на территории ЕС. Одновременно решен вопрос о признании официальных переводов текстов МСФО на все официальные языки ЕС.

Русский перевод МСФО пока не имеет правового статуса. Однако он может послужить основой для принятия сначала де-факто, а затем де-юре, стандартного текста МСФО российским законодательством в качестве официального нормативного акта.

2. *Регламент Комиссии Европейского союза № 707/2004 от 06.04.04 г.* Основное содержание Регламента № 707/2004 сводится к следующему.

2.1. Приложение к Регламенту (ЕС) № 1725/2003 ПКИ-8 «Применение МСФО впервые» в качестве главной основы учета» заменено приложением к Регламенту № 707/2004.

2.2. Приложение к Регламенту № 707/2004 - это МСФО (IFRS) 1 - Принятие МСФО впервые.

МСФО (IFRS) 1 содержит следующие основные параграфы и приложения:

- цель;
- основные принципы;
- термины и их определения (приложение А);
- учетная политика;
- основы для выводов и другие параграфы и приложения.

3. *Регламент Комиссии (ЕС) № 1725/2003 от 29.09.03 г.* Данным регламентом Комиссия Европейских сообществ приняла международные стандарты финансовой отчетности (согласно приложению к Регламенту № 1725/2003 от 29.09.03 г.) и интерпретации Постоянного комитета по интерпретациям (согласно приложению к Регламенту № 1725/2003 от 29.09.03 г.).

## **4.1. Сравнительный анализ. МСФО 12 «Налоги на прибыль»**

Данные для проведения сравнительного анализа по учету налогов на прибыль в МСФО и РСБУ представлены в приложении 4 МСФО 12 «Налоги на прибыль» и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

МСФО 12 «Налоги на прибыль» 2000 г. дополнительно к учету отложенных налогов методом обязательств по отчету о прибылях и убытках вводит метод обязательств по балансу.



*По методу обязательств по отчету о прибылях и убытках* временные разницы — это разницы между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью, которая возникает в одном периоде и *восстанавливается* в одном или нескольких последующих периодах.

*По методу обязательств по уплате налогов на прибыль по балансу* (метод обязательств по балансу) временные разницы — это разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью.

*Налоговая база актива или обязательства* - это величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения. МСФО 12 «Налоги на прибыль» содержит и второе определение понятий «налоговая база актива» и «налоговая база обязательства». *Налоговая база актива* — это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

*Налоговая база обязательства* равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах.

В случае с выручкой, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы выручки, которая будет облагаться налогом в будущих периодах.

Таким образом, с учетом применения двух методов обязательств, наличие временных разниц ведет к возникновению налоговых последствий в виде отложенных налогов, которые отражаются в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.

Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках применяется в отношении временных разниц, возникающих между различными значениями налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли.

Метод обязательств по балансу применяется в отношении временных разниц, возникающих между различными значениями налоговой базы актива или обязательства и балансовой стоимостью этого же актива или обязательства. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» и Налоговый кодекс РФ понятия «налоговая база актива» и «налоговая база обязательства» не используют.

Методы учета отложенных налоговых активов и обязательств не рассматриваются. В этом первое фундаментальное отличие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» от МСФО 12 «Налоги на прибыль». В МСФО 12 условием признания актива является наличие экономической выгоды, которую организация получит от использования этого актива за весь период его эксплуатации, а значит, в будущем по отношению к дате признания актива в учете. Экономические выгоды организация начнет получать после того, как возместит расходы, связанные с приобретением актива, — его балансовую стоимость.

Таким образом, балансовая стоимость актива — это величина, которую организации предстоит возместить в будущем из получаемой экономической выгоды.

*Налоговая база актива* — это сумма, которую организации предстоит возместить в будущем из получаемой экономической выгоды и которая должна быть не меньше, чем налоговая база актива.

Таким образом, уже на этапе признания актива в бухгалтерском учете необходимо иметь два документа с расчетами по приобретаемому активу: регистр бухгалтерского учета по расчету балансовой стоимости актива и регистр по расчету налоговой базы этого же актива за весь период его срока полезного использования.

Рассмотрим на примере расчет отложенных налогов на прибыль в виде отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований.

Пример 1. Расчеты балансовой стоимости актива и его налоговой базы по годам срока полезного использования представлены в табл. 4.1.

Объект основного средства приобретен за 100 тыс. руб.

Актив принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Организация планирует получить доход от эксплуатации актива в сумме 300 тыс. руб. в течение срока полезного использования девяти лет. Амортизация для целей бухгалтерского учета начисляется методом списания стоимости пропорционально объему продукции. Амортизация для целей налогового учета начисляется линейным способом.

Расчет суммы ежегодных амортизационных отчислений методом списания стоимости пропорционально объему продукции для целей бухгалтерского учета и линейным методом для целей налогового учета представлены в табл. 4.2 и 4.3.

В течение всего срока полезного использования планируется произвести 400 единиц продукции по цене 1000 руб. В первый год планирует-

Таблица 4.1

**Расчет балансовой стоимости актива и налоговой базы актива**

(руб.)

Показатель	Срок полезного использования, годы								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	<b>Бухгалтерский учет</b>								
1. Первоначальная стоимость актива	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
2. Ежегодная амортизация	10 000	12 500	15 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	12 500
3. Накопленная амортизация	10 000	22 500	37 500	47 500	57 500	67 500	77 500	87 500	100 000
4. Балансовая стоимость актива	<b>90 000</b>	77 500	62 500	52 500	42 500	32 500	12 500	12 500	
	<b>Налоговый учет</b>								
1. Первоначальная стоимость актива	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
2. Ежегодная амортизация	11200	11200	11200	11200	11200	11200	11200'	11200	10 400
3. Накопленная амортизация	11200	22 400	33 600	44 800	56 000	67 200	78 400	89 600	100 000
4. Налоговая база актива	88 800	77 600	66 400	55 200	44 000	32 800	21600	10 400	

Таблица 4.2

**Суммы ежегодных амортизационных начислений в зависимости от выпуска продукции в ФГУП «Связьсервис»  
для целей бухгалтерского учета**

	Ежегодные амортизационные отчисления									
	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год	6-й год	7-й год	8-й год	9-й год	Итого
1. Количество, шт.	40	50	60	40	40	40	40	40	50	400
2. Сумма ежегодных амортизационных начислений, руб.	10 000	12 500	15 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	12 500	100 000
3. Доходы от продажи продукции, руб.	40 000	50 000	60 000	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000	50 000	400 000

Таблица 4.3

**Суммы ежегодных амортизационных начислений для целей налогового учета**

Показатель	Первоначальная стоимость, руб.	Норма амортизационных начислений, %	Ежегодные амортизационные начисления									Итого амортизационных начислений
			1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год	6-й год	7-й год	8-й год	9-й год	
Актив — объект основного средства (машина специальная)	100 000	11,2*	11200	11200	11200	11200	11200	11200	11200	11200	10 400	100 000

\* Расчет нормы амортизационных начислений проведен по формуле, приведенной в ст. 304 НК РФ.

ся произвести 40 единиц, во второй — 50, в третий — 60, в последующие пять лет - по 40 шт., в последнем году - 50 шт.

Расчет:

1-й год: 40 ед. • (100 000 руб. 400ед.)= 10 000 руб.

2-й год: 50 ед. • (100 000 руб. 400 ед.) = 12 500 руб.

3-й год: 60 ед. • (100 000 руб. 400ед.) = 15 000 руб.

и т.д.

Как видно из содержания табл. 4.2 и 4.3, актив имеет различные значения норм амортизационных начислений и различные значения ежегодных амортизационных начислений для целей бухгалтерского и налогового учета. По этой причине различны и значения балансовой стоимости актива и его налоговой базы (см. табл. 4.1).

Когда балансовая стоимость актива *превышает* его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод превышает величину, вычитание которой разрешено для целей налогообложения. *Эта разница есть налогооблагаемая временная разница*, а обязательство уплатить возникающие налоги на прибыль в будущих периодах является *отложенным налоговым обязательством*.

При сравнение балансовой стоимости актива и его налоговой базы поданным табл. 4.1, временные разницы возникают в 1-й и 8-й годы срока полезного использования актива. Как следствие наличия временной разницы — возникновение у организации обязательства в 1-й и 8-й годы использования актива в будущем, во 2-м и 9-м годах, заплатить налоги на прибыль за 1-й и 8-й годы. Такое обязательство МСФО 12 определяет как отложенное налоговое обязательство по уплате налога на прибыль.

Если балансовая стоимость актива *меньше* его налоговой базы, возникающая разница — это временная разница, результатом которой является вычет при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), учитываемый при налогообложении будущих периодов, когда балансовая стоимость актива возмещается или погашается. Наличие вычитаемых временных разниц ведет к возникновению отложенных налоговых требований в отношении налога на прибыль, который будет возмещаться в будущих периодах. По данным табл. 4.1, балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы со 2-го по 8-й годы срока полезного использования актива. Расчет величин налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц представлен в табл. 4.4.

Временные разницы, руб.

Показатель	Срок последнего использования									
	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год	6-й год	7-й год	8-й год	9-й год	Итого
1. Балансовая стоимость актива (из табл. 4.1)	90 000	77 500	62 500	52 500	42 500	32 500	12 500	12 500	—	
2. Налоговая база актива (из табл. 4.1)	88 800	77 600	66 400	55 200	44 000	32 800	21 600	10 400	—	
3. Временная разница:										
налогооблагаемая	1200	—	—	—	—	—	—	—	2100	—
вычитаемая	—	100	3900	2700	1500	300	9100	—	—	—

## Расчет отложенных налоговых обязательств и требований

(руб.)

Показатель	Срок полезного использования актива									
	Итого	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год	6-й год	7-й год	8-й год	9-й год
Временные разницы: налогооблагаемая вычитаемая	1200							2100	—	3300
Отложенные нало- говые обязательства	288	100	3900	2700	1500	300	9100	504	—	17600
Отложенные нало- говые требования"		24	936	648	360	72	2184		—	792
									Г	4224

\* Расчет. Произведение *налогооблагаемой* временной разницы на ставку налога на прибыль, деленное на 100%.

\*\* Расчет. Произведение *вычитаемой* временной разницы на ставку налога на прибыль, деленное на 100%.

Если в соответствии с налоговым законодательством ставка налога на прибыль равна 24%, то можно рассчитать величины отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований. *Отложенные налоговые обязательства* — это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми разницами. *Отложенные налоговые требования* — это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с:

- 1) вычитаемыми временными разницами;
- 2) перенесенными на будущий период налоговыми убытками;
- 3) перенесенными на будущий период неиспользованными налоговыми кредитами.

Расчет отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований представлен в табл. 4.5.

**Пример 2.** Величина дебиторской задолженности в виде процентов к получению за кредит составляет 240 тыс. руб. для целей бухгалтерского учета. Процентная выручка учитывается по методу начисления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Балансовая стоимость актива (проценты к получению) равна 240 тыс. руб. Для целей налогообложения процентная выручка определяется на дату поступления дохода по кассовому методу. За отчетный период дебиторская задолженность в организацию не поступила. Налоговая база актива (проценты к получению) равна нулю. Разница между балансовой стоимостью актива — 240 тыс. руб. и его налоговой базой, равной нулю, есть временная разница. Учитывая, что балансовая стоимость актива больше налоговой базы актива, данная разница есть налогооблагаемая временная разница, которая ведет к образованию отложенного налогового обязательства, равного:  $240 \text{ тыс. руб.} \cdot 0,24 = 57,6 \text{ тыс. руб.}$  (ставка налога на прибыль 24%).

**Пример 3.** Величина дебиторской задолженности в виде процентов к получению за кредит по балансу составляет 240 тыс. руб. Для целей бухгалтерского учета процентная выручка учитывается по методу начисления (допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Балансовая стоимость актива (проценты к получению) равна 240 тыс. руб.

Для целей налогообложения процентная выручка определяется также по методу начисления. Данная выручка в виде прибыли подлежит налогообложению. Налоговая база актива (проценты к получению) равна 240 тыс. руб. Балансовая стоимость актива и его налоговая база совпада-

ют. Временная разница отсутствует. Отложенное налоговое обязательство или отложенное налоговое требование не возникает.

**Пример 4.** Балансовая сумма дивидендов к получению от дочерних компаний равна 240 тыс. руб. Дивиденды не облагаются налогом.

Исходя из определения налоговой базы актива, данного выше, налоговая база актива будет вычитаться из любых налогооблагаемых экономических выгод после возмещения балансовой стоимости актива, и если экономические выгоды не облагаются налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости, равной 240 тыс.руб. Временная разница не возникает.

Данный пример можно рассмотреть по-другому. Балансовая стоимость актива — 240 тыс. руб. Налоговая база актива равна нулю (налоговая база актива (любая) • ставку 0%). Возникает налогооблагаемая временная разница — 240 тыс. руб. Отложенное налоговое обязательство: 240 тыс. руб. (налогооблагаемая временная разница) • ставку 0% = 0.

Очевидно, что МСФО 12 допускаются ситуации, когда актив приобретается с целью получения экономической выгоды, но налоговое законодательство содержит ставку о процентах по определенным видам доходов.

**Пример 5.** Балансовая стоимость ссуды к получению от работника организации — 240 тыс. руб. Возмещение ссуды не имеет налоговых последствий. Налоговая база ссуды равна 240 тыс. руб. Временная разница не возникает.

Рассмотренные на примере понятия двух видов временных разниц (налогооблагаемых и вычитаемых) и соответствующих им отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований рассмотрены в отношении актива и составляют суть метода учета обязательств по уплате налогов на прибыль по балансу.

*Метод учета обязательств по уплате налогов на прибыль по отчету о прибылях и убытках (метод обязательств по отчету о прибылях и убытках).* Рассмотрим на сквозном примере применение метода обязательств организации по уплате налогов на прибыль по отчету о прибылях и убытках.

**Сквозной пример** применения метода обязательств по уплате налогов на прибыль по отчету о прибылях и убытках.

В первый год эксплуатации станка организация получит доход, 40 000 руб. Расход, равный величине амортизационных начислений за первый год, составит 10 000 руб. в бухгалтерском и 11 200 руб. в налоговом учете. Налогооблагаемая экономическая выгода от эксплуатации станка в первый год срока его полезного использования составит для:



целей бухгалтерского учета: 40 000 руб. - 10 000 руб. = 30 000 руб.;  
целей налогового учета: 40 000 руб. - 11 200 руб. = 28 800 руб.

Результаты расчетов экономической выгоды и налоговых последствий от эксплуатации станка в бухгалтерском и налоговом учете по годам срока полезного использования представлены в табл. 4.6.

Таблица 4.6

**Расчет налогов на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете**

Годы	Доход	Расход	Сумма накопленной амортизации	Прибыль (гр. 2 – – гр. 4)	Налог на при- быль*	Сальдо счета «Прибыли и убытки»
1	2	3	4	5	6	7
<b>Бухгалтерский учет</b>						
1	40 000	10 000	10 000	30 000	7200	22 800
2	50 000	12 500	22 500	37 500	9000	28 500
3	60 000	15 000	37 500	45 000	10 800	34 200
4	40 000	10 000	47 500	30 000	7200	22 800
5	40 000	10 000	57 500	30 000	7200	22 800
6	40 000	10 000	67 500	30 000	7200	22 800
7	40 000	10 000	77 500	30 000	7200	22 800
8	40 000	10 000	87 500	30 000	7200	22 800
9	50 000	12 500	100 000	37 500	9000	28 500
<b>Итого</b>	<b>400 000</b>	<b>100 000</b>	<b>—</b>	<b>300 000</b>	<b>72 000</b>	<b>228 000</b>
<b>Налоговый учет</b>						
1	40 000	11 200	11 200	28 800	6912	21 888
2	50 000	11 200	22 400	38 800	9312	29 488
3	60 000	11 200	33 600	48 800	11 712	37 088
4	40 000	11 200	44 800	28 800	6912	21 888
5	40 000	11 200	56 000	28 800	6912	21 888
6	40 000	11 200	67 200	28 800	6912	21 888
7	40 000	11 200	78 400	28 800	6912	21 888
8	40 000	11 200	89 600	28 800	6912	21 888
9	50 000	10 400	100 000	39 600	9504	30 096
<b>Итого</b>	<b>400 000</b>	<b>100 000</b>	<b>—</b>	<b>300 000</b>	<b>72 000</b>	<b>22 8000</b>
* Ставка налога на прибыль 24%.						

Как видно из таблицы, прибыль и налог на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете различны. Причина — различные зна-

чения амортизационных начислений (расходы) в бухгалтерском и налоговом учете по данным табл. 4.2 и 4.3. Итоговые значения доходов, расходов, прибыли, налога на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете совпадают. Величины прибыли в бухгалтерском и налоговом учете различны по годам срока полезного использования актива. Данное различие МСФО 12 определяет как временную разницу. При этом в соответствии с МСФО 12 все временные разницы есть временные разницы. Понятие «временных разниц» указывает на то, что разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью возникают по годам срока полезного использования актива, в целом же, за весь срок полезного использования актива величина прибыли в бухгалтерском и налоговом учете одна — 300 000 руб. Поэтому возникающая разница — временная разница.

Понятие временных разниц имеет отношение ко времени возникновения и влияние на величину налога на прибыль (при наличии временных разниц), отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований (табл. 4.7). Как и временные разницы отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования возникают и отражаются в учете и отчетности в одном периоде, но влияют на величину налога на прибыль к уплате (или возмещению из бюджета) в последующем (за отчетом) или последующих периодах. Это влияние заключается в том, что учтенные в прошлом периоде отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования соответственно увеличивают и уменьшают величину налога на прибыль за прошлый период, подлежащую уплате в текущем периоде (текущий налог на прибыль — это налог на прибыль, перечисляемый в бюджете в текущем периоде, но рассчитанный за прошлый период).

Поскольку временные разницы в виде отложенного налогового обязательства и отложенного налогового требования корректируют (влияют) величину текущего налога на прибыль в следующем за отчетным периоде (имеются два периода времени, отчетный, когда возникли временные разницы, а значит возникли отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования, и следующий за отчетным период времени, когда отложенное налоговое обязательство и отложенное налоговое требование корректирует величину текущего налога на прибыль), то временные разницы одновременно являются временными раз-

Таблица 4.7

**Расчет отложенных налоговых обязательств и отложенных  
налоговых требований**

(руб.)

Годы	Прибыль		Временная разница	Отложенное налоговое *	
	бухгалтер- ский учет	налоговый учет		обязательство	требование
1	2	3	4	5	6
1	30 000	28 800	+ 1200	+288	-312
2	37 500	38 800	-1300		-912
3	45 000	48 800	-3800		
4	30 000	28 800	+ 1200	+288	
5	30 000	28 800	+ 1200	+288	
6	30 000	28 800	+ 1200	+288	
7	30 000	28 800	+ 1200	+288	
8	30 000	28 800	+ 1200	+288	
9	37 500	39 600	-2100		-504
Итого	300 000	300 000	7000	+ 1728	-1728
* Расчет. Временная разница • Ставка налога на прибыль (24%).					

нищами (возникают в отчетном периоде, а влияют на величину текущего налога на прибыль в текущем периоде) (табл. 4.8).

Таблица 4.8

**Учет отложенных налогов**

(руб.)

Период (годы)	Сальдо начальное		Сч. «Отложенные налоги»		Сальдо конечное	
	Д-т	К-т	Оборот за период		Д-т	К-т
			Д-т	К-т		
1	—	—	—	288 (ОНО* за 1-й год)	—	288
2	—	288	312(ОНТ** за 2-й год)	—	312	—
3	312	—	288 (ОНО за 1-й год)	312(ОНТ за 2-й год) 912 (ОНТ за 3-й год)	912	—
* Отложенное налоговое обязательство. ** Отложенное налоговое требование.						

Графа 5 табл. 4.6 содержит прибыль, полученную в бухгалтерском учете, и прибыль, полученную в налоговом учете. МСФО 12 дает следующие определения понятиям «бухгалтерская прибыль» и «налогооблагаемая прибыль».

*Бухгалтерская прибыль* — это чистая прибыль или убыток за период, до вычета расходов по уплате налогов.

*Налоговая прибыль* (налоговый убыток) — это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

МСФО 12 содержит также понятия «расходы по уплате налога» и «текущие налоги», которые имеют следующие определения: *расходы по уплате налога* (доходы от переплаты налога) — это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

*Текущий налог* — это сумма налога на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период. Различия между величинами прибыли в бухгалтерском и налоговом учете приводят к различиям в величинах налогов на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете, а величины разниц - одинаковые (гр. 5, 6 табл. 4.7, гр. 4 табл. 4.9).

Таблица 4.9

Расчет временных налоговых разниц по налогу на прибыль

Годы	Налог на прибыль		Разница между налогом на прибыль в бухгалтерском учете и налоговом учете (временная налоговая разница)
	бухгалтерский учет	налоговый учет	
1	2	3	4
1	7200	6912	+288
2	9000	9312	-312
3	10 800	11 712	-912
4	7200	6912	+288
5	7200	6912	+288
6	7200	6912	+288
7	7200	6912	+288
8	7200	6912	+288
9	9000	9504	-504
Итого	72 000	72 000	

Регистр расчета и учета временных налоговых разниц может использоваться в качестве вспомогательного по отношению к расчету и учету налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц, с целью подтверждения правильности расчета последних. Учет расходов по налогу на прибыль представлен в табл. 4.10.

Таблица 4.10

Учет расходов по налогу на прибыль в 1-й год эксплуатации актива

(РУб.)

Показатель	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
Бухгалтерская прибыль	30 000	Сч. «Доходы и расходы»	Сч. «Прибыли и убытки»
Отложенное налоговое обязательство (см. табл. 4.5)	288	Сч. «Прибыли и убытки»	Сч. «Отложенное налоговое обязательство»
Отложенное налоговое требование (см. табл. 4.5)	—	—	—
Текущий налог на прибыль (см. табл. 4.5)	6912	Сч. «Прибыли и убытки»	Сч. «Расчеты по налогу на прибыль»
Расходы по уплате налога на прибыль	$7200 = (6912 + 288)$	—	—
Бухгалтерская прибыль после вычета расходов по уплате налога на прибыль (конечное кредитовое сальдо счета «Прибыли и убытки» за 1-й год)	$22\,800 = (30\,000 - 7200)$		

Как видно из табл. 4.8, в первый год эксплуатации актива по кредиту счета «Учет отложенных налогов» отражено отложенное налоговое обязательство в сумме 288 руб. за первый год в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки». В следующем году оно списывается на счет «Расчеты по налогу на прибыль», увеличивая (вливая) величину текущего налога на прибыль, начисленного за предыдущий отчетный год, но перечисляемого в последующем (втором) году.

Представленный в табл. 4.11 порядок формирования и учета расходов по налогу на прибыль (на примере учета во второй год срока полезного использования актива) показывает, как величина текущего налога на прибыль доводится до величины расходов по налогу на прибыль посредством влияния (корректировки) на величину текущего налога на прибыль отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований (отложенных налогов).

Таблица 4.11

**Формирование и учет расходов по налогу на прибыль во 2-й год эксплуатации актива**

(РУ6.)

ЛУКдИДСль	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
Бухгалтерская прибыль	37 500	Сч. «Доходы и расходы»	Сч. «Прибыли и убытки»
Отложенное налоговое обязательство	—	—	-
Отложенное налоговое требование (актив)	312	Сч. «Отложенные налоги», субсчет «Отложенное налоговое требование»	Сч. «Прибыли и убытки»
Текущий налог на прибыль	9312	Сч. «Прибыли и убытки»	Сч. «Расчеты по налогу на прибыль»
Расходы по уплате налога на прибыль	9000 =	—	-
Бухгалтерская прибыль после вычета расходов по уплате налогов на прибыль (конечное сальдо счета «Прибыли и убытки» за 2-й год)	=(9312-312) 28 500 - (37 500 - - 9000)	-	-

Конечное сальдо счета «Прибыли и убытки» по табл. 4.10 совпадает с расчетным конечным сальдо счета «Прибыли и убытки»

по табл. 4.6 (за 2-й год эксплуатации актива). Представленный в табл. 4.12 учет текущих налогов на прибыль отражает методику восстановления в последующем отчетном периоде величины перечисляемого налога на прибыль до величины налога на прибыль, исчисленного в бухгалтерском учете. Общая сумма налога на прибыль, исчисляемого в бухгалтерском и налоговом учете едина — 72 000 руб. (см. табл. 4.5, табл. 4.9).

Во втором году также начислено отложенное налоговое требование — 312 руб. за второй год эксплуатации актива, которое в третьем году будет списано со счета «Отложенные налоги» на счет «Расчеты по налогу на прибыль». Тем самым отложенное налоговое требование повлияет на величину текущего налога на прибыль (в сторону его уменьшения), перечисляемого за второй год в третьем году.

Аналогично со счета «Отложенные налоги» на счет «Расчеты по налогу на прибыль» будут списываться отложенное налоговое обязательство и требование. Прямых рекомендаций по учету отложенного налогового обязательства по кредиту счета «Отложенные налоги» и отложенных налоговых активов по дебету счета «Отложенные налоги» МСФО 12 не дает. То же и в отношении ведения соответствующих субсчетов («Отложенное налоговое обязательство» и «Отложенное налоговое требование») по счету «Отложенные налоги».

При наличии на счете «Отложенные налоги» обложенного налогового обязательства и требования за один и тот же отчетный период, на конец этого отчетного периода выводится сальдо счета в виде разницы между отложенным налоговым обязательством и требованием. Эта разница в последующем году списывается на счет «Расчет по налогу на прибыль».

В соответствии с п. 18 приложения 4 текущий и отложенный налоги должны дебетоваться или кредитоваться непосредственно на счет капитала.

Влияние отложенных налогов на величину текущего налога на прибыль представлено в табл. 4.12.

Изложенное позволяет сделать следующие выводы.

1. Проведена адаптация терминов и их определений, используемых в МСФО 12 с целью дальнейшего понимания содержания МСФО 12 российскими пользователями.

2. Представленные расчет и учет налогов на прибыль адаптированы для восприятия российскими пользователями.

Таблица 4.12

Учет текущих налогов на прибыль						
Годы	Сч. «Расчеты по налогу на прибыль»					
	Сальдо начальное		Дебет	Кредит	Сальдо конечное	
	Д-т	К-т			Д-т	К-т
1	—	—	—	6912 (ТНП)*	—	6912
2	—	6912	7200(перечислено за 1-й год)	288(ОНО** за 1-й год)	—	9312
3	—	9312	312 (ОНТ за 2-й год)	9312(ТНП)	—	9312
4	—	11 712	9000 (перечислено за 2-й год)	11712 (ТНП)	—	9312
5	—	6912	912 (ОНТ за 3-й год)	6912(ТНП)	—	9312
6	—	6912	10 800(перечислено за 3-й год)	6912(ТНП)	—	9312
7	—	6912	7200(перечислено за 4-й год)	288 (ОНО за 6-й год)	—	11712
8	—	6912	7200 (перечислено за 5-й год)	6912 (ТНП)	—	6912
9	—	6912	7200 (перечислено за 6-й год)	288 (ОНО за 4-й год)	—	6912
10	—	9504	7200 (перечислено за 7-й год)	6912(ТНП)	—	6912
Всего за 9 лет	—	—	7200 (перечислено за 8-й год)	288(ОНО за 6-й год)	—	6912
			504 (ОНТ за 9-й год)	6912(ТНП)	—	6912
			9000(перечислено за 9-й год)	288(ОНО за 7-й год)	—	6912
			1728 (ОНТ всего)	6912(ТНП)	—	6912
			72000 (перечислено всего)	288(ОНО за 8-й год)	—	6912
				9504(ТНП)	—	9504
				—	—	9504
				1728 (ОНО всего)	—	—
				72000 (ТНП всего)	—	—

\* Текущий налог на прибыль.

\*\* Отложенное налоговое обязательство.

3. Объяснены и представлены на примерах (в том числе на сквозном примере) метод обязательств по балансу и метод обязательств по отчету о прибылях и убытках.



4. Учет налогов на прибыль в соответствии с МСФО 12 требует отдельного ведения бухгалтерского учета и налогового учета.

5. Адаптированный к российской учетной теории и практике МСФО 12 позволяет выявить сходства и различия с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» с целью использования сходств и различий при ведении параллельного учета (по МСФО и по РСБУ) или при трансформации отчетности, сформированной по РСБУ, в отчетность, сформированную по МСФО.

## **4.2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02**

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций-налогоплательщиков налога на прибыль (кроме кредитных, страховых и бюджетных). Положение определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (налогооблагаемая прибыль (убыток), рассчитанный в порядке, установленном, законодательством РФ о налогах и сборах).

Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие между налогом на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанным в бухгалтерском учете, и налогом на налогооблагаемую прибыль, сформированным в бухгалтерском учете и отраженным в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Данное ПБУ предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину

налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

ПБУ 18/02 может не применяться субъектами малого предпринимательства.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшейся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

**Постоянные разницы.** Доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

1) превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

2) непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе активов (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости активов (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

3) непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

4) образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, в соответствии с законодательством о налогах и сборах, уже не может быть принят для налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

5) прочих аналогичных различий.

Постоянные разницы отражаются в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница.

**Постоянное налоговое обязательство.** Сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство *признается* организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство *равняется* произведению суммы постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Учет постоянных налоговых обязательств ведется на счете 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Учет расчетов по налогам и сборам», субсчет «Постоянное налоговое обязательство».

**Пример 1.** Расчет постоянного налогового обязательства.

Фактически представительские расходы и расходы на рекламу, полевое довольствие ООО «ГАС» за I квартал 200х г. составили всего 90 тыс. руб., в том числе: представительские расходы — 30 тыс. руб., расходы на рекламу — 40 тыс. руб., расходы на полевое довольствие — 20 тыс. руб. Для целей налогообложения прибыли указанные расходы составили соответственно 5 тыс. руб., 50 тыс. руб. и 10 тыс. руб. Для наглядности фактические расходы организации при составлении бухгалтерской отчетности и расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли и заполнения налоговой декларации, представлены в табл. 4.13.

Таблица 4.13

**Расходы ООО «ГАС» за I квартал 200х г.**

(тыс. руб.)

№ п/п	Вид расхода	Фактические расходы	Расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли
1	Представительские расходы:	30	5
2	на рекламу	40	50
3	на полевое довольствие	20	10
	Итого	90	65

Постоянная разница составит по:

представительским расходам:  $30 - 5 = 25$  тыс. руб.;

расходам на полевое довольствие:  $20 - 10 = 10$  тыс. руб.

*Итого* постоянная разница составит 35 тыс. руб.

**Пример 2.** Формирование налога на прибыль в бухгалтерском учете, для целей налогообложения текущего налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» по данным примера 1.

Таблица 4.14

**Расчет налога на прибыль в бухгалтерском учете  
для целей налогообложения в соответствии с ПБУ 18/02  
в ООО «ГАС» за I квартал 200х г.**

(тыс. руб.)

Показатель	В бухгалтерском учете	В налоговом учете	Постоянная разница
1. Доходы	350	350	—
2. Расходы			
Всего	90	65	35
В том числе представительские расходы:	30	5	25
на рекламу	40	50	-
на полевое довольствие	20	10	10
Прибыль	260	285	
Налог на прибыль	62,4	68,4	
* Ставка налога на прибыль 24%.			

Исходя из данных табл. 4.14 разница между бухгалтерской и налоговой прибылью составляет 25 тыс. руб. Соответственно разница между налогом на прибыль в бухгалтерском учете и налоговом учете составляет 6 тыс. руб. (25 тыс. руб. • 24% 100%).

Разница между общей суммой расходов в бухгалтерском учете и налоговом учете — 35 тыс. руб., что равно величине постоянной разницы. Чем же вызвано различие в разницах между величиной расходов в бухгалтерском и налоговом учете, равной 35 тыс. руб. (90 тыс. руб. - 65 тыс. руб.), величиной разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью, равной 25 тыс. руб. (285 тыс. руб. - 260 тыс. руб.)? Ответ на этот вопрос заключается в вычислении постоянной разницы, данной выше, и приведенных после определения постоянных разниц ситуаций, в которых возникают постоянные разницы, в частности, превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам.

В примере 2 по данным табл. 4.14 расходы на рекламу в бухгалтерском учете не превышают расходов по этой же статье в налоговом учете. Величина расходов по статье «Расходы на рекла-

му» в бухгалтерском учете меньше величины расходов по этой же статье на 10 тыс. руб. Поэтому по статье «расходы на рекламу» постоянная разница не образуется.

Заметим, что фактические расходы на рекламу ООО «ГАС» за I квартал 200х г. меньше суммы расходов, принимаемых для целей налогообложения. Поэтому величина данного вида расходов не влияет на величину налогооблагаемой прибыли. Величина налогооблагаемой прибыли за рассматриваемый период должна быть увеличена на 35 тыс. руб. Тогда постоянное налоговое обязательство составит:

$$35 \text{ тыс. руб.} \cdot 24\% / 100\% = 8,4 \text{ тыс. руб.}$$

Соответственно сумма налога на прибыль за рассматриваемый период должна быть увеличена на сумму постоянного налогового обязательства, равного 8400 руб. Данная сумма как постоянное налоговое обязательство должна быть отражена в бухгалтерском учете бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Постоянное налоговое обязательство».

Временные разницы. Доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах. Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию *отложенного налога на прибыль*.

Отложенный налог на прибыль. Сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера или влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы. Суммы, которые при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен *уменьшить* сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет *в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах*.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

1) применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль (сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете больше суммы амортизации, учитываемой в налоговых расчетах);

2) применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

3) излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах<sup>1</sup>;

4) убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;

5) применения разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с продажей объектов основных средств;

6) наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

7) прочих аналогичных различий.

**Налогооблагаемые временные разницы.** Суммы, которые при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен *увеличить* сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

1) применения разных способов расчета сумм амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль (сумма начисленной амортизации в бухгалтерском уче-

Заметим, что в данном пункте речь идет о сумме налога, а не о вычитаемой временной разнице, что будет рассмотрено ниже.

те *меньше* суммы амортизации, начисленной для целей налогообложения прибыли);

2) признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;

3) отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

4) применения различных правил отражения процентов, учитываемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

5) прочих аналогичных различий.

Вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в аналитическом счете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая или налогооблагаемая временная разница.

**Пример 3.** Расчет вычитаемых временных разниц.

В Торговой организации ОАО «Арбат» сумма издержек обращения в июле 200х г. составила 400 тыс. руб., в том числе расходы, связанные с управлением продажами, составили 130 тыс. руб.

В соответствии со ст. 320 Налогового кодекса Российской Федерации косвенные расходы, к которым относятся управленческие расходы, уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Данные для расчета вычитаемой временной разницы представлены в табл. 4.15.

Таким образом, не принимая для целей налогового учета (в соответствии со ст. 313 Налогового кодекса Российской Федерации целью осуществления налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога), сумма управленческих расходов, равная 130 тыс. руб., определяемая как разница между суммой издержек обращения, учитываемых для целей бухгалтерского учета и суммой издержек

**Исходные данные для расчета вычитаемой временной разницы ОАО «Арбат» за июль 200X г.**

(РУБ.)

№ п/п	Показатель	Для целей формирования прибыли		Вычитаемая временная разница
		бухгалтерской	налогооблага- емой	
1	Доходы от продажи то- варов	700 000	700 000	
2	Издержки обращения всего;	400000	270 000	130 000
	в том числе: управленческие расхо- ды (косвенные расхо- ды)	130 000		130 000
3	Прибыль	300 000	430000	130 000

обращения, принимаемых для целей налогового учета (400 000 руб. — 270 000 руб.) есть вычитаемая временная разница.

Если бы действующим законодательством допускалось признавать и учитывать управленческие расходы (обозначим их —  $n$ ) в составе издержек обращения, учитываемых для целей формирования налогооблагаемой прибыли, то расчет вычитаемой временной разницы был бы следующим: 130 000 руб. —  $n = 130\,000$  руб. или в нашем примере  $130\,000 - 0 = 130\,000$  руб. При условии, что  $n = 90\,000$  руб. расчет вычитаемой временной разницы был бы следующим:

$$130\,000 \text{ руб.} - 90\,000 \text{ руб.} = 40\,000 \text{ руб.}$$

При условии, что управленческие (косвенные) расходы исключаются из суммы издержек обращения, налогооблагаемая база по налогу на прибыль увеличивается, значит и сумма налога на прибыль будет больше. Следовательно, в данном текущем отчетном периоде не происходит уменьшения суммы налога на прибыль (формируемой исходя из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль). Сумма налога на прибыль будет уменьшена в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Рассмотрим это на примере.

На основе (приведенного выше) вычисления временных разниц, к которым относятся вычитаемые временные разницы, это



доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах.

Исходя из определения вычитаемых временных разниц, данного выше, вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен *уменьшить* сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

**Отложенный налоговый актив.** Та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем или последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы признаются в том отчетном периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы.

Отложенные налоговые активы признаются при условии существования вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Величина отложенного налогового актива определяется как результат произведения суммы вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Учет сумм отложенных налоговых активов осуществляется на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов.

Влияние отложенного налога на прибыль на уменьшение суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах рассмотрим по данным табл. 4.16.

Докажем по данным табл. 4.16, что отложенный налоговый актив, равный 31,2 тыс. руб., уменьшает сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде. Налог на прибыль по графе 2 равен 72 тыс. руб., по графе 3 — 103,2 тыс. руб. Разница между налогом на прибыль исходя из бухгалтерской прибыли и налогом, определяемым из налогооблагаемой прибыли составляет 31,2 тыс. руб. — есть отложенный налоговый актив.

Учет суммы отложенного налогового актива отражается бухгалтерской проводкой Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые акти-

Таблица 4.16

**Влияние отложенного налога на прибыль (налогового актива) на уменьшение  
суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем  
за отчетным или в последующих отчетных периодах**

(тыс. руб.)

Показатель	Для целей формирования прибыли		Вычитаемая временная разница	Отложенный налоговый актив
	бухгалтерской	налогооблагаемой		
1	2	3	4	5
1. Доходы	700	700		
2. Расходы	400	270		
В том числе управленческие расходы	130		130	31,2
3. Прибыль	300	430		
4. Налог на прибыль	72	103,2		
(Ставка налога на прибыль 24%).				

вы» в корреспонденции со счетом 68 «Учет расчетов по налогам и сборам», субсчет «Отложенные налоговые активы» (ОНА). В рассматриваемом примере отложенные налоговые активы в сумме 31,2 тыс. руб. *в текущем отчетном периоде* будут отражены записью:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Отложенные налоговые активы»,

и значит рассчитанная в текущем отчетном периоде для целей формирования налогооблагаемой прибыли сумма налога на прибыль будет увеличена по сравнению с суммой налога на прибыль, сформированного в бухгалтерском учете, но отложенные налоговые активы по определению должны уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Пример корректировки суммы налога на прибыль, полученной в бухгалтерском учете, для расчета суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах, будет рассмотрен ниже.

**Пример 4** (продолжение примера 3).

Величина суммы отложенного налогового актива ОАО «Арбат» за июль 200х г. составит:

$$130\,000 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100\% = 31\,200 \text{ руб.}$$

Учет суммы отложенного налогового актива осуществляется по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Учет расчетов по налогам и сборам» субсчет «Отложенные налоговые активы».

Учет сумм отложенных налоговых активов по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая разница, осуществляется в аналитическом учете счета учета сумм отложенных налоговых активов.

При отсутствии в текущем отчетном периоде налогооблагаемой прибыли, но наличии вероятности того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда возникнет в организации налогооблагаемая прибыль.

В случае выбытия объекта актива, по которому был начислен отложенный налоговый актив, последний списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

**Пример 5.** Списание отложенного налогового актива при выбытии объекта актива, по которому он был начислен.

Условие. Первоначальная стоимость объекта основного средства (ООС) составляет 100 тыс. руб. Срок полезного использования ООС — пять лет. Годовая норма амортизации — 20%. В течение срока полезного использования планируется выпустить 1000 единиц готовой продукции. В течение первого отчетного периода планируется произвести 400 единиц продукции с использованием данного ООС. Во второй год - 200 шт., третий - 200 шт., в четвертый и пятый - по 100 шт. (табл. 4.17).

В случае выбытия из учета объекта основного средства до истечения срока его полезного использования учет отложенных налоговых активов и обязательств представлен в табл. 4.18.

По данным табл. 4.18 за первый год полезного использования ООС условный расход по налогу на прибыль будет увеличен на 4800 руб. (проводка 3). За четвертый и пятый годы полезного

Таблица 4.17

**Итоги расчетов по начислению отложенных налоговых активов  
и отложенных налоговых обязательств по объекту основного строительства  
за пять лет в ООО «Комплекс»**

(руб.)

№ п/п	Показатель	Для целей бухгалтерского учета		Для целей опреде- ления налогообла- гаемой базы по на- логу на прибыль	
1	Первоначальная стои- мость	100 000		100 000	
2	Начислена амортизация за:				
	1-й год	40 000	Способ списания стоимости пропорцио- нально объему продукции	20 000	линей- ный спо- соб
	2-й год	20 000		20 000	
	3-й год	20 000		20 000	
	4-й год	10 000		20 000	
	5-й год	10 000		20 000	
3	Временные разницы				
3.1	Вычитаемая временная разница за 1-й год	20 000		—	
3.2	Отложенные налоговые активы	4800		—	
3.3	Налогооблагаемая вре- менная разница за 4-й год:	10 000		—	
3.4	Налогооблагаемая вре- менная разница за 5-й год	10 000	20 000	—	
3.5	Отложенные налоговые активы за:				
	4-й год	2400	4800	—	
3.6	5-й год	2400		—	

использования ООС условный расход по налогу на прибыль дол-  
жен быть уменьшен на 2400 руб. за каждый год. В целом за весь  
период полезного использования ООС величина отложенного  
налогового актива равна величине отложенного налогового обя-  
зательства. При выбытии актива по истечении срока полезного  
использования величины отложенного налогового актива и от-  
ложенного налогового обязательства списываются соответ-

Таблица 4.18

**Бухгалтерский учет отложенного налогового актива,  
отложенных налоговых обязательств**

(РУ6.)

№ п/п	Бухгалтерская запись (проводка)	Д-т	К-т	Сумма
1	Принятие к учету объекта основного средства (ООС)	01	08	100 000
2	Начислена амортизация за четыре года полезного использования ООС	20	02	90 000
3	Начислен отложенный налоговый актив за 1 -й год полезного использования ООС	09	68-ОНА	4800
4	Начислено отложенное налоговое обязательство за:			
4.1	4-й год полезного использования ООС	68-ОНО	77	2400
4.2	5-й год полезного использования ООС	68-ОНО	77	2400

ственно на дебет и кредит счета учета прибылей и убытков с кредита учета отложенного налогового актива и дебета учета отложенного налогового обязательства в сумме 4800 руб. Учитывая, что в рассматриваемом примере величины отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства при их списании на счет 99 «Прибыли и убытки» равны, корректировки условного расхода по налогу на прибыль не происходит. Условный расход по налогу на прибыль не корректируется после списания актива и обязательства также и по той причине, что он корректируется в том отчетном периоде, когда осуществляется начисление налогового актива и налогового обязательства.

**Отложенное налоговое обязательство.** Та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенного налогового обязательства определяется как результат произведения налогооблагаемых временных раз-

ниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Учет сумм отложенных налоговых обязательств осуществляется на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств.

Учет сумм отложенных налоговых обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница, осуществляется в аналитическом учете счета учета отложенных налоговых обязательств (сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства»).

**Пример 6.** Процентный доход (по предоставленным займам) за I квартал 200х г. в ООО «ГАС» составил:

в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (метод начисления) 70 тыс. руб.;

для целей налогообложения — по кассовому методу — 90 тыс. руб.

Для наглядности исходные данные для составления бухгалтерской отчетности и налоговой декларации за 200х г. представлены в табл. 4.19.

Таблица 4.19

**Процентный доход ООО «ГАС» за I квартал 200Х г.**

(РУБ.)

№ п/п	Показатель	Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогового учета по налогу на прибыль	Налогооблагаемая временная разница
1	Процентный доход (по предоставленным займам)	70 000	90 000	20 000

Налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за I квартал 200х г. составит

$$90\ 000\ \text{руб.} - 70\ 000\ \text{руб.} = 20\ 000\ \text{руб.}$$

Отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль за I квартал 200х г. при ставке налога 24% составит

$$20\ 000\ \text{руб.} \cdot 24\% / 100\% = 4800\ \text{руб.}$$

Учет суммы отложенного налогового обязательства осуществляется по *кредиту счета* 77 «Отложенные налоговые обязатель-

ства» в корреспонденции с *дебетом счета 68* «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Отложенные налоговые обязательства».

При отсутствии в текущем отчетном периоде суммы налогооблагаемой прибыли, но наличии вероятности того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до того отчетного периода, когда в организации возникнет налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Отражение в учете сумм, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, осуществляется по дебету счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

При выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому было начислено отложенное налоговое обязательство, последнее списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

В бухгалтерском балансе может отражаться сальдированная (свернутая) сумма отложенного налогового обязательства. Сальдированная (свернутая) сумма отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства может отражаться при одновременном наличии следующих условий.

1. Наличие организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

2. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Рассмотрим на практическом примере уменьшение и погашение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов.

В соответствии с абз. 2 п. 17 ПБУ 18/02 уменьшению или полному погашению отложенного налогового актива должно способствовать предварительное уменьшение или полное погашение

вычитаемых временных разниц. Однако законодатель не разъяснил, что следует подразумевать под терминами «уменьшение» и «погашение» и как практически в учете это должно осуществляться. В соответствии с п. 13 ПБУ 18/02 «Вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов или обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница)». Заметим, что временные разницы отражаются в аналитическом учете счета (а не *счетов*, а значит без отражения временных разниц на корреспондирующих счетах) учета активов и обязательств. Тогда уменьшение или полное погашение вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц должно осуществляться в аналитическом учете одного счета: того, на котором учтена соответствующая временная разница. Практически это может осуществляться отражением на этом счете суммы со знаком «минус».

**Пример 7.** По данным табл. 4.15 вычитаемая разница (управленческие расходы) составили 130 000 руб. (Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» 130 000 руб.). Отложенный налоговый актив 31 200 руб. учтен бухгалтерской записью:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Отложенные налоговые активы».

Если под термином «уменьшение» следует понимать частичную оплату покупателем вычитаемой разницы в составе цены товара или услуги, а под «погашением» полную оплату покупателем вычитаемой временной разницы в составе погашения дебиторской задолженности за товар или услугу, то погашение вычитаемой временной разницы отражается в учете записью:

№ п/п	Показатель	Д-т	К-т	Сумма, руб.
1	Погашение (оплата) вычитаемой разницы (сумма условна)	• 51	62	400000
2	Списание вычитаемой временной разницы	26	-	- 130000
3	Погашение отложенного налогового актива	68-ОНА	09	31200

МСФО. - М.: «Аскери», 2004. С. 129 - 130.



В соответствии с последним абзацем п. 17 ПБУ 18/02 «Отложенный налоговый актив или выбытие объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов». Различие между отражением в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов описывается:

Д-т сч. 68, субсчет «Отложенные налоговые активы»

К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» и

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Отложенные налоговые активы»

К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»

законодатель не объясняет.

**Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль.** Условный расход — это сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (**УРНП, УДНП**) равен результату от произведения бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Учет условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль осуществляется на отдельном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету 99 «Прибыли и убытки».

Сумма начисленного условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по *дебету счета* 99 «Прибыли и убытки» субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль (по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с *кредитом счета* 68 «Учет расчетов по налогам и сборам» (в корреспонденции с дебетом счета 68 «Учет расчетов по налогам и сборам»), на отдельном субсчете.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) — это налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства,

отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Базовые данные, сформированные в бухгалтерском учете, используемые при расчете текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка), представлены в табл. 4.20, а корректировка условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) приведена на схеме 1.

Таблица 4.20

**Базовые данные для расчета текущего налога на прибыль  
(текущего налогового убытка)**

№ п/п	База для расчета показателя	Учет разниц	Формула расчета показателя	Показатель	Призна- ние	Учет показателя	Влияние на сумму налога на прибыль
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Сумма налога на при- быль исходя издан- ных бух- галтер- ского учета	—	Резуль- тат от произве- дения бухгал- терской прибы- ли, сформи- рован- ной в отчет- ном пе- риоде, на став- ку нало- га на при- быль, действи- ующую на от- четную дату	Услов- ный рас- ход (услов- ный до- ход) по налогу на при- быль (УРНП и УДНП)	—	Д-тсч. 99 - УРНП К-т сч. 68 - УРНП (Д-тсч. 68-уднп К-т сч. 99 - УДНП)  Д-т сч. 99-ПНО К-т сч.	—

№ п/п	База для расчета показа- теля	Учет разниц	Формула расчета показа- теля	Показа- тель	Призна- ние	Учет показа- теля	Влияние на сумму налога на прибыль
1	2	3	4	5	6	7	8
2	Посто- янные разницы	Отража- ются в анали- тиче- ском учете со- ответст- вующего счета учета ак- тивов и обяза- тельств, в оценке которых возник- ла пос- тоянная разница	Резуль- тат от произве- дения посто- янной разницы на став- ку нало- га на прибыль	Посто- янное налого- вое обя- затель- ство (ПНО)	-	68-ПНО	Приво- дит к <i>увеличе- нию</i> на- логовых плате- жей по налогу на при- быль в <i>отчет- ном пе- риоде</i>
3	Вычита- емые времен- ные раз- ницы (ВВР)	Отража- ются в анали- тиче- ском учете соответ- ствующе- го счета учета активов и обяза- тельств, в оценке которых	Резуль- тат от произве- дения вычита- емых времен- ных раз- ниц (ВВР) отчетно- го пери- ода на ставку налога	Отло- женный налого- вый ак- тив (ОНА) - часть от- ложен- ного на- лога на прибыль	Органи- зация призна- ет ОНА в том отчет- ном пе- риоде, когда возник- нет ВВР, при ус- ловии сущест- вования вероят-	Д-т сч. 09-ОНА К-т сч. 68-ОНА	Должен <i>умень- шить</i> сумму налога на при- быль, подле- жащего уплате в бюд- жет в <i>следую- щем за отчет- ным или</i>

№ п/п	База для расчета показа- теля	Учет разниц	Формула расчета показа- теля	Показа- тель	Призна- ние	Учет показа- теля	Влияние на сумму налога на прибыль
1	2	3	4	5	6	7	8
4	Налого- облагае- мые вре- менные разницы (НОВР)	возник- ла ВВР  Отража- ются в анали- тиче- ском учете со- ответст- вующего счета учета ак- тивов и обяза- тельств, в оценке которых возник- ла НОВР	на при- быль  Резуль- тат от произве- дения НОВР на став- ку нало- га на прибыль	Отло- женное налого- вое обя- затель- ство (ОНО) - часть от- ложен- ного на- лога на прибыль	ности того, что органи- зация получит налого- облагае- мую прибыль в после- дующих отчет- ных пе- риодах Органи- зация призна- ет ОНО в том от- четном периоде, когда возника- ют НОВР	Д-т сч. 68-ОНО К-т сч. 77-ОНО	<i>в после- дующих отчет- ных пе- риодах</i>  Должно привес- ти к уве- личению налога на при- быль, подле- жащего уплате в бюджет в следу- ющем за отчет- ным или в после- дующих отчет- ных пе- риодах

№ п/п	База для расчета показа- теля	Учет разниц	Формула расчета показа- теля	Показа- тель	Призна- ние	Учет показа- теля	Влияние на сумму налога на прибыль
1	2	3	4	5	6	7	8
5	Услов- ный рас- ход (услов- ный до- ход) по налогу на при- быль (УРНП, УДНП)	(Д-т сч. 99 - УДНП) К-т сч. 68 - УРПНП Д-т сч. 68 - УРНП К-т сч. 99 - УРНП	УРНП + ПНО + ОНА - ОНО	Текущий налог на прибыль (ТНП) (теку- щий на- логовый убыток - ТНУ)		Д-т сч. 99 - УРНП К-т сч. 68 - УРНП (Д-т сч. 68 - УРНП К-т сч. 99 - УРНП)	ТНП (ТНУ) равня- ется сумме неопла- ченной величи- ны на- лога

Отражение в учете условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль представлено на схеме 1.

Сч. 99 «Прибыли и убытки»,  
субсчет «Условный доход (расход)  
по налогу на прибыль»

Сч. 68 «Расчеты по налогам и сбо-  
рам»

УРНП Сч. 68  
Сч. 68-ПНО

ОНОСч 77	УРНП Сч. 99-УРНП
	ПНО Сч. 99-ПНО
	ОНА (Сч. 09)

**Схема 1.** Бухгалтерский учет условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств с целью определения текущего налога на прибыль

**Сквозной пример** расчета текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка), отражаемого в отчете о прибылях и убытках.

*Базовые данные.* Организация «Комплекс» за 200х г. для расчета текущего налога на прибыль имеет следующие факторы, повлиявшие на отклонение налогооблагаемой прибыли (убытка).

1. По акту проверки налоговой инспекции сумма штрафов и пеней составила 16 тыс. руб.

2. Стоимость безвозмездно переданных активов (автотранспорт) составила 300 тыс. руб.

3. Излишне уплаченная и не возвращенная сумма налога на прибыль за предыдущий отчетный период принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем отчетном периоде в размере 46 тыс. руб.

4. Проценты за пользование банковским кредитом (на приобретение основных средств) начислены в сумме 10 тыс. руб., а уплачены в сумме 40 тыс. руб. (кассовый метод). Для целей налогообложения принимается 40 тыс. руб.

Базовые данные для корректировки условного расхода по налогу на прибыль представлены в табл. 4.21.

Таблица 4.21

**Базовые данные для корректировки условного расхода  
по налогу на прибыль ОАО «Комплекс»**

(руб.)

№ п/п	Вид доходов и расходов	Сумма, учитываемая при определении		Разница, возникшая в отчетном периоде
		бухгалтер- ской при- были (убытка)	налогообла- гаемой при- были (убыт- ка)	
1	2	3	4	5
1	Штрафы и пени налого- вой инспекции	160 000		160 000 (постоянная разница)
2	Стоимость безвозмездно переданных активов	300 000		300 000 (постоянная разница)
3	Переплата по налогу на прибыль за предыдущий отчетный период 46 000 руб.		-	

№ п/п	Вид доходов и расходов	Сумма, учитываемая при определении		Разница, возникшая в отчетном периоде
		бухгалтер- ской прибы- ли (убытка)	налогообла- гаемой при- были (убыт- ка)	
1	2	3	4	5
4	Проценты за пользова- ние банковским креди- том	10 000	40 000	30 000 (налогообла- гаемая вре- менная раз- ница)
5	Величина убытка, пере- несенного на будущее, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах	70 000		70 000 (вычитаемая временная разница)

Величина прибыли, полученной ОАО «Комплекс» по данным бухгалтерского учета за отчетный период составила 400 000 руб.

Условный расход по налогу на прибыль:

$$400\,000 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100\% = 96\,000 \text{ руб.}$$

Используя базовые данные, приведенные в табл. 4.21, рассчитаем показатели, необходимые для определения величины текущего налога на прибыль.

1. Постоянные налоговые обязательства (ПНО):

$$160\,000 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100\% = 38\,400 \text{ руб.}$$

$$300\,000 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100\% = 72\,000 \text{ руб.}$$

Итого ПНО: 110 400 руб.

Отражается в бухгалтерском учете бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые обязательства»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Постоянные налоговые обязательства».

2. Отложенное налоговое обязательство:

$$30\,000 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100\% = 7200 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68, субсчет «Отложенные налоговые обязательства»

К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства», субсчет «Отложенные налоговые обязательства».

3. В соответствии с п. 11 ПБУ 18/02 излишне уплаченная сумма налога на прибыль, не возвращенная организации, а принятая к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах, есть *вычитаемая временная разница*. В соответствии с п. 9 ПБУ 18/02 временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль. По нашему мнению, излишне уплаченная сумма налога — переплата по налогу на прибыль за предыдущий отчетный период в отчетном периоде, есть дебетовое saldo счета 68, субсчет «Текущий налог на прибыль».

Значит, отложенный налоговый актив не может рассчитываться как произведение налога на ставку налога на прибыль. Переплата по налогу на прибыль за предыдущий отчетный период должна корректировать величину условного расхода по налогу на прибыль или текущего налога на прибыль, отражаемого в бухгалтерском учете отчетного периода, но подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде. Такая ситуация должна находить отражение в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях в соответствии с п. 25 ПБУ 18/02 с целью повышения прозрачности финансовой отчетности и предоставления пользователям полезной для принятия управленческих решений информации.

4. Отложенный налоговый актив:

$$70\,000 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100\% = 16\,800 \text{ руб.}$$

5. Текущий налог на прибыль:

$$96\,000 \text{ руб.} + 110\,400 \text{ руб.} + 16\,800 \text{ руб.} - 7200 \text{ руб.} = 216\,000 \text{ руб.}$$

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 устанавливает правила формулирования в бухгалтерском учете условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль за отчетный период исходя из данных, полученных в бухгалтерском учете (бухгалтерская прибыль) и вводит показатели, при помощи которых корректируется условных доход по налогу на прибыль. Эти показатели: постоянное налоговое обязательство (К-т сч. 68, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»), отложенный налоговый актив (К-т сч. 68, субсчет «Отложенный налоговый актив») и отложенное налоговое обязательство (Д-т сч. 68, субсчет «Отложенное налоговое обязательство»).



Следовательно, отложенный налоговый актив уменьшает (в соответствии с п. 14 ПБУ 18/02), а постоянное налоговое обязательство и отложенное налоговое обязательство увеличивают условный расход налога на прибыль (в соответствии с п. 15 ПБУ 18/02). Скорректированный условный расход по налогу на прибыль есть текущий налог на прибыль (п. 21 ПБУ 18/02).

Заметим также, что временные разницы не формируют налогооблагаемую прибыль, как об этом сказано в п. 9 ПБУ 18/02, но приводят к образованию отложенного налогового актива и обязательства, являющихся отложенным налогом на прибыль и корректирующих условный расход налога на прибыль (определенный исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженный в бухгалтерском учете независимо от налогооблагаемой прибыли (убытка)(п. 20 ПБУ 18/02)). Однако с целью проверки правильности расчета величины текущего налога на прибыль можно скорректировать величину бухгалтерской прибыли путем ее увеличения на суммы постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и уменьшения на суммы налогооблагаемых временных разниц. Полученная в результате корректировок величина есть налогооблагаемая база для расчета текущего налога на прибыль по действующей в отчетном периоде ставке налога на прибыль. До введения в действие ПБУ 18/02 корректировалась величина бухгалтерской прибыли в соответствии с требованиями законодательства о налогах и сборах.

Правильность исчисления величины текущего налога по данным табл. 4.21 проверим с помощью корректировки величины бухгалтерской прибыли. Расчет представлен в табл. 4.22.

При формировании финансовой отчетности отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) отражаются в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках». При наличии показателей, корректирующих величину условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывается информация: об условном расходе (условном доходе) по налогу на прибыль, пос-

**Корректировка бухгалтерской прибыли с целью  
определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль**

(руб.)

№ п/п	Показатель	Сумма
1	Прибыль, полученная по данным бухгалтерского учета (бухгалтерская прибыль)	400 000
2	Увеличивается	530 000
	В том числе на:	
	штрафы и пени налоговой инспекции	160 000
	стоимость безвозмездно переданных активов	300 000
	величина убытка, перенесенного на будущее, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах	70 000
3	Уменьшается	300 000
	В том числе на проценты за пользование банковским кредитом	30 000
4	Итого налогооблагаемая прибыль	900 000
5	Текущий налог на прибыль (ставка налога на прибыль 24%)	216 000

тоянных и временных разниц возникших в отчетном периоде и повлиявших на корректировку условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль, суммах отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанных на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива или вида обязательства (п. 25 ПБУ 18/02).

По данным сквозного примера форма № 2 имеет следующий вид (табл. 4.23).

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что с изданием ПБУ 18/02 сделан еще один шаг в ходе реформирования отечественного бухгалтерского учета в направлении его сближения с МСФО. При разработке ПБУ 18/02 учитывались требования МСФО 12 «Налоги на прибыль». В то же время ПБУ 18/02 не содержит четких и исчерпывающих определений, в частности, таких понятий, как уменьшение и погашение в отношении налоговых активов (п. 17 ПБУ 18/02).

Временной разрыв между выходом ПБУ и методическими рекомендациями должен быть сведен к минимуму, что способ-

Таблица 4.23

**Отчет о прибылях и убытках ОАО «Комплекс» за 200х г.**  
(тыс.руб.)

№ стро-ки	Показатель	За отчетный период
1	Выручка от продажи услуг (условно)	1100
2	Себестоимость проданных услуг (условно)	700
3	Валовая прибыль	
4	Прибыль (убыток) до налогообложения	400
5	Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль	96
6	Постоянные налоговые обязательства	110
7	Отложенные налоговые активы	17
8	Отложенные налоговые обязательства	7
9	Переплата в бюджет по текущему налогу на прибыль	46
10	Текущий налог на прибыль	216
11	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (стр. 10-стр. 9)	170

ствовало бы уменьшению количества вопросов, возникающих при составлении бухгалтерской финансовой отчетности, а следовательно, достоверности и прозрачности отчетности.

# **ЗАДАНИЯ ДЛЯ**

## **САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ**

**Задание 1.** Признание доходов и расходов.

А. Корпорация «Фарма», с целью расширения рынков сбыта и продвижения своей продукции в другие страны, должна выполнить ряд международных экологических требований. Проведение экспертизы на выполнение экологических требований корпорацией «Фарма» оценивается в 180 тыс. ден. ед.

Б. Может ли данная сумма в 180 тыс. ден. ед. быть капитализирована?

**Задание 2.** Отчет о прибылях и убытках.

А. Компания «Актив» имеет следующий состав доходов и расходов, тыс. ден. ед., за отчетный период:

Выручка 10 000

Амортизационные отчисления	- 2100
Расходы на персонал	— 1500
Прочий операционный доход	— 1500
Сырье и материалы использованные	— 2400
Прочие операционные расходы	— 1000
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	— 100
Расходы по сбыту	— 500
Административные расходы	- 1000

Б. Используя данные раздела А, составьте два вида отчета о прибылях и убытках по:  
видам расходов;  
деятельности.

**Задание 3.** Бухгалтерский баланс.

А. информация о финансовом положении компании «Металл» представлена следующими элементами, тыс. ден. ед.:

Доля меньшинства	— 370
Займы краткосрочные	— 50
Деловая репутация (гудвилл)	- 470
Задолженность кредиторская	- 80

Выпущенный капитал	— 1000
Налоговые обязательства	— 200
Задолженность дебиторская	—100
Резервы (по капиталу)	- 600
Основные средства	— 730
Накопленная прибыль (убыток)	—
Денежные средства и их эквиваленты	— 500
Запасы	- 700
Пенсионные обязательства	— 200

*Б.* Используя данные раздела *А*, составьте баланс вертикального и горизонтального вида.

**Задание 4.** Основополагающее балансовое уравнение.

*А.* Используя данные задания 1, составьте основополагающее балансовое уравнение МСФО.

# СЛОВАРЬ<sup>1</sup>

**АКТИВЫ.** Ресурсы, контролируемые компанией, которые образовались в результате прошлых периодов и от которых компания ожидает экономических выгод в будущем<sup>2</sup>.

**Активы.** Ресурсы организации, обеспеченные средством (средствами) контроля со стороны организации, которые образовались в результате событий прошлых периодов и способные прямо или косвенно содействовать получению в будущем экономической выгоды (прибыли) от их использования.

Активы первичны по отношению к доходам и расходам. Активы принимаются к учету и признаются в учете и отчетности, если соответствуют определению и в отношении них выполнены все условия признания.

**ДОХОДЫ.** Это увеличение акционерного капитала в результате работы компании за данный период, которое обычно является результатом реализации продукции или предоставления услуг.

Принцип **Реализации Международных Бухгалтерских Стандартов (GAAP, IAS)** отвечает на вопрос о том, когда следует учитывать доход. Принцип же консерватизма позволяет ответить на вопрос о том, какая сумма дохода подлежит учету. Например, компания продала в кредит мотоцикл стоимостью 3000 долл. США. Однако покупатель с компанией так и не рассчитался. В итоге средства компании уменьшились на один мотоцикл, при этом уменьшился ее капитал. В результате компания не будет учитывать доход по итогам этой операции.

Очевидно, что если бы компании было известно, что покупатель не будет платить за покупку, то она не доставила бы ему мотоцикл.

Здесь и далее даны определения терминов, используемых в переводной литературе по международным стандартам учета и финансовой отчетности. Отсутствие нормативного толкования терминов, по мнению автора, не способствует сближению отчетности, сформированной по правилам российской системы учета и отчетности, с отчетностью, сформированной по правилам международных стандартов учета и финансовой отчетности.

<sup>2</sup> Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскер-АССА, 2000.

<sup>3</sup> См.: *Мощенко Н.П.* Международный бухгалтерский учет. — 2003. — № 9.

Практика говорит о том, что некоторые клиенты, о платежной репутации которых заранее неизвестно, могут не заплатить. В таких случаях считают, что имеет место безнадежный долг.

При оценке суммы своих доходов компания должна принимать во внимание возможность безнадежного долга. Это делается путем определения ожидания доходов, получение которых за данный отчетный период будет являться **вполне определенным событием**<sup>1</sup>.

**Доходы.** Приращение экономических выгод в форме притока или увеличения активов, либо сокращение обязательств, что выражается в увеличении капитала (отличного от увеличения, связанного с вкладами собственников). Данное понятие включает в себя выручку и прочие доходы<sup>2</sup>.

**Доходы.** Доходами признается 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 (собственного имущества)<sup>3</sup>.

**Доходы.** Приращение экономических выгод организации в результате поступления активов или увеличения их стоимости, увеличения обязательств; либо сочетание того и другого, приводящее к увеличению капитала (отличного от увеличения, связанного с вкладами собственниками)<sup>4</sup>.

**ИЗДЕРЖКИ.** Сумма затрат, выраженных в денежной форме и осуществленных для производства и реализации продукции и оказания услуг<sup>5</sup>.

**Издержки.** Затраты материальных, денежных и трудовых ресурсов, связанные с движением товаров от производителя к покупате-

<sup>1</sup> Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от Адо Я. - М.; Дело и Сервис, 1998. С. 59.

<sup>2</sup> Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери-АССА, 2000.

<sup>3</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33Н (в редакции приказов Минфина РФ от 30.12.99 № 107Н, от 30.03.01 № 27Н).

<sup>4</sup> Мощенко Н.П. Указ. соч.

<sup>5</sup> Зайцев Н.Л. Краткий словарь экономиста. - М.: Инфра-М, 2002. - С. 33.

лю. К ним относят затраты, непосредственно связанные с обращением товаров .

**Издержки.** Приобретение организацией активов с целью получения в будущем экономических выгод (прибыли) .

**Издержки конкуренции.** Не включенные в план дополнительные затраты, направленные на рекламу потребительских свойств товара для повышения спроса. Могут быть экономически не оправданными, когда превышают реальную потребность, например, чрезмерно высокие затраты на рекламу товара<sup>3</sup>.

**Издержки обращения.** Совокупные затраты труда и средств производства, включая затраты на транспортировку, хранение и т. п., выраженные в денежной форме и перенесенные на готовую продукцию в процессе обращения товара. Подразделяются на чистые и дополнительные<sup>4</sup>.

**Издержки обращения дополнительные.** Расходы, возникающие в результате продолжения производственного процесса (транспортировки, хранения и т. п.) в сфере обращения<sup>5</sup>.

**Издержки обращения чистые.** Затраты, связанные с куплей-продажей товара<sup>6</sup>.

**Издержки производства.** Выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда по производству той или иной продукции, или за какой-то период времени .

**КАПИТАЛ.** Сумма средств, находящихся в распоряжении компании. Иногда употребляется как синоним *оплаченного акционерного капитала* в товариществах или индивидуальных частных компаниях.

Долгосрочный капитал может состоять из собственного капитала и заемного.

Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие / Под ред. М.И. Баканова. — М.: Финансы и статистика, 2005.

<sup>2</sup> Мощенко Н.П. Указ. соч.

Зайцев Н.Л. Указ. соч.

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> Там же.

<sup>6</sup> Там же. С. 33.

<sup>7</sup> Философия, политология, экономика. Словарь. — Ярославль: Академия развития, 1997. — С. 51.



Капитал, полученный с помощью облигаций, называется *заемный капитал*.

Облигация представляет собой обязательство об оплате, ее сумма входит в раздел «Обязательства» компании и подлежит выплате. В противоположность этому собственный капитал компании является результатом инвестиции в нее со стороны инвесторов-совладельцев этой компании. Компания не имеет обязательств по выплате своим инвесторам. Поэтому капитал, внесенный совладельцами компании, не включается в ее обязательства<sup>1</sup>.

**Капитал.** Собственные источники ресурсов компании и ее собственников, определяемые по балансу как разность между активами и обязательствами. Капитал имеет следующую структуру: акционерный капитал (вложение акционеров), уставный капитал (вложение учредителей), чистая прибыль (накопленная в результате событий прошлых периодов), инвестиции, доходы на инвестиции<sup>2</sup>.

**Капитал.** Экономическая категория, отражающая стоимость средств производства, которая при использовании рабочей силы создают прибавочную стоимость. Капитал подразделяется на основной (основные фонды) и оборотный (оборотные средства) и может выступать как денежный, промышленный и уставный<sup>3</sup>.

**Капитал.** Активы за вычетом обязательств (обычно такой капитал называется акционерным капиталом)<sup>4</sup>.

**Капитал акционерный.** Капитал, источником формирования которого является объединение индивидуальных капиталов посредством выпуска и реализации ценных бумаг. Рост акционерного капитала достигается в результате использования части прибыли и эмиссии акций и облигаций<sup>5</sup>.

**Капитал акционерный.** Стоимость активов хозяйственного общества, принадлежащая его акционерам или участникам. Акционерный капитал состоит из уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли и прочих резервных фондов<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. — С. 78 — 79.

<sup>2</sup> Мощенко Н.П. Указ. соч.

<sup>3</sup> Зайцев Н.Л. Указ. соч.

<sup>4</sup> Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери-ACCA, 2000.

<sup>5</sup> Зайцев Н.Л. Указ. соч.

<sup>6</sup> Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет. Ч. 2. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 13.

**Капитал банковский.** Совокупность денежных капиталов, как собственных, так и привлеченных, которыми оперирует банк .

**Капитал денежный.** Одна из функциональных форм промышленного капитала, применяемого на исходной и заключительной стадиях его кругооборота; денежное средство, находящееся на расчетном счете предприятия в банке. В условиях рыночных отношений его накоплений является обязательным условием. Как функциональная форма промышленного капитала он используется для проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, подготовки производства, покупки средств производства и т.п.<sup>2</sup>.

**Капитал ссудный.** Денежный капитал, владелец которого предоставляет в распоряжение юридического лица (предприятия, фирмы) денежную сумму за определенную плату в виде ссудного процента<sup>3</sup>.

**Капитал уставный.** Совокупная стоимость средств, зафиксированная уставом или договором при создании совместного предприятия (акционерное общество). Источниками формирования являются выпуск обыкновенный и привилегированных акций, государственные вложения, паевые взносы частных лиц и организаций, поступающие как совокупность материальных и денежных средств, поступающих в полное распоряжение совместного предприятия от участника и учредителей (*Уставный фонд предприятия*)<sup>4</sup>.

**ОБЪЕМ ПРОДАЖ.** Количество реализованного товара<sup>5</sup>.

**ОБЯЗАТЕЛЬСТВА.** Текущая задолженность компании, которая образовалась в результате событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду<sup>6</sup>.

**Обязательства.** Долгосрочная задолженность (со сроком погашения более чем через 12 месяцев) и краткосрочная задолженность (со сроком погашения в течение 12 месяцев) организации, погашение которой может привести к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономическую выгоду (прибыль)<sup>7</sup>.

<sup>2</sup>Зайцев Н.Л. Указ. соч.

Там же.

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Там же.

Там же.

<sup>6</sup> Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери-АССА, 2000.

<sup>7</sup> Мощенко Н.П. Указ. соч.

**Обязательства.** Представляют собой иски кредиторов и другие внешние иски.

Первая строка раздела баланса «Краткосрочные обязательства» называется «Счета кредиторов». По своему содержанию счета кредиторов противоположны счетам дебиторов, поскольку представляют собой долги предприятия своим поставщикам.

Следующая строка раздела баланса «Краткосрочные обязательства» называется **«Банковские ссуды к оплате»**. Она соответствует строке раздела «Оборотные средства» под названием «Векселя полученные». Поскольку банковские ссуды подтверждаются долговыми векселями, то они фигурируют в балансе отдельно от строки «Счета кредиторов».

Задолженности предприятия работникам за уже выполненную, но еще не оплаченную работу указываются в балансе по строке **«Накопившиеся обязательства»**.

Строка **«Обязательства по ожидаемым налоговым платежам»** отражает суммы, подлежащие уплате в виде налогов государства. Обязательства по налогам приводятся отдельной строкой по двум причинам: во-первых, потому что ожидаемая сумма налогов может быть достаточно большой; во-вторых — точная сумма налогов неизвестна вплоть до даты составления баланса.

**Долгосрочный долг предприятия** показывают по двум строкам, первая из которых «Текущая часть долгосрочного долга» отражается в разделе «Краткосрочные обязательства». Вторая же строка «Остаток платежей по долгосрочному долгу» — в разделе «Долгосрочные обязательства». Очевидно, что общая сумма составляет сумму остатков по разделу «Краткосрочные обязательства» (субсчет «Текущая часть долгосрочных обязательств») и по разделу «Долгосрочные обязательства».

Оборотные средства и краткосрочные обязательства указываются в балансе отдельно от основных средств и долгосрочных обязательств, поскольку оборотные средства и краткосрочные обязательства отражают возможности предприятия погашать свою текущую задолженность. Характеристикой этих возможностей является **отношение оборотных средств к краткосрочным обязательствам (коэффициент текущей ликвидности)**. Предприятие считается кредитоспособным, если его коэффициент текущей ликвидности — не менее 2.

<sup>1</sup> Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. — С. 114 — 115.

**РАСХОДЫ.** Сокращение экономических выгод в виде выбытия активов или истощения ресурсов, либо в виде увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала (отличного от уменьшения, связанного с распределением капитала между собственниками)<sup>1</sup>.

Расходы. Уменьшение суммы капитала как результат деятельности компании в течение отчетного периода, т. е. использования или употребления ресурсов в течение отчетного периода. Примером являются расходы на заработную плату, средства, обратимые в расходы, расходы, создающие обязательства, и т. д.

Расходы имеют место тогда, когда использование средств связано с основной деятельностью предприятия. Таким образом, использование средств для обеспечения основной деятельности связано с расходами.

За время существования предприятия большая часть из издержек станет расходами. В то же время в течение одного отчетного периода расходы не обязательно равны издержкам.

Расходы можно классифицировать как перенесенную стоимость средств, а стоимость остатка средств — как их неперенесенную стоимость. Например, стоимость средств определяется как сумма издержек на их приобретение. Приобретая товарно-материальные средства, предприятие учитывает их по стоимости приобретения. Расходы представляют собой себестоимость ресурсов, использованных за данный отчетный период. Себестоимость средств определяется издержками на их приобретение. Себестоимость средств, использованных в течение отчетного периода, представляет собой расходы. Себестоимость средств, находящихся в распоряжении предприятия на конец отчетного периода в виде материальных ресурсов, представляет собой его средства. Основной задачей бухгалтера является расчет прибыли за отчетный период. Прибыль представляет собой разность между доходами и расходами заданный отчетный период.

Учет доходов за отчетный период осуществляется согласно **принципу реализации Международных бухгалтерских стандартов (GAAP, IAS)**. В соответствии с этим принципом доходы учитываются тогда, когда продукция или услуги предоставляются покупателю.

**Принцип Международных бухгалтерских стандартов GAAP, IAS**, регулирующий учет расходов заданный отчетный период, называет-

Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскер-АССА, 2000.

ся принципом соответствия. Смысл его состоит в том, что **расходы представляют собой затраты, обусловившие получение доходов за данный период**<sup>1</sup>.

**Расходы.** Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)<sup>2</sup>.

**Расходы.** Сокращение экономических выгод организации в результате выбытия активов или уменьшения их стоимости, увеличения обязательств, либо сочетание того и другого, приводящие к уменьшению капитала (отличного от уменьшения, связанного с вкладами собственников)<sup>3</sup>.

**Расходы по безнадежным долгам.** Представляют собой ожидаемую сумму безнадежных долгов, относящуюся к данному отчетному периоду<sup>4</sup>.

Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. - С. 154.

<sup>2</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 г. № 33Н (в редакции приказов Минфина РФ от 30.12.99 г. № 107Н, от 30.03.01 г. № 27Н).

<sup>3</sup> *Мощенко Н.П.* Указ. соч.

<sup>4</sup> Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. - С. 162.

# ПРИЛОЖЕНИЯ

## Приложение 1

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**  
на 01.07.03 г.  
**Конвергированный вариант**  
**без учета переоценки основных средств**  
на 01.07.03 г.

Организация: ФГУП «Связьсервис»  
Вид деятельности: «Промышленность»  
Единица измерения: тыс. руб.

<b>АКТИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства (01, 02, 03) [01, 02]	120	18 358	15810
Отложенные налоговые активы	145		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>	<b>18 358</b>	<b>15 810</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210	34	51
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 12, 13, 16) [10, 14, 15, 16]	211	34	14
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44) [14, 20, 21, 23, 29, 44, 46]	213		37
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19) [19]	220	17	17
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		826

<b>АКТИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
В том числе: покупатели и заказчики (62, 76, 82) <b>[62,63,76]</b>	231		826
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	498	7447
В том числе: покупатели и заказчики (62, 76, 82) <b>[62,63,76]</b>	241	498	498
лесопильная рама - косвенный актив = +58 непрофильные активы: социальной сферы = +6726, автотранспорт = + 165	246		6949
Денежные средства	260	<b>52</b>	26
В том числе: расчетные счета (51) <b>[51]</b>	262	<b>52</b>	26
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>290</b>	<b>601</b>	<b>8367</b>
<b>БАЛАНС (сумма строк 190 + 290)</b>	<b>300</b>	<b>18 959</b>	<b>24 177</b>

<b>ПАССИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
<b>Уставный капитал (85) [85]</b>	410	14000	14000
Собственные акции, выкупленные у акционеров		(      )	(      )
Добавочный капитал (87) <b>[83]</b>	420	2323	2323
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	-324	165
Непокрытый убыток отчетного года (88) <b>[84,99]</b>	475	-48	-48
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>490</b>	<b>15 951</b>	<b>16 440</b>

Продолжение

<b>ПАССИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Отложенные налоговые обязательства	515		
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Кредиторская задолженность	620	2543	6491
В том числе:			
поставщики и подрядчики (60, 76) <b>[60,76]</b>	621	1557	1877
задолженность перед персоналом организации (70) <b>[70]</b>	624	395	425
задолженность перед государственными внебюджетными фондами (69) <b>[69]</b>	625	135	146
задолженность перед бюджетом (68) <b>[68]</b>	626	456	764
прочие кредиторы задолженность по лизинговым платежам	628		3279
Доходы будущих периодов предоплата по договорам связи (83) <b>[98]</b>	640		621
Резервы предстоящих периодов (89) <b>[96]</b>	650	465	625
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>690</b>	<b>3008</b>	<b>7737</b>
<b>БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690)</b>	<b>700</b>	<b>18 959</b>	<b>24 177</b>



**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**  
**на 01.07.03 г.**  
**Конвергированный вариант**  
**с учетом переоценки основных средств**  
**на 01.07.03 г.**

Организация: ФГУП «Связьсервис»

Вид деятельности: «Промышленность»

Единица измерения: тыс. руб.

<b>АКТИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства (01, 02, 03) <b>[01, 02]</b> сумма переоценки = —2055	120	<b>18 358</b>	13 755
Отложенные налоговые активы	145		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>	<b>18 358</b>	<b>13 755</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210	<b>34</b>	51
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 12, 13, 16) <b>[10,14, 15,16]</b>	211	<b>34</b>	14
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44) <b>[14, 20, 21, 23, 29, 44, 46]</b>	213		37
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19) <b>[19]</b>	220	<b>17</b>	17
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		<b>826</b>
В том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82) <b>[62, 63, 76]</b>	231		826

Продолжение

<b>АКТИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	498	7447
В том числе: покупатели и заказчики (62, 76, 82) [62, 63, 76]	241	498	498
лесопильная рама — косвенный актив = +58 сч. 76-06 непрофильные активы: социальной сферы = +6726, автотранспорт = +165	246		6949
Денежные средства	260	52	26
в том числе: расчетные счета (51) [51]	262	52	26
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>290</b>	<b>601</b>	<b>8367</b>
<b>БАЛАНС (сумма строк 190 + 290)</b>	<b>300</b>	<b>18 959</b>	<b>22122</b>

<b>ПАССИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
<b>I</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный капитал (85) [85]	410	14 000	14 000
Собственные акции, выкупленные у акционеров		( )	( )
Добавочный капитал (87) [83] сумма переоценки ОС = -2055	420	2323	268
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	-324	165
Непокрытый убыток отчетного года (88) [84,99]	475	-48	-48
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>490</b>	<b>15 951</b>	<b>14 385</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Отложенные налоговые обязательства	515		

<b>ПАССИВ</b>	<b>Код строки</b>	<b>На 01.04.03 г.</b>	<b>На 01.07.03 г.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Кредиторская задолженность	620	2543	6491
В том числе:			
поставщики и подрядчики (60, 76) <b>[60, 76]</b>	621	1557	1877
задолженность перед персоналом организации (70) <b>[70]</b>	624	395	425
задолженность перед государственными внебюджетными фондами (69) <b>[69]</b>	625	135	146
задолженность перед бюджетом (68) <b>[68]</b>	626	456	764
прочие кредиторы, задолженность по лизинговым платежам	628		3279
Доходы будущих периодов предоплата по договорам связи (83) <b>[98]</b>	640		621
Резервы предстоящих периодов (89) <b>[961]</b>	650	465	625
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>690</b>	<b>3008</b>	<b>7737</b>
<b>БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690)</b>	<b>700</b>	<b>18 959</b>	<b>22 122</b>

# **ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ** на 01.07.03 г.

Организация: ФГУП «Связьсервис»

Вид деятельности: «Промышленность»

Единица измерения: тыс. руб.

НАИМЕНОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЯ	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
<b>ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	2476	4952
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(1816)	(3633)
Валовая прибыль	029	660	1319
Коммерческие расходы	030	(17)	(34)
Прибыль (убыток) от продаж	050	643	1285
<b>ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ</b>			
Прочие операционные доходы	090	—	6949
Прочие операционные расходы	100	—	(6949)
<b>ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ДО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ</b>	140	643	1285
Отложенные налоговые активы			
Отложенные налоговые обязательства			
Текущий налог на прибыль	150	(154)	308
<b>ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА</b>	160	489	977
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Постоянные налоговые обязательства (активы)			
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Данные для проведения сравнительного анализа МСФО 12  
«Налоги на прибыль» и ПБУ 18/02  
«Учет расчетов по налогу на прибыль»

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
1. Цель	Определение порядка учета налогов на прибыль: текущие и будущие налоговые последствия	<i>Неопределена</i>
2. Сфера применения	1. Применяется для учета национальных и зарубежных налогов на прибыль, рассчитанных на налогооблагаемых прибылях, в том числе: налог на прибыль, уплачиваемый дочерней компанией; налог на прибыль, уплачиваемый ассоциированной компанией; налог на прибыль, уплачиваемый от совместной деятельности; 2. Не распространяется: на учет правительственных субсидий, осуществляемых в соответствии с МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» 3. Распространяется на учет временных разниц, возникающих в результате предоставления субсидий или инвестиционных налоговых кредитов	1. Применяется организациями, признаваемыми в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль  2. Не применяется кредитными, страховыми и бюджетными учреждениями
3. Термины	Определения	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
3.1. Бухгалтерская прибыль	Чистая прибыль (или убыток) за период до вычета расходов по уплате налога	«...Положение... определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации» (далее бухгалтерская прибыль) и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (далее — налогооблагаемая прибыль (убыток), рассчитанный в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (раздел I «Общие положения»)
3.2. Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток)	Сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, исходя из которой рассчитывается и уплачивается (возмещается) налог на прибыль •	
3.3. Расходы по уплате налога (доходы от уплаты налога)	Совокупная величина расходов, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
3.4. Текущие налоги	Сумма налогов на прибыль, подлежащая уплате (возмещению), рассчитанная исходя из налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период	Для целей Положения текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (п. 21)
3.5. Отложенные налоговые обязательства	Суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временами разниц	Для целей Положения под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>3.6. Отложенные налоговые требования</p> <p>3.7. Временные разницы</p>	<p>Суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с: вычитаемыми временными разницами; перенесенными на будущий период неиспользованными налоговыми кредитами; перенесенными на будущий период непринятыми налоговыми убытками</p> <p>Разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Временные разницы могут быть: налогооблагаемыми, которые являются временными разницами, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; вычитаемыми, т. е. временными разницами, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой при-</p>	<p>прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах</p> <p>Термин отсутствует</p> <p>Для целей Положения под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль</p>



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
	<p>были (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается</p>	в другом или в других отчетных периодах
3.8. Налоговая база актива или обязательства	Величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения	Термин отсутствует
3.9. Расходы по уплате налога (доходы от переплаты налога)	Расходы по уплате налога (доходы от переплаты налога) включают текущие расходы по уплате налога (текущие доходы от переплаты налога) и отложенные расходы по уплате налога (отложенные доходы от переплаты)	Термин отсутствует
4. Налоговая база		Определения нет
4.1. Налоговая база актива	Сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива будет равняться его балансовой стоимости	Термин отсутствует
4.2. Налоговая база обязательства	<p>Определение дано в п. 3.8.</p> <p>Равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в от-</p>	Величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
5. Признание текущих налоговых обязательств и требований	<p>ношении этого обязательства в будущих периодах. Если выручка получена авансом — налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы выручки, которая не будет облагаться налогом в будущих периодах.</p> <p>Фундаментальный принцип: отложенное налоговое обязательство (требование) должно признаваться, когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства будет увеличивать (уменьшать) будущие налоговые выплаты, по сравнению с тем, какими они были бы, если это возмещение или погашение не имело бы налоговых последствий.</p> <p>В консолидированной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сравнения балансовых сумм активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности с соответствующей налоговой базой. Налоговая база определяется по консолидированной налоговой декларации в тех юрисдикциях, в которых она учитывается. В других юрисдикциях налоговая база определяется по налоговым декларациям каждой компании в группе</p> <p>Текущий налог за текущий и предыдущий периоды должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме. Если уже оплаченная сумма данного и предыдущего периодов превышает сумму, подлежащую выплате за эти перио-</p>	Термины и их определения отсутствуют

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>6. Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов</p> <p>6.1. Налогооблагаемые временные разницы</p>	<p>ды, то величина превышения должна признаваться в качестве требования.</p> <p>Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога предыдущего периода, должна признаваться в качестве требования.</p> <p>Когда налоговый убыток используется для возмещения текущего налога предыдущего периода, выгода признается в качестве актива в периоде возникновения налогового убытка, так как существует вероятность того, что выгода поступит и может быть достоверно оценена</p> <p>Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.</p> <p>Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах</p> <p>Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, <i>кроме</i> отложенных налоговых обязательств, возникающих из :</p>	<p>Не рассматриваются</p> <p>Не рассматривается</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
	<p>а) деловой репутации, амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения; или</p> <p>б) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:</p> <p>не является объединением бизнеса;</p> <p>на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).</p> <p><i>Для налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями</i> в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании с долями участия в совместных компаниях, отложенное налоговое обязательство должно признаваться в соответствии с п. 14.1.</p> <p>Некоторые временные разницы появляются при включении дохода или расхода в состав бухгалтерской прибыли в одном периоде, а в налогооблагаемой прибыли — в другом. Такие временные разницы часто называют временными разницами.</p> <p>Такие временные разницы являются налогооблагаемыми и ведут к возникновению отложенных налоговых обязательств в следующих случаях:</p> <p>процентная выручка включается в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени, если только она не начисляется кассовым методом;</p> <p>сумма амортизации, используемая для определения налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), отличается от суммы</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
	<p>амортизации, которая используется для определения бухгалтерской прибыли;</p> <p>балансовая стоимость актива отличается от налоговой базы этого актива (п. 4.2);</p> <p>если сумма налоговой амортизации меньше суммы амортизации в бухгалтерском учете возникает временная разница, ведущая к возникновению отложенного налогового обязательства;</p> <p>если сумма налоговой амортизации больше суммы амортизации в бухгалтерском учете, то возникает вычитаемая временная разница, ведущая к возникновению отложенного налогового требования;</p> <p>затраты на разработку могут увеличивать первоначальную стоимость актива (капитализироваться) в периоде их возникновения и амортизироваться на протяжении будущих периодов при определении налогооблагаемой прибыли. Такие затраты на разработку имеют налоговую базу равную нулю, поскольку они уже были вычтены из налогооблагаемой прибыли (п. 3.8; 4.1).</p> <p>Если балансовая стоимость затрат на разработку (актив) равна налоговой базе затрат на разработку (актив), равной нулю, то временная разница не возникает (п. 3.7);</p> <p>расходы по объединению бизнеса, являющегося приобретением, распределяются на идентифицируемые активы и обязатель-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
7. Объединение бизнеса	<p>ства, приобретенные по их справедливой стоимости, без эквивалентной корректировки стоимости приобретенных активов для целей налогообложения. Возникающая налогооблагаемая временная разница ведет к образованию отложенного налогового обязательства. Это отложенное налоговое обязательство влияет на деловую репутацию (п. 7);</p> <p>когда стоимость активов в учете переоценивается без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;</p> <p>когда при консолидации возникает положительная или отрицательная деловая репутация, но признание возникающего отложенного налогового обязательства не разрешено настоящим стандартом, поскольку деловая репутация — это остаток, а признание отложенного налогового обязательства увеличило бы балансовую величину деловой репутации;</p> <p>налоговая база актива или обязательства при первоначальном признании отличается от его первоначальной балансовой стоимости<sup>10</sup>. 10, 10.1);</p> <p>налоговая база инвестиций в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании или долей участия в совместных компаниях отличается от балансовой стоимости инвестиций или долей участия</p> <p>При объединении бизнеса, являющегося приобретением, затраты на приобретение распределяются на конкретные активы и</p>	Не рассматривается

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>8. Активы, учтенные по справедливой стоимости</p> <p>9. Деловая репутация</p> <p>10. Первичное признание актива или обязательства</p>	<p>обязательства, приобретенные по их справедливой стоимости на дату операции обмена. Временные разницы появляются, когда объединение бизнеса не оказывает никакого влияния на налоговые базы приобретенных идентифицируемых активов и обязательств, или влияет на них по-другому</p> <p>Разрешается учитывать определенные активы по их справедливой стоимости или переоценивать их в соответствии с МСФО 16 «Основные средства», МСФО 38 «Нематериальные активы», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость»</p> <p>Деловая репутация — это превышение затрат на приобретение над долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств. <i>Не разрешается признавать</i> возникающее отложенное налоговое обязательство, поскольку деловая репутация является остатком, а признание отложенного налогового обязательства увеличит балансовую величину деловой репутации</p> <p>Временная разница может появляться при первоначальном признании актива или обязательства, если часть или вся стоимость актива не будет подлежать вычитанию для целей налого-</p>	<p>Не рассматривается</p> <p>Не рассматривается</p> <p>Не рассматривается</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
	<p>обложения. Метод учета такой временной разницы зависит от характера операции, ведущей к первоначальному признанию актива:</p> <p>а) признание компанией при объединении бизнеса, отложенного налогового обязательства или требования влияет на положительную или отрицательную деловую репутацию (п. 7);</p> <p>б) если операция влияет или на бухгалтерскую, или на налогооблагаемую прибыль, то компания признает отложенное налоговое обязательство или актив и признает в отчете о прибылях и убытках итоговое налоговое отчисление или возмещение (п. 17.2);</p> <p>в) операция не является объединением бизнеса и не влияет ни на бухгалтерию, ни на налогооблагаемую прибыль, не применимы исключения, перечисленные в п. 6.1; 11. В этом случае компания признает отложенное налоговое обязательство или требование и корректирует балансовую стоимость требования или обязательства на такую же величину. Такие корректировки делают финансовую отчетность менее ясной. Поэтому данный стандарт не разрешает компаниям признавать возникающее отложенное налоговое обязательство или требование при первоначальном признании или в последствии. Более того, компания не должна признавать последующие изменения в непризнанном отложенном налоговом обязательстве или требовании, по мере амортизации актива</p>	



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
10.1.	<p>В соответствии с МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» — эмитент комбинированного финансового инструмента (например, конвертируемой облигации) классифицирует составляющую обязательства инструмента в качестве обязательства, а долевою составляющую в качестве капитала. В некоторых юрисдикциях налоговая база составляющей обязательства при первоначальном признании равняется первоначальной балансовой сумме составляющих обязательства и капитала. Итоговая налогооблагаемая временная разница появляется из-за первоначального признания составляющей капитала отдельно от составляющей обязательства. Таким образом, исключение, указанное в п. 6.1 б) не применяется. Следовательно, компания признает возникающее отложенное налоговое обязательство. В соответствии с п. 18.1 отложенный налог начисляется непосредственно на балансовую величину составляющей капитала. В соответствии с п. 17.1 последующие изменения в отложенном налоговом обязательстве признаются в отчете о прибылях и убытках в качестве отложенных расходов по налогу (возмещения налога)</p>	Определение не дано
11.1. Вычитаемые временные разницы	<p>Отложенное налоговое требование должно признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той степени, в какой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой может быть использована вычи-</p>	Определение не дано

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
11.2.	<p>таемая временная разница, если только отложенное налоговое требование не возникает из:</p> <p>а) отрицательной деловой репутации, которая учитывается как отложенный доход в соответствии с МСФО 22 «Объединение бизнеса»;</p> <p>б) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:</p> <p>не является объединением бизнеса;</p> <p>на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток). Однако для вычитаемых разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании, а также доли участия в совместных компаниях, отложенные налоговые требования должны признаваться в соответствии с п. 15.1</p> <p>Само признание обязательства предполагает, что балансовая сумма будет погашена в будущих периодах путем оттока из компании ресурсов, содержащих в себе экономические выгоды. В процессе движения ресурсов из компании, все суммы или их часть могут подлежать вычету при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором признается обязательство. В таких случаях существует временная разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой. Соответственно в отношении на-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
11.3.	<p>логов на прибыль возникает отложенное налоговое требование, которое будет возмещаться в будущих периодах, когда часть обязательства разрешается вычесть при определении налогооблагаемой прибыли. Аналогично, если балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, разница ведет к возникновению отложенного налогового требования в отношении налога на прибыль, который будет возмещаться в будущих периодах.</p> <p>Восстановление вычитаемой временной разницы выражается в уменьшении налогооблагаемой прибыли в будущих периодах. Однако компания получит экономические выгоды в форме сокращения налоговых выплат только в том случае, если она заработает достаточную налогооблагаемую прибыль, из которой могут быть произведены вычеты.</p> <p>Таким образом, компания признает отложенные налоговые требования только тогда, когда существует вероятность того, что компания получит налогооблагаемую прибыль, наличие которой позволит использовать вычитаемые временные разницы</p>	
11.4.	<p>Вероятность того, что у компании будет налогооблагаемая прибыль, наличие которой позволяет использовать вычитаемую временную разницу, существует при наличии достаточных налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же налогооблагае-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
11.5.	<p>мому юридическому лицу, восстановление которых предполагается:</p> <p>1) в том же периоде, что и предполагаемое восстановление вычитаемой временной разницы;</p> <p>2) в периодах, когда налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового актива, может быть перенесен на прошлый или будущий периоды.</p> <p>В таких условиях отложенное налоговое требование признается в периоде возникновения вычитаемой временной разницы</p> <p>В случае, когда налогооблагаемых, временных разниц, относящихся к одному и тому же налогооблагаемому, юридическому лицу и одному и тому же налоговому органу недостаточно, отложенное налоговое требование признается если:</p> <p>1) существует вероятность того, что компания будет иметь достаточную налогооблагаемую прибыль, связанную с одним и тем же налоговым органом и одним и тем же налогооблагаемым юридическим лицом в том же периоде, когда происходит восстановление временной разницы (или в периодах, когда налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового требования, может быть изменен на прошлый или будущий периоды). При оценке достаточности налогооблагаемой прибыли в будущих периодах компания не учитывает, налогооблагаемые суммы, образующиеся из вычитаемых временных разниц, появление которых предполагается в будущих периодах,</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>11.6.</p> <p>11.7.</p> <p>12. Отрицательная деловая репутация</p>	<p>потому что отложенные налоговые требования, образуемые этими вычитаемыми разнищами, сами по себе будут требовать для своего использования наличия будущей налогооблагаемой прибыли;</p> <p>2) компания располагает возможностями планирования налогов, которые создают налогооблагаемую прибыль в соответствующих периодах</p> <p>Возможность планирования налогов — это действия, которые компания предприняла бы для создания или увеличения налогооблагаемой прибыли в соответствующем периоде, до истечения срока действия налогового убытка или налогового кредита, перенесенных из предшествующего периода.</p> <p>Когда возможности планирования налогов переносят налогооблагаемую прибыль из более позднего периода в более ранний, использование перенесенного налогового убытка или налогового кредита все еще зависит от наличия будущей налогооблагаемой прибыли от источников, не связанных с теми, которые в будущем порождают временные разницы</p> <p>При наличии у компании убытков, учтенных в предшествующем периоде, она пользуется инструкциями, приведенными в п. 13.2, 13.3</p>	<p>Определение не дано</p>



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>13. Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты</p> <p>13.1.</p> <p>13.2.</p>	<p>Отложенное налоговое требование должно признаваться для перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов в той степени, в какой существует вероятность того, что у компании будет иметься будущая налогооблагаемая прибыль, против которой они могут быть использованы</p> <p>Для признания отложенных налоговых требований, возникающих в результате переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов, применяются те же критерии, что и для признания отложенных налоговых требований, появляющихся в результате вычитаемых временных разниц. Однако наличие неиспользованных налоговых убытков является веским доказательством того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть. Таким образом, когда компания имеет учтенные убытки в предшествующих периодах, она признает отложенное налоговое требование, возникающее из неиспользованных налогов убытков или налоговых кредитов только в той степени, в какой располагает достаточными налогооблагаемыми временными разницами,</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
13.3.	<p>или в какой имеются другие убедительные доказательства того, что она получит достаточную налогооблагаемую прибыль, против которой сможет реализовать неиспользованный налоговый убыток или неиспользованные налоговые кредиты. В таких условиях п. 24.4 требует раскрытия суммы отложенного налогового требования и характера доказательства, подтверждающего его признание</p> <p>При оценке вероятности наличия налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть реализованы неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, компания учитывает следующие критерии:</p> <p>1) имеет ли компания достаточное количество налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и тому же юридическому лицу, что выразится в налогооблагаемых суммах, относительно которых неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты могут быть реализованы до истечения срока их действия;</p> <p>2) существует ли вероятность того, что у компании будет налогооблагаемая прибыль до истечения срока действия неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот;</p> <p>3) возникают ли неиспользованные налоговые убытки по определенным причинам, которые вряд ли повторяться;</p>	



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>14. Переоценка не-признанных отложенных налоговых требований</p> <p>14.1.</p> <p>14.2.</p>	<p>4) имеются ли у компании возможность планирования налогов (п. 11.6), которые создадут налогооблагаемую прибыль в периоде, когда неиспользованные налоговые убытки или налоговые кредиты могут быть реализованы.</p> <p>В той степени, в какой отсутствует вероятность того, что компания будет располагать достаточной налогооблагаемой прибылью, относительно которой неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты могут быть реализованы, отложенное налоговое требование не признается</p> <p>На каждую отчетную дату компания переоценивает непризнанные отложенные налоговые требования. Она признает ранее непризнанные налоговые требования в той степени, в какой появилась вероятность того, что ее будущая налогооблагаемая прибыль позволит восстановить отложенное налоговое требование</p> <p>Временные разницы появляются когда балансовая стоимость инвестиций в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долей участия в совместной деятельности (а именно доли материнской компании или инвестора в чистых</p>	<p>Не рассматривается</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
14.3.	<p>активах дочерней компании, филиала, ассоциированной компании или объекта инвестирования, включая балансовую стоимость деловой репутации) оказывается отличной от налоговой базы (которая часто равняется первоначальной стоимости) инвестиции или доли участия. Такие разницы появляются в ряде различных обстоятельств:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) наличие нераспределенных прибылей дочерних компаний, филиалов, ассоциированных и совместных компаний;</li> <li>2) изменения в валютных курсах при базировании материнской и дочерней компаний в разных странах;</li> <li>3) снижение балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную компанию до ее возмещаемой суммы.</li> </ol> <p>В консолидированной финансовой отчетности временная разница может отличаться от временной разницы, связанной с инвестицией в отдельных формах финансовой отчетности материнской компании, если последняя учитывает инвестицию в своей финансовой отчетности по фактической себестоимости или переоцененной стоимости</p> <p>Компания должна признавать отложенное налоговое обязательство для всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы, и ассоциированные компании и долями участия в совместных компаниях, за исключением той его части, которая отвечает сразу двум следующим условиям:</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
14.4.	<p>1) материнская компания, инвестор или предприниматель может контролировать распределение во времени восстановления временной разницы;</p> <p>2) существует вероятность того, что временная разница не будет возвращена в обозримом будущем.</p> <p>Поскольку материнская компания контролирует политику своей дочерней компании в отношении дивидендов, она может контролировать время восстановления временных разниц, связанных с инвестицией (включая временные разницы, образующиеся не только из нераспределенной прибыли, но также из любых курсовых разниц при пересчете иностранной валюты). Более того, часто бывает нецелесообразно определять величину налогов на прибыль, которая подлежала бы уплате при восстановлении временной разницы. Таким образом, когда материнская компания определяет, что эта прибыль не будет распределена в обозримом будущем, она не признает отложенное налоговое обязательство. Такой подход применяется и к инвестициям в филиалы</p>	
14.5.	<p>Компания ведет учет неденежных активов и обязательств зарубежных операций (деятельности), составляющих неотъемлемую часть его собственного производства в валюте страны своего пребывания (МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»). Когда налогооблагаемая прибыль или налоговый убыток (и, таким образом, налоговая база неденежного актива</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
14.6.	<p>или обязательства) зарубежных операций (деятельности) определяется в иностранной валюте, изменения в валютном курсе ведут к появлению временной разницы. Так как такие временные разницы относятся к собственным активам и обязательствам зарубежной деятельности, а не к инвестициям отчитывающейся компании в эту зарубежную деятельность, она признает возникающее отложенное налоговое обязательство или (в соответствии с п. 11) требование, или кредитруется в отчете о прибылях и убытках (п. 17)</p> <p>Инвестор, осуществляющий инвестиции в ассоциированную компанию, не контролирует ее и, как правило, не имеет возможности определять ее политику в области дивидендов. Таким образом, при отсутствии соглашения, требующего чтобы прибыль ассоциированной компании не распределялась в обозримом будущем, инвестор признает отложенное налоговое обязательство, появляющееся из налогооблагаемых, временных разниц, связанных с его инвестицией в эту ассоциированную компанию. В некоторых случаях инвестор будет не в состоянии определить сумму налога, который он должен будет заплатить, если возместит себестоимость своей инвестиции в ассоциированную компанию. В то же время он сможет определить, что этот налог будет равняться или превышать некоторую минимальную сумму. В таких случаях обязательство изменяется в этой сумме</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
14.7.	<p>Соглашение между участниками совместной деятельности обычно касается распределения прибыли и определяет, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех предпринимателей или определенного их большинства. Когда предприниматель может контролировать распределение прибыли, и существует вероятность того, что прибыль не будет распределена в обозримом будущем, отложенное налоговое обязательство не признается</p>	
14.8.	<p>Компания должна признавать отложенное налоговое требование для всех вычитаемых временных разниц, появляющихся из инвестиций в дочерний компании, филиалы и ассоциированные компании и долей участия в совместных компаниях, только в той степени, в какой существует вероятность того, что:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) временная разница будет восстановлена в обозримом будущем;</li> <li>2) будет изменяться налогооблагаемая прибыль, против которой временная разница может быть использована</li> </ol>	
14.9.	<p>При принятии решения относительно признания отложенного налогового требования для вычитаемой временной разницы, связанной с инвестициями компании в дочерние компании и ассоциированные компании и его долями участия в совместных компаниях, компания руководствуется инструкциями, определенными в п. 11.4 и 11.7</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>15. Оценка</p> <p>15.1.</p> <p>15.2.</p>	<p>Краткосрочные налоговые обязательства (требования) за текущий и предшествующий периоды должны быть оценены в сумме, которую предполагается заплатить (возместить) за счет налоговых органов с использованием налоговых ставок (и налогового законодательства), которые действовали или в основном действовали к отчетной дате</p> <p>Отложенные налоговые обязательства и требования должны оцениваться по ставкам налога, которые предполагается применять к периоду реализации требования или погашения обя-</p>	<p>В случае, если законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к изменению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах (п. 16)</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
15.3.	<p>зательства, на основе ставок налога (и налогового законодательства), которые действуют или в основном действуют к отчетной дате</p> <p>Краткосрочные и отложенные налоговые требования и обязательства обычно измеряются с помощью действующих налоговых ставок (и налогового законодательства). Однако в некоторых юрисдикциях объявления налоговых ставок (и налоговых законов) правительством имеют субстантивный эффект фактического принятия, который может последовать за объявлением за несколько месяцев. В таких случаях активы и обязательства оцениваются с помощью объявленной ставки налога (и налогового законодательства)</p>	
15.4.	<p>Когда к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные налоговые ставки, отложенные налоговые требования и обязательства измеряются с помощью средних налоговых ставок, которые предполагается применить к налогооблагаемым прибылям (налоговым убыткам) периодов, в которых ожидается возврат временных разниц</p>	
15.5.	<p>Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, каким компания предполагает на отчетную дату возместить или погасить балансовую сумму своих активов или обязательств</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
15.6.	<p>В некоторых юрисдикциях способ, которым компания возмещает (гасит) балансовую стоимость актива (обязательства), может воздействовать на один или оба следующих показателя:</p> <p>1) налоговую ставку, применяемую при возмещении (погашении) компанией балансовой стоимости актива (обязательства);</p> <p>2) налоговую базу актива (обязательства).</p> <p>В подобных случаях компания оценивает отложенные налоговые требования с помощью налоговой ставки и налоговой базы, которые соответствуют предполагаемому способу возмещения или погашения</p>	
15.7.	<p>В некоторых юрисдикциях налоги на прибыль уплачиваются по более высокой или низкой ставке, если часть или вся чистая прибыль либо нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам компании. В некоторых юрисдикциях налоги на прибыль могут возвращаться из бюджета или уплачиваться, если часть или вся чистая прибыль либо нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам компаниям. В этих обстоятельствах текущие или отложенные налоговые требования и обязательства рассчитываются по ставке налога, применяемой к прибыли, не распределяемой в качестве дивидендов</p>	
15.8.	<p>В некоторых обстоятельствах, описанных в п. 15.7, налоговые последствия выплаты дивидендов признаются одновременно с признанием обязательства выплатить дивиденды. Налоговые</p>	



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>15.9.</p> <p>15.10.</p> <p>15.11.</p>	<p>последствия выплаты дивидендов в большей мере относятся к прошлым сделкам либо событиям, чем к распределению доходов среди акционеров. Следовательно, налоговые последствия выплаты дивидендов признаются в чистой прибыли или убытке отчетного периода, как того требует п. 17.1, за исключением той их части, которая возникает в связи с условиями, описанными в п.17.1.1), 17.1.2)</p> <p>Отложенные налоговые требования и обязательства не должны дисконтироваться</p> <p>Надежное определение отложенных налоговых требований и обязательств на дисконтированной основе требует составления подробного графика распределения во времени восстановления каждой временной разницы. Во многих случаях составление таких графиков нецелесообразно или чрезвычайно сложно. Таким образом, нет смысла требовать дисконтирования отложенных налоговых требований и обязательств. Разрешить, не требуя в тоже время, дисконтирования значит создать ситуацию, когда возникнут отложенные активы и обязательства, не поддающиеся сравнению между компаниями. Таким образом, настоящий стандарт не требует и не разрешает дисконтирование налоговых требований и обязательств</p> <p>Временные разницы определяются относительно балансовой суммы актива или обязательства. Эта практика применяется</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>15.12.</p> <p>16. Признание текущего и отложенного налога</p> <p>16.1.</p> <p>17. Отчет о прибылях и убытках</p>	<p>даже тогда, когда сама эта балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе</p> <p>Балансовая сумма отложенного налогового актива должна проверяться по состоянию на каждую отчетную дату. Компания должна уменьшать ее в той степени, в какой больше не существует вероятности того, что будет получена достаточная налогооблагаемая прибыль, позволяющая реализовать выгоду от части или всей суммы этого отложенного налогового актива. Любое такое уменьшение должно восстанавливаться в той степени, в какой появляется вероятность наличия достаточной налогооблагаемой прибыли</p> <p>Учет влияния текущих и отложенных налогов на операцию или другое событие соответствует учету для самой операции или события. Этот принцип вводится п. 17—19.3</p>	<p>Четкое определение и признание отложенного налога на прибыль не дано и не рассматривается (п. 9)</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
17.1.	<p>Текущий и отложенный налоги должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в чистую прибыль или убыток за период, за исключением тех сумм налога, которые возникают из:</p> <p>1) операции или события, которые признаются, в том же или другом периоде, непосредственно в счете капитала (п. 18-18.6);</p> <p>2) объединения бизнеса, являющегося приобретением (п. 18.5 - 19.3)</p>	<p>Для целей Положения текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода. Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога (п. 22).</p>



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>18. Статьи, кредитуемые или дебетуемые непосредственно на счет капитала</p> <p>18.1. Отложенный налоговый актив</p>	<p>Текущей и отложенный налог должен дебетоваться или кредитоваться непосредственно на счет капитала, если налог относится к статьям, которые кредитуются или дебетуются в том же самом или другом периоде, непосредственно на счет капитала</p>	<p>Отложенный налоговый актив (ОНА) отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета отложенных налоговых активов, в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.</p> <p>По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
18.2.	МСФО требует или разрешает кредитование или дебетование определенных статей непосредственно на счет капитала. Примерами таких статей являются:	<p>активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.</p> <p>Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов (п. 17)</p> <p>Отложенное налоговое обязательство (ОНО) отражается в бухгалтерском</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
	<p>1) изменения в балансовой стоимости, возникающие в результате переоценки основных средств (IAS 16 «Основные средства»);</p> <p>2) корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли, возникающая либо в результате изменения учетной политики, применяемой ретроспективно, либо в результате исправления фундаментальной ошибки (МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»);</p> <p>3) курсовые разницы, возникающие в результате пересчета финансовой отчетности иностранного юридического лица (МСФО 21, «Влияние изменения валютных курсов»);</p> <p>4) суммы, возникающие при первоначальном признании составляющей капитала в комбинированном финансовом инструменте (п. 10.1)</p>	<p>учете по кредиту счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с дебитом счета учета расчетов по налогам и сборам. По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться ОНО. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются ОНО отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета ОНО в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогом и сборам.</p> <p>ОНО при выбытии объекта актива или обязательства, по которому оно было начислено, списывает-</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
18.3.	<p>В исключительных обстоятельствах может быть трудно определить сумму текущего и отложенного налога, который относится к статьям, кредитуемым или дебетуемым на счет капитала. Это, например, имеет место, когда:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) имеются дифференцированные ставки налогов на прибыль, и невозможно определить ставку, по которой специфический компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) облагается налогом;</li> <li>2) изменение ставки налога или других налоговых правил влияет на отложенные налоговые требования или обязательства, относящиеся (целиком или частично) к статье, которая была ранее дебетована или кредитована на счет капитала;</li> <li>3) компания определяет, что отложенное налоговое требование должно признаваться, или больше не признаваться в полном</li> </ol>	<p>ся на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов (п. 18)</p>



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
18.4.	<p>объеме и что отложенное налоговое требование относится (полностью или частично) к статье, которая была ранее дебетована или кредитована на счет капитала. В таких случаях текущий налог, связанный со статьями, которые были дебетованы или кредитованы на счет капитала, основывается на обоснованном пропорциональном распределении текущего и отложенного налога юридического лица в данной налоговой юрисдикции, или на другом методе, который дает более правильное распределение в конкретных условиях</p> <p>МСФО «Основные средства» не уточняет, должна ли компания каждый год переводить со счета сумму, равную разности между начисленным износом или амортизацией переоцененного актива и амортизацией, основанной на фактической себестоимости этого актива. Если компания осуществляет такой перевод, переведенная сумма не включает никакого, связанного с ней отложенного налога. Точно такие же собрания применяются к переводам, производимым при выбытии объекта основных средств</p>	
18.5.	<p>Когда актив переоценивается для целей налогообложения и эта переоценка связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода, или с предполагаемой переоценкой будущего периода, налоговое воздействие как переоценки актива, так и корректировки налоговой базы, кредитруется или дебетуется на счет капитала в период их осуществления. Однако если переоценка</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
18.6.	<p>для целей налогообложения не связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода или с предполагаемой переоценкой в будущем периоде, налоговое воздействие корректировки налоговой базы признается в отчете о прибылях и убытках</p> <p>Когда компания выплачивает дивиденды своим акционерам, к ней может быть предъявлено требование уплатить часть этих дивидендов в качестве налога, удерживаемого с акционеров. Во многих юрисдикциях эта сумма называется налогом, взимаемым у источника дохода. Эта сумма, уплаченная или подлежащая уплате в качестве налога, относится непосредственно на счета по учету капитала как часть дивидендов</p>	
19.	Отложенный налог, возникающий в результате объединения бизнеса	Не рассматривается
19.1.	<p>Как уже говорилось в п. 7, временные разницы могут появляться при объединении бизнеса, являющегося приобретением.</p> <p>В соответствии с МСФО 22 «Объединение бизнеса» компания признает любые возникающие налоговые требования (в той степени, в какой они отвечают критериям признания, определенным в п. 1.1) или отложенные налоговые обязательства в качестве идентифицируемых активов и обязательств на дату их приобретения. Следовательно, эти отложенные налоговые требования и обязательства влияют на положительную или отри-</p>	



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>20. Представление. Налоговые требования и налоговые обязательства</p> <p>20.1.</p> <p>20.2.</p>	<p>вание было признано в качестве идентифицируемого актива по состоянию на дату объединения бизнеса; 2) признает снижение чистой балансовой суммы деловой репутации в качестве расхода. Однако не признает отрицательную деловую репутацию и не увеличивает ее балансовую величину</p> <p>Налоговые требования и обязательства должны представляться в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств. Отложенные налоговые требования и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств</p> <p>Когда компания производит различия между краткосрочными и долгосрочными активами и обязательствами в своей финансовой отчетности, она не должна классифицировать отложенные налоговые требования (обязательства) как оборотные активы (обязательства)</p>	<p>Понятие налоговых требований и налоговых обязательств не дано. Их представление не рассматривается</p>
21. Взаимозачет		



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
21.4.	<p>тежа, и компании намерены произвести или получить такой чистый платеж или возместить актив и погасить обязательство одновременно</p> <p>Компания должна проводить взаимозачет отложенных налоговых требований и отложенных налоговых обязательств, если, и только если:</p> <p>1) компания имеет юридически закрепленное право переводить зачет текущих налоговых требований против текущих налоговых обязательств;</p> <p>2) отложенные налоговые требования и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом:</p> <p>2.1) с одного и того же налогооблагаемого юридического лица;</p> <p>2.2) с разных налогооблагаемых юридических лиц, намеренных либо погасить текущие налоговые обязательства и требования на нетто основе или реализовать активы и погасить обязательства одновременно в каждом будущем периоде, в котором предполагается погасить или возместить значительные суммы отложенных налоговых требований и обязательств</p>	
21.5.	<p>Для устранения необходимости составления подробного графика времени восстановления каждой периодически возникающей разницы, настоящий стандарт требует, чтобы компания засчитывала отложенное налоговое требование против отло-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>21.6.</p> <p>22. Расходы по налогу. Расходы по налогу (возмещения налога), связанные с прибылью или убытком от обычной деятельности</p>	<p>женного налогового обязательства одного и того же налогооблагаемого юридического лица, если, и только если, они относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом, и компания имеет юридически закрепленное право зачитывать текущие налоговые требования против текущих налоговых обязательств</p> <p>В редких случаях компания может иметь юридически закрепленное право зачета и намерение погашения на основе суммы нетто для некоторых периодов, но не для всех. В таких редких случаях составление подробного графика может потребоваться для надлежащего определения того, будет ли отложенное налоговое обязательство одного налогооблагаемого юридического лица приводить к увеличению налоговых выплат в том же периоде, в котором отложенное налоговое требование другого налогооблагаемого объекта будет приводить к уменьшению выплат этого второго налогооблагаемого объекта</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>22.1.</p> <p>23. Курсовые разницы по отложенным налоговым обязательствам и требованиям</p> <p>23.1.</p> <p>24. Раскрытие информации</p> <p>24.1.</p>	<p>Расходы по налогу (возмещение налога), связанные с прибылью или убытком от обычной деятельности, должны быть показаны на лицевой стороне отчета о прибылях и убытках</p> <p>МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» требует, чтобы определенные курсовые разницы признавались в качестве расхода или дохода, но не определяет, где такие разницы должны представляться в самом отчете о прибылях и убытках. Соответственно, когда курсовые разницы по отложенным налоговым обязательствам и требованиям признаются в отчете о прибылях и убытках, они могут классифицироваться в качестве отложенного расхода по налогу (возмещение налога) если это представление считается наиболее полезным для пользователей финансовой отчетности</p> <p>Основные компоненты расхода по налогу (возмещения налога) должны раскрываться отдельно.</p>	<p>Не рассматривается</p> <p>При наличии постоянных налоговых обязательств,</p>



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
24.2.	<p>Компоненты расхода по налогу (возмещения налога) могут включать:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) текущие расходы по налогу (возмещение налога);</li> <li>2) любые корректировки, признанные в периоде для текущего налога предшествующих периодов;</li> <li>3) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с образованием и восстановлением временных разниц;</li> <li>4) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов;</li> <li>5) сумму выгоды, возникающей от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода, которые используются для уменьшения текущего расхода по налогу;</li> <li>6) сумму выгоды от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода, которые используются для уменьшения отложенного расхода по налогу;</li> <li>7) отложенный расход по налогу, возникающий в результате частичного списания или восстановления предыдущего частичного списания, отложенного налогового требования в соответствии с п. 15.12;</li> </ol>	<p>отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:</p> <p>условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;</p> <p>постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
	8) сумму расхода по налогу (возмещения налога), относящегося к тем изменениям в учетной политике и фундаментальным ошибкам, которые включаются в расчеты для определения чистой прибыли или убытка за период в соответствии с разрешенным альтернативным методом, приведенным в МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»	постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода; суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства; причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом; суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбы-

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
24.3.	<p>Следующая информация также должна раскрываться отдельно:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) совокупный текущий или отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счет капитала;</li> <li>2) расходы по налогу (возмещение налога), относящиеся к непредвиденным статьям, признанным в течение периода;</li> <li>3) объяснение зависимости между расходами по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью в одной из, или обеих следующих формах: <ol style="list-style-type: none"> <li>а) числовая сверка между расходом по налогу (возмещение налога) и результатом умножения значений учетной прибыли на применяемую налоговую ставку (ставки), раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка (ставки);</li> <li>б) числовая выверка между средней действующей налоговой ставкой и применяемой налоговой ставкой, раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка;</li> </ol> </li> </ol>	<p>тием объекта (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидации) или вида обязательства (п. 25)</p>

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
	<p>4) объяснение изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предшествующим учетным периодом;</p> <p>5) 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;</p> <p>6) совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долями участия в совместных компаниях, для которых отложенные налоговые обязательства не были признаны (п.14.3);</p> <p>7) в отношении каждого типа временных разниц и в отношении каждого типа неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов;</p> <p>сумма отложенных налоговых требований и обязательств, признанных в балансе для каждого представленного периода;</p> <p>сумма отложенного дохода или расхода, признанного в отчете о прибылях и убытках, если оно не очевидно из изменений в суммах, признанных в балансе;</p> <p>8) в отношении прекращаемой деятельности — расходы по налогу, относящиеся к:</p> <p>прибыли или убытку от прекращаемой деятельности;</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
24.4.	<p>прибыли и убытку от обычной деятельности по прекращенной операции за период, вместе с соответствующими суммами для каждого представленного предшествующего периода;</p> <p>9) величина налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам компании, которые были рекомендованы или объявлены до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, но не были признаны в качестве обязательства в финансовой отчетности</p> <p>Компания должна раскрывать сумму отложенного налогового требования и характер доказательства в поддержку его признания, когда:</p> <p>а) реализация налогового требования зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц;</p> <p>б) компания несет убыток в текущем или предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится налоговое требование.</p>	
24.5.	<p>В обстоятельствах, описанных в п. 15.7 компания должна раскрывать природу потенциальных налоговых последствий, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам. В дополнение к этому, компании следует раскрывать информацию о величине потенциальных налоговых последствий, которые могут быть определены, а также о наличии любых потенциаль-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
24.6.	<p>ных налоговых последствий, которые практически не могут быть определены</p> <p>Компания раскрывает характер и величину каждой статьи результатов чрезвычайных обстоятельств либо в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях к финансовой отчетности. Когда это раскрытие делается в примечаниях к финансовой отчетности, общая сумма результатов чрезвычайных обстоятельств показывается в отчете о прибылях и убытках за вычетом соответствующего совокупного расхода по налогу (возмещения налога). Хотя для пользователей финансовой отчетности может показаться полезным раскрытие расхода по налогу (возмещения налога), относящегося к каждому результату чрезвычайных обстоятельств, иногда бывает трудно распределить расходы по налогу (возмещение налога) между такими статьями. В этих условиях расходы по налогам (возмещения налогов), относящиеся к результатам чрезвычайных обстоятельств, могут раскрываться общей суммой</p>	
24.7.	<p>Раскрытия, требуемые в соответствии с п. 24.3.3, позволяют пользователям финансовой отчетности понять, является ли связь между расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью необычной, и понять важные факторы, которые могли бы повлиять на нее в будущем. Отношение между расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью может находиться под влиянием таких факто-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
<p>24.8.</p> <p>24.9.</p> <p>24.10.</p>	<p>ров, как выручка, освобожденная от налогообложения, расходы, которые не вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли (налогооблагаемого убытка), влияние налоговых убытков, и влияние зарубежных налоговых ставок</p> <p>При объяснение зависимости между расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью, компания использует применяемую ставку налога, которая обеспечивает пользователям финансовой отчетности наиболее значительную информацию.</p> <p>Часто самой значительной ставкой является внутренняя ставка налога в стране, в которой компания является резидентом, объединяющим налоговую ставку, применяемую для национальных налогов, со ставками, применяемыми для любых местных налогов, которые рассчитываются на практически аналогичном уровне налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). Однако для компании, действующей в нескольких юрисдикциях, может быть более значимо объединять отдельные ставки, подготовленные с помощью внутренней ставки в каждой отдельной юрисдикции</p> <p>Средняя действующая ставка налога равняется расходу по налогу (возмещению налога), деленному на бухгалтерскую прибыль</p> <p>Часто бывает нецелесообразно вычислять сумму непризнанных отложенных налоговых обязательств, возникающих из инвес-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
24.10.1.	<p>тиций в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и доли участия в совместных компаниях (п. 14.3). Таким образом, настоящий стандарт требует, чтобы компания раскрывала совокупную сумму лежащих в основе временных разниц, но не требует раскрытия отложенных налоговых обязательств. Тем не менее, когда это имеет практический смысл, компания поощряется и раскрытию сумм непризнанных налоговых обязательств, потому что такая информация может оказаться полезной для пользователей финансовой отчетности</p> <p>Пункт 24.5 требует от компании раскрывать природу потенциальных налоговых последствий, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам. Компания раскрывает информацию о наиболее важных характеристиках налоговой системы, в части налога на прибыль, и факторы, которые будут оказывать влияние на величину потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов</p>	
24.10.2.	<p>Иногда практически невозможно вычислить совокупную величину потенциальных налоговых последствий, которые возникают в результате выплат дивидендов акционерам. Это происходит, например, в случае, когда у компании много зарубежных дочерних предприятий. Тем не менее даже в этих обстоятельствах определенная часть совокупной величины может быть достаточно легко определена. Например, в группе компаний, представляющую консолидированную отчетность материнская</p>	



Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
24.10.3.	<p>компания и некоторые из ее дочерних предприятий могут уплатить налог на прибыль по более высокой ставке с той части прибыли, которая не распределяется между акционерами, будучи осведомленными о сумме, которая впоследствии будет возвращена при выплате будущих дивидендов из консолидированной нераспределенной прибыли. В этом случае раскрытию подлежит информация о сумме, которая будет возвращена. Компания также раскрывает информацию о дополнительных потенциальных налоговых последствиях, величина которых практически не может быть определена при наличии таковых. В индивидуальной финансовой отчетности материнской компании раскрытие потенциальных налоговых последствий, при наличии таковых, осуществляется в отношении нераспределенной прибыли материнской компании</p> <p>К компании, к которой применяются требования п. 24.5 в отношении раскрытия информации, может также применяться требование раскрывать информацию о временных разницах, относящихся к инвестициям в дочерние компании, отделения, филиалы и зависимые общества либо о долях участия в совместной деятельности. В этих случаях компания принимает данные требования во внимание при определении состава раскрываемой информации в соответствии с п. 24.5. Например, к компании может применяться требование раскрывать совокупную сумму временных разниц, относящихся к инвестициям в до-</p>	

Содержание	МСФО 12 (база сравнения)	ПБУ 18/02
24.11.	<p>черные компании, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства (п. 24.3.6). Если практически невозможно исчислить величину непризнанных отложенных налоговых обязательств (см. п. 24.3), могут возникнуть суммы потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов, относящихся к этим дочерним компаниям, определить которые не представляется возможным</p> <p>Компания раскрывает любые условные обязательства и активы в соответствии с МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».</p> <p>Условные обязательства и условные активы могут возникнуть, например, в результате неразрешенных споров с налоговыми органами. Точно также в случае, когда изменения налоговых ставок или налогового законодательства вводятся в действие или объявляются после отчетной даты, компания раскрывает любое значительное воздействие этих изменений на свои текущие и отложенные налоговые требования и обязательства (МСФО 10 «События после отчетной даты»)</p>	

# ЛИТЕРАТУРА

## *Нормативные документы*

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.12.98 № 60н.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 32н.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 33н.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.07.99 № 43н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 10.01.2000 г. № 2н.

ПБУ «Информация об аффилированных лицах». ПБУ 11/2000, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2000 г. № 5н.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 27.01.2000 г. № Пн.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30.03.01 № 26н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.01 № 44н.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/2, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 02.07.02 № 66н.

Методические указания по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 21.03.2000 № 29н.

Приказ Министерства экономического развития и торговли, Министерства имущественных отношений, Министерства налогов и сборов «Об утверждении порядка определения и перечня показателей экономической эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и открытых акционерных обществ, акции которых находятся в федеральной собственности» от 18.09.01 №320.

Приказ Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22.07.03 № 67н.

## *Учебная научно-методическая литература*

*Ворушкин В.* МСФО как средство оптимизации деятельности российских предприятий: управленческий аспект // Accounting Report. - Вып. 4.2. - Март/Апр., 2001..

*Гетьман В.Г.* Вузы России на пути к международной стандартизации учебной подготовки профессиональных бухгалтеров // Реформирование бухгалтерского учета и совершенствование подготовки бухгалтеров и аудиторов в России: Сб. науч. трудов. — М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1999.

*Гетьман В.Г., Рожнова О.В.* Коррупция и учет // Все для бухгалтера. - 1999. - № 7.

*Гетьман В.Г.* Программа реформирования учета в России и международный опыт его гармонизации // Международный бухгалтерский учет. - 2000. - № 5.

*Глазьев С.Ю.* Место России в меняющихся взаимоотношениях центра и периферии мировой экономики. Торговая политика России в условиях глобализации. Материалы ежегодных научных чтений // М.: МРЭИТ, МГУК, 2001.

*Горбатова Л.* КМСФО: новые приоритеты Правления // Accounting Report. — Вып. 4.4. — Авг./Окт., 2001.

*Горбатова Л.* На пути конвергенции // Финансовая газета. — 2001. - № 48.

*Дамант Д.* МСФО и глобализация финансовой отчетности // Accounting Report. - Вып. 4.3. - Март/Июль, 2001.

Международные стандарты учета (проекты, комментарии к ним и материалы обсуждений) / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. - М.: Финансовая академия, 1999. - Ч. 1 - 4.

*Мизиковский Е.А.* Финансовые результаты предприятия: различные концепции // Финансовая газета. — 2000. — № 34.

*Мизиковский Е.А.* Финансовое положение предприятия: различные концепции // Финансовая газета. - 2000. - № 45, 46, 47.

*Мощенко Н.П.* Обеспечение достоверности данных годовой бухгалтерской отчетности руководителем и главным бухгалтером // Бухгалтерский учет и налоговое планирование. — 1998. — № 9.

*Мощенко Н.П.* Направления международной стандартизации корпоративного учета и отчетности транснациональных корпораций // Авторский перевод // Аудит и финансовый анализ. — 2000. — № 1.

*Мощенко Н.П.* Роль ООН в Международной стандартизации корпоративного учета и отчетности. Материалы ежегодных научных чтений. Торговая политика России в условиях глобализации. — М.: **МЭРИТ, МГУК, 2001.**

*Мюллер Г.* и др. Учет: международная перспектива. — М.: Финансы и статистика, 1999.

*Нечаева Л.* Налогооблагаемая прибыль и учетная прибыль. - Accounting Report. - Вып. 4.4. Авг./Окт., 2001.

*Нидлз Б.* и др. Принципы бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 1996.

*Ожегов СИ., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка. — М.: Российская академия наук, 1995.

Отчет Европейского банка реконструкции и развития (ЕБРР), окт. 2000 г. <http://www.ebrd.org>.

Отчет перед министрами финансов и руководителями центральных банков стран «Большой семерки» по Международным стандартам финансовой отчетности, C:\WINDOWS\TEMP\G7.Reportrus.doc, 2000.

Оценка бизнеса: учебник / Под ред. А.Г. Грязновой, М.А. Федотовой. - М.: Финансы и статистика, 2000.

Повышение качества международных стандартов — цель IFAC и международных компаний. // Accounting Report. - Вып. 3.1. Янв./Фев., 2000.

*Рожнова О.В.* Концепция информационного пространства финансового учета третьего тысячелетия // Информ-Ревю. — 2000. — № 3.

*Рожнова О.В.* Информационное пространство финансового учета. — М.: Финансовая академия, 2000.

*Рожнова О.В.* Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: Финансовая академия, 2000.

*Рожнова О.В.* Финансовый учет: концепция информационного пространства. - М.: Финансовая академия, 2000.

*Рожнова О.В.* Проблема восприятия новых российских стандартов учета//Accounting Report. - Вып. 3.5. Ноябрь/Дек., 2000.

*Шнейдман Л.* Будущие экономические выгоды // Финансовая газета. - 2000. - № 27.

# СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение</b> .....	<b>3</b>
-----------------------	----------

<b>Глава 1. Место и роль концепций в стандартизации финансового учета и формировании финансовой отчетности</b> .....	<b>5</b>
--	----------

1.1. Экономические предпосылки возникновения концепций финансового учета и финансовой отчетности	5
Выводы .....	9
Вопросы для самопроверки .....	10
1.2. Экономическая сущность современных концепций финансового учета и финансовой отчетности .....	10
Выводы .....	14
Вопросы для самопроверки .....	15
1.3. Направления стандартизации учета и формирования финансовой отчетности .....	16
Выводы .....	24
Вопросы для самопроверки .....	25

<b>Глава 2. Концепции формирования финансовой отчетности</b> .....	<b>26</b>
--	-----------

2.1. Анализ концепций финансового учета и финансовой отчетности .....	26
Выводы .....	55
Вопросы для самопроверки .....	55
2.2. Проблемы понятийного аппарата элементов информации финансовой отчетности .....	56
Выводы .....	67
Вопросы для самопроверки .....	67
2.3. Концептуальные отличия российской системы формирования бухгалтерской отчетности от современных международных систем .....	68
Выводы .....	85
Вопросы для самопроверки .....	86

<b>Глава 3. Методика формирования финансовой отчетности в учете</b> .....	<b>87</b>
---	-----------

3.1. Методика и процедуры формирования бухгалтерского баланса на этапе ведения финансового учета .....	87
--	----

Выводы. . . . .	131
Вопросы для самопроверки. . . . .	132
3.2. Методика и алгоритм формирования отчета о прибы- лях и убытках на этапе ведения финансового учета ..	133
Выводы. . . . .	141
Вопросы для самопроверки. . . . .	142
3.3. Методика сравнительного анализа параметров эле- ментов информации финансовой отчетности. . . . .	142
Выводы. . . . .	149
Вопросы для самопроверки. . . . .	150
<b>Глава 4. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. . . . .</b>	<b>151</b>
4.1. Сравнительный анализ МСФО 12 «Налоги на при- быль». . . . .	152
4.2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. . . . .	169
<b>Задания для самостоятельной работы. . . . .</b>	<b>196</b>
<b>Словарь. . . . .</b>	<b>198</b>
<b>Приложения. . . . .</b>	<b>206</b>
<b>Литература. . . . .</b>	<b>267</b>

Мощемко Межцумар.ста  
нд.учета и ФИМ.ОТЧ.

**8204703**

**Цена 14600**



20942255820470300040



**Учебное издание**

**Мощенко Наталия Павловна**

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА  
И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Заведующая редакцией *Л.И. Ларина*  
Ведущий редактор *Е.А. Улановская*  
Младший редактор *И.П. Ёлкина*  
Художественный редактор *НА. Щепетнова*  
Технический редактор *В.Ю. Фотиева*  
Корректоры *С.Н. Климанова, Г.В. Хлопцева*  
Компьютерная верстка *ИВ. Зык*  
Оформление художника *Н.М. Биксентеева*

И Б № 5034

Подписано в печать 19.12.2006

Формат 60 х 88<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнитура «Тайме». Печать офсетная  
Усл. п. л. 16,66. Уч.-изд. л. 16,58. Тираж 3000 экз. Заказ № 1089. «С» 017

Издательство «Финансы и статистика»  
101000, Москва, ул. Покровка, 7

**Тел. (495) 625-09-57**

факс (495) 625-09-57

E-mail: [mail@finstat.ru](mailto:mail@finstat.ru) <http://www.finstat.Ri>

ООО «Великолукская городская типография»  
182100, Псковская область, г. Великие Луки,  
ул. Полиграфистов, 78/12  
Тел./факс: (811-53) 3-62-95  
E-mail: [zakaz@veltip.ru](mailto:zakaz@veltip.ru)