

Рецензенты:

В.Г. Тетякин, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансовой академии при Правительстве РФ, д-р экон. наук, проф.,
В.П. Суйц, проф. кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, д-р экон. наук,
И.В. Баранова, проф. кафедры «Финансы и кредит» Сибирского института финансов и банковского дела, канд. экон. наук,
А.В. Ромадова, доц. кафедры «Финансы и кредит» Ульяновского государственного университета, канд. экон. наук

Заббарова О.А.

3-12 Балансоведение: учебное пособие / О.А. Заббарова. — М.: КНОРУС, 2007. — 256 с.

ISBN 978-5-85971-582-4

Рассматривается сущность балансоведения как науки. Изучаются теоретические основы построения статического и динамического балансов как методов счетоведения. Рассматривается порядок составления начального и периодических балансов. Изучаются подходы к формированию следующих производных балансовых отчетов: объединительного, разъединительного, ликвидационного, с использованием практических примеров их построения.

Дается методика составления консолидированной отчетности по МСФО с учетом требований стандарта IFRS-3 «Объединение бизнеса». Приводятся особенности «креативного» учета как метода регулирования показателей баланса в соответствии с целями балансовой политики. Разбираются различные способы оценок статей актива и пассива баланса, применяемых в России и международной практике.

Для студентов, аспирантов, преподавателей экономических факультетов и вузов, а также бухгалтеров, экономистов, аудиторов, менеджеров.

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.60.953.Д.011206.11.06 от 28.11.2006 г.

Подписано в печать 25.01.2007.

Формат 60×90/16. Гарнитура «PetersburgС». Печать офсетная. Бумага газетная.
Усл. печ. л. 16,0. Уч.-изд. л. 13,0. Тираж 3000 экз. Заказ № 2272.

ЗАО «КНОРУС», 129110, Москва, ул. Большая Переяславская, 46.

Тел.: (495) 680-7254, 680-0671, 680-1278.

E-mail: office@knorus.ru http://www.book.ru

Отпечатано в ОАО «Домодедовская типография»,
г. Домодедово, Каширское ш., д. 4, корп. I.

© Заббарова О.А., 2007
© КНОРУС, 2007

ISBN 978-5-85971-582-4

Предисловие	5
Глава 1. Введение в теорию бухгалтерского учета и баланса	
1.1. Понятие о теории бухгалтерского учета как науке	7
1.2. Юридическое и экономическое направление учетной теории	11
1.3. Сущность балансоведения и его основные принципы	17
1.4. Баланс как элемент метода бухгалтерского учета	24
1.5. Эволюция формы бухгалтерского баланса	28
Контрольные вопросы	32
Тесты	33
Глава 2. Основы балансовой теории	
2.1. Теория статического понимания баланса	35
2.2. Особенности составления статического баланса	40
2.3. Теория динамического баланса	42
2.4. Особенности отражения различных фаз кругооборота капитала в динамическом балансе	48
2.5. Особенности отражения в балансе налоговых обязательств	50
Контрольные вопросы	63
Тесты	64
Глава 3. Виды балансов и особенности их составления	
3.1. Структурное построение балансовых отчетов	68
3.2. Особенности учредительного (вступительного) баланса	75
3.3. Периодические балансы и различия между ними	78
3.4. Составление объединительного баланса при реорганизации предприятия в формах слияния и присоединения	82
3.5. Составление разделительного баланса при реорганизации предприятия в формах разделения и выделения	110
3.6. Составление ликвидационного баланса	126
Контрольные вопросы	148
Тесты	149
Глава 4. Консолидированная отчетность	
4.1. Понятие, определения и нормативное регулирование консолидированной отчетности	151
4.2. Общие принципы консолидации	156

4.3. Расчет показателей консолидированной отчетности в соответствии с МСФО	162
4.4. Методика формирования показателей консолидированной отчетности в последующие периоды деятельности группы	176
Контрольные вопросы	195
Тесты	196
Глава 5. Сущность балансовой политики и «креативного» учета	
5.1. Предпосылки возникновения и понятие балансовой политики и «креативного» учета	200
5.2. Способы и приемы реализации балансовой политики и «креативного» учета	203
Контрольные вопросы	207
Тесты	207
Глава 6. Способы регулирования оценок актива и пассива	
6.1. Проблемы стоимостной оценки объектов бухгалтерского наблюдения	209
6.2. Способы регулирования пассивных статей баланса	216
Контрольные вопросы	233
Тесты	234
Словарь терминов	236
Ответы к тестам	255
Литература	256

В учебном пособии рассматривается эволюция основных направлений учетной теории, необходимость и экономическая сущность балансоведения как науки. Раскрыты особенности балансоведения, принципы и основные постулаты, а также сфера применения в современных условиях. Изучены теоретические основы построения статического и динамического балансов как методов счетоведения. Приводятся особенности отражения в современных балансах налоговых обязательств.

Большое место в пособии уделено практическим аспектам использования теоретических принципов построения баланса при составлении производных балансовых отчетов.

В главе 3 рассмотрен порядок составления начального, периодического, заключительного балансов при различных формах реорганизации и ликвидации юридического лица. Изучены требования по формированию следующих производных балансовых отчетов: объединительного — при реорганизации в формах слияния и присоединения, разделительного — при реорганизации в формах разделения и выделения и ликвидационного баланса.

В главе 4 на многочисленных условных примерах приведена методика составления консолидированной отчетности по МСФО с учетом требований стандарта IFRS-3 «Объединение бизнеса», что весьма актуально в связи с программой реформирования учета и отчетности России в соответствии с МСФО. Современный бухгалтерский баланс, наряду с прочими формами отчетности, используется внешними пользователями для оценки имущественного и финансового положения организации, поэтому весьма актуальным является то, что в учебном пособии изучены особенности креативного учета как метода регулирования показателей баланса в соответствии с целями балансовой политики. Уделено внимание также приемам фальсификации и вуалирования статей бухгалтерского баланса.

В главе 6 приведены варианты различных способов оценок имущества и обязательств, применяемые в России и международной практике. Оценено их влияние на формирование статей актива и пассива баланса, а также на величину валюты баланса.

Материал основан на действующей нормативной базе. Приводятся многочисленные практические примеры. К каждому разделу даны контрольные вопросы и тесты. Составлен словарь терминов.

Учебное пособие предназначено для студентов, аспирантов, преподавателей экономических факультетов вузов, а также практикующих бухгалтеров, экономистов, аудиторов, менеджеров.

ГЛАВА 1

ВВЕДЕНИЕ В ТЕОРИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И БАЛАНСА

1.1. Понятие о теории бухгалтерского учета как науке

Хозяйственный учет возник примерно 6000 лет назад в связи с распадом родового строя и появлением частной собственности. Собственнику имущества было необходимо регулярно его пересчитывать для сохранения и приумножения.

В начале своего существования система хозяйственного учета наиболее организованной была в Египте, Греции и Риме, где она обеспечивала фиксацию фактов хозяйственной деятельности с целью осуществления контроля за действиями администрации. Изначально методом хозяйственного учета выступала инвентаризация имущества.

Бухгалтерский учет как наука возник в Средние века. К тому времени уже сложились три основные системы хозяйственного учета:

простая (униграфическая) — объектом учета выступало наличие и движение ценностей;

камеральная (бюджетная) — учитывалось выполнение сметы расходов и доходов;

двойная (диаграфическая) — факты хозяйственной деятельности учитывались в системе двойной записи.

Наибольшее практическое применение получила третья система хозяйственного учета, которая трансформировалась в бухгалтерский учет.

Первое описание двойной бухгалтерии было произведено францисканским монахом Л. Пачоли (1445—1517), который в 1494 г. в Венеции опубликовал книгу «Сумма арифметики», одна из частей которой называлась «Трактат о счетах и записях». В этом труде он впервые научно обосновал способ двойной записи и создал теоретическое обоснование бухгалтерской методологии. На протяжении более чем 500 лет идеи Л. Пачоли оказывали влияние на развитие науки бухгалтерского учета. По мнению немецкого философа О. Шпенглера (1880—1936), Л. Пачоли наряду с Колумбом и Коперником можно отнести к трем великим

людям, которые изменили мир. Л. Пачоли опирался на достижения Флорентийской модели учета, созданной компаниями Датины во Флоренции (1399 г.) Эту модель можно признать первым опытом практического применения двойной записи, ориентированной на построение отчетности о финансовом положении и финансовом результате.

Идеи Л. Пачоли были развиты его последователями. В Германии первая книга по двойной бухгалтерии была написана Г. Шрайбером (1518 г.), в Нидерландах — Я. Импином (1543 г.), в Англии — Х. Олдкостлом (1543 г.), в Испании — Б. Солорзано (1590 г.) и т.д. Историки отмечают, что в подавляющем большинстве первые публикации на национальных языках были переводами ранее опубликованных работ. Во второй половине XV в. в трудах Б. Котрульи (1458 г.) впервые говорится о бухгалтерском учете как науке. Он положил начало рассмотрению бухгалтерского учета как орудия управления отдельным предприятием, с одной стороны, и как универсальной методологической науки — с другой.

В процессе эволюции бухгалтерский учет распался на две составляющие:

- практическую бухгалтерию — «счетоводство»;
- науку — «счетоведение».

Счетоводство — практически организованный процесс наблюдения, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни. Его задача — предоставление информации для принятия управленческих решений.

Счетоведение — наука о сущности и структуре фактов хозяйственной деятельности организации. Основной задачей счетоведения является раскрытие содержания хозяйственных процессов и связи между экономическими и юридическими категориями, с помощью которых эти процессы познаются.

Теория бухгалтерского учета зародилась в рамках счетоводства. Между отдельными сторонами бухгалтерского учета существует тесная связь. Теория учета (счетоведение) рассматривается как часть практики и занимается описанием и оценкой сложившихся в рамках счетоводства методов осуществления учетных процедур. Счетоводство, в свою очередь, рассматривается как часть теории. В этом случае счетоведение формулирует «*m*» возможных решений учетной задачи, из которых определенная часть «*n*» уже реализуется на практике («*m*» — «*n*» решений — варианты новых решений). Теоретики интерпретируют все решения и показывают их достоинства и недостатки с точки зрения всех пользователей данных счетоводства.

Счетоведение рассматривает бухгалтерский учет в трех аспектах:

- 1) с точки зрения анализа бухгалтерских задач вне связи с их содержанием, что позволяет моделировать эти задачи с последующим программированием. В трудах классиков бухгалтерского учета Н.А. Блатова, А.П. Рудановского, И.Ф. Шерра, Э. Шмаленбаха и др. делались попытки математического обоснования основных положений теории бухгалтерского учета. Моделирование, основанное на комбинаторике, позволяет построить общую модель, в рамках которой любая учетная задача истолковывается как частный случай;
- 2) группировка бухгалтерских задач и придание им соподчиненности;
- 3) решение поставленных задач в связи с заранее заданными временными интервалами.

Как правило, бухгалтерский учет решает следующие типы учетных задач:

- обеспечение сохранности имущества собственника;
- обеспечение эффективного управления предприятием при помощи предоставления качественной информации, главным образом финансового характера, для принятия обоснованных управленческих решений;
- исчисление финансовых результатов деятельности в экономическом и юридическом смыслах;
- перераспределение ресурсов в экономике при помощи формирования достоверной информации о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности организации для финансового рынка.

Задача ученых заключается в поиске формул, описывающих факты хозяйственной жизни, и их классификации на множества и подмножества в зависимости от поставленных задач. Научное обоснование основных положений бухгалтерского учета необходимо для объяснения различных «парадоксов учета», которые возникают при применении системы двойной записи и различных способов оценки активов и обязательств организации. Например, при определении выручки от реализации «по оплате» возникает дебиторская задолженность по отгруженным товарам, которая отражается в балансе в оценке по себестоимости, в результате:

- занижается сумма прав организации на отгруженную продукцию;
- занижается стоимость активов организации;
- искажается сумма средств, используемая для покрытия кредиторской задолженности.

Такой подход к признанию в учете выручки от реализации искажает финансовое положение организации. Этот парадокс возникает только в рамках юридической трактовки фактов хозяйственной деятельности.

Признание выручки от реализации «по отгрузке» в рамках экономической концепции учета снимает указанные проблемы, но приводит к отражению в учете и отчетности еще не полученных реально прибылей. Это увеличивает риски хозяйственной деятельности, так как у организации возникает обязанность по уплате налогов, выплате дивидендов по еще реально не полученным прибылям. Причем эти проблемы снимаются в рамках юридического подхода.

Я.В. Соколов¹ насчитывает до 20 парадоксов учета, возникающих при отражении реальных фактов хозяйственной деятельности. Парадоксы учета оказали существенное влияние на формирование научного мировоззрения представителей различных национальных учетных школ. Представители итальянской школы игнорировали парадоксы учета, представители французской школы пытались разрешить учетные парадоксы эмпирическими способами, представители немецкой школы рассматривали эти парадоксы в учетных процедурах, а представители англо-американской учетной школы пытались их понять.

Характерные черты бухгалтерских систем разных национальных школ учета представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Общая характеристика расхождений основных школ бухгалтерского учета

Проблема учета	Решение проблемы различными школами бухгалтерского учета			
	итальянской	французской	немецкой	англо-американской
Цель учета	Контроль лиц, участвующих в хозяйственном процессе	Эффективность использования ресурсов предприятия	Выработка рациональных учетных процедур	Контроль администрации
Предмет учета	Права и обязанности лиц	Ресурсы	Процедуры	Поведение администраторов
Объект	Документы	Ценности	Ценности	Ценности

¹ См.: Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. С.109–114.

Окончание

Проблема учета	Решение проблемы различными школами бухгалтерского учета			
	итальянской	французской	немецкой	англо-американской
Базовая наука	Право	Политическая экономия	Математика	Психология
Баланс (содержание)	Равенство прав и обязательств	Равенство поступлений и выдач (расходов и доходов)	Равенство дебетовых и кредитных сальдо	Равенство средств с кредиторской задолженностью и капиталом
Баланс (отношения к счетам)	Вытекает из счетов	Вытекает из счетов	Счета вытекают из баланса	Не принципиально
Оценка	Продажные цены	Себестоимость	Не принципиально	Свободный выбор по цели управления
Счета по содержанию	Только личные (расчетов)	Только инвентарные и операционные	Активно-пассивные	Счета-экраны
Счета по структуре и назначению	Один ряд	Один ряд	Два ряда	Не принципиально
Причина двойной записи	Смена прав и обязательств	Обмен ценностями	Вытекает из баланса	Не рассматривается (не принципиально)
Метод	Индукция	Индукция	Дедукция	Индукция
Границы учета	Микроучет	Микро-и макроучет	Микро-и макроучет	Микроучет

1.2. Юридическое и экономическое направление учетной теории

По мнению Л. Пачоли¹, купцам для ведения торговли в исправности следует выполнять следующие условия:

- иметь наличные деньги и разного рода ценности, без помощи которых трудно вести торговлю;
- уметь вести книги учета и быстро считать;
- вести дела в должном порядке и как следует, чтобы без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований.

¹ Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под. ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001.

Последнее условие имеет существенное значение, так как подчеркивает, с одной стороны, юридическую природу учета (формирование информации относительно долгов и требований к субъекту хозяйствования), а с другой — экономическую природу бухгалтерского учета (функцию контроля за эффективностью экономической деятельности). С первых шагов формирования бухгалтерского учета возникают две взаимосвязанные цели. В зависимости от уровня развития экономики одна из них становилась приоритетной. Так, до конца XVI в. юридическое направление учетной теории считалось приоритетным и успешно развивалось в трудах испанского математика и юриста Д. дель Кастилло (1522 г.), который каждый факт хозяйственной жизни трактовал как договор. Поэтому предметом учета он признавал договоры, а целью бухгалтерского учета считал отражение юридических прав и требований участников договоров. Кастилло расширил сферу объектов учета, к которой относил объем поставки товаров по договору, учет исполнения договорных обязательств.

Юридическое направление было продолжено и развито в трудах Г. де Тексады (1546 г.), Б. де Солозано (1590 г.), Ф. де Эскобар (1603 г.).

Тексада определял цель учета в надлежащем ведении счетов с целью контроля подотчетных лиц; Солозано определял целью учета поддержание равновесия в счетах, Эскобар сводил цель учета к правовым отношениям между собственником и материально ответственными лицами, а объектом учета он считал права и требования лиц, участвующих в хозяйственном процессе.

С конца XVII в. на первое место стала выдвигаться цель учета, связанная с управлением хозяйственными процессами. Б. Вентури определял целью учета обеспечение минимальных затрат эффективности работы предприятия.

К началу XIX в. в бухгалтерском учете сформировались два направления. Первое — *юридическое* определяло необходимость бухгалтерского учета существованием отношений участников производственного процесса по поводу движения и сохранности материальных ценностей. Второе — *экономическое направление* — определяло необходимость бухгалтерского учета как инструмента исследования результатов хозяйственной деятельности, которая сопряжена с постоянными изменениями объема и состава имущества. Эти изменения и определялись как объект учета.

В XIX в. юридическое направление развивалось в трудах итальянского ученого Н. де Анастасио, который выдвинул два положения:

- 1) учет — регистрация прав и обязательств собственника;
- 2) в центре учетной системы стоит счет капитала.

Согласно теории Анастасио все хозяйственные операции должны затрагивать этот счет. Например, оприходование товаров, поступивших от поставщиков, оформлялось проводками:

Д-т сч. «Товары» К-т сч. «Капитал»

Д-т сч. «Капитал» К-т сч. «Поставщики».

Иногда эту операцию называли четвертной, так как она требовала как минимум четырех записей и объяснялась тем, что товары получались не от поставщика, а от собственника, которому поставщик, согласно с условиями договора, продал товар. Такой подход к учету хозяйственных операций усиливал контрольное значение бухгалтерской регистрации. При этом на «главном» счете «Капитал» получались контрольные итоги, подтверждающие правильность разnosки хозяйственных операций по счетам учета.

Четвертная бухгалтерия предполагала учет движения ценностей между участниками процесса и смену их прав и обязательств. При этом любое движение протекало из одного места в другое и имело двойной эффект. Отсюда возникала необходимость двойной записи.

Сторонники экономического направления в лице Д. Криппы определяли цель учета в исследовании результатов хозяйственной деятельности, которая сопряжена с постоянными изменениями объема и состава имущества. Все счета Д. Криппа подразделял на две группы: счета капитала и его частей. Криппа считал, что учет фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств — следствие хозяйственной деятельности. Он утверждал, что юридическое направление учетной теории подменяет суть учетной процедуры ее формой, а причину — следствием.

Другой сторонник экономического направления учетной теории Ф. Вилла представлял бухгалтерию как комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг, ее цель — контроль организации хозяйства и имущества, а само счетоводство — это серия экономических и административных знаний, необходимых для искусства вести книги. Целью бухгалтерского учета, по его мнению, выступал контроль за движением хозяйственных ценностей и учет предполагаемых доходов и расходов.

Ф. Вилла совершил синтез юридических и экономических целей учета. Согласно его учению бухгалтерский учет включает три части:

- 1) область экономико-административных отношений (теорию учета);
- 2) правила ведения регистров и их практическое использование;
- 3) организацию управления.

Ф. Вилла считал, что управление должно осуществляться посредством контроля деятельности работников предприятия, среди которых решающую роль играют материально ответственные лица (хранители). В процессе хозяйственной деятельности происходит постоянное изменение уровня ответственности хранителей. Поэтому следует ввести личные счета для материально ответственных лиц, которые должны носить юридический характер. Кроме того, он предлагал ввести депозитные (имущественные) счета и методологические итоговые счета (счет прибылей и убытков и счета вступительного и заключительного баланса). Таким образом, Вилла как бы расщепил двойную запись и информацию, представленную в бухгалтерском учете, на юридическую и экономическую.

Юридический аспект учетной теории в XIX в. был развит тосканской школой бухгалтеров, основателем которой являлся Ф. Марчи (1822—1871), а подлинным главой — Д. Чербонини (1827—1917). Д. Чербонини создал учение, названное *логисмографией*, согласно которому в качестве объекта учета рассматривалась организация как многофункциональная система. Целью составления баланса признавалось управление организацией путем осознания происходящих процессов. Смысл логисмографии заключался в последовательной персонализации счетов с целью контроля деятельности работников и контрагентов предприятия. Объектом учета признавались права и обязательства физических и юридических лиц, а методом логисмографии — регистрация.

Оппонентом тосканской школы выступала венецианская школа бухгалтерского учета во главе с Ф. Бестой (1845—1923). По мнению Бесты, отношения людей — поверхностный слой экономической действительности. Основным объектом учета признавались ценности. Бухгалтерский учет Ф. Беста трактовал как средство контроля за движением ценностей, а объектом учета определял стоимость ценностей. Все счета он делил на прямые, отражающие стоимость активов предприятия (положительные), счета для учета кредиторской задолженности (отрицательные) и производные, отражающие собственные средства организации и финансовые результаты. Ф. Беста был сторонником экономической интерпретации бухгалтерского учета и требовал проводить оценку материальных ценностей по текущей стоимости.

Попытку осуществить синтез идей итальянской школы в учении, названном статмографией, предпринял Э. Пизани (1845—1915). В данной теории счета подразделялись на две группы: экономические и административные (бюджетные). Э. Пизани ввел в бухгалтерский учет понятия статических счетов как счетов чистого имущества (капитал,

кредиторская задолженность) и динамических счетов — имущественных счетов. Это деление привело к появлению постулата Пизани:

Сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических, каждое из которых равно сумме прибыли.

В Италии к началу XX в. вместо одной бухгалтерии стали выделять:

логисмографию — учение о бухгалтерских счетах;

статмографию — учение о бухгалтерском балансе;

леммалогию — учение об остатках.

При всем разнообразии взглядов итальянскую школу характеризовала содержательная трактовка основных категорий бухгалтерского учета. Все разновидности школ рассматривали бухгалтерский учет как функцию управления, только тосканцы трактовали цели учета как управление людьми, а венецианцы — как управление ресурсами. В последнем случае учет превращался в науку о контроле хозяйственной деятельности. В целом итальянская школа соответствовала юридической трактовке учета, но уже в XX в. на нее стало оказывать сильное влияние экономическое направление учетной теории.

Юридическое направление учетной мысли оказывало влияние на развитие теории и практики бухгалтерского учета до 20-х гг. XX в. В последующие периоды в развитии учетной мысли стало активно развиваться и преобладать экономическое направление.

В XIX в. экономическое направление успешно развивала французская школа бухгалтеров. Из крупных бухгалтеров, сторонников чисто экономической интерпретации теории учета, выделялся французский бухгалтер Р.П. Коффи. Он считал, что бухгалтерский учет является частью политической экономии, а его суть заключается в признании сугубо материальной природы счетоводства. Он создал классификацию счетов по видам ценностей, которые в свою очередь поделил на группы:

- реальных ценностей (задолженности, материальных ценностей);
- рациональных (фиктивных) ценностей (капитал, результатные счета).

Кроме того, по мнению Коффи, должна существовать определенная корреспонденция счетов. Счета учета основных средств должны корреспондировать со счетом капитала, счета оборотных средств — со счетами прибылей и убытков и капитала, а все результатные счета должны закрываться только счетом прибылей и убытков.

Создателями экономического направления в бухгалтерской науке стали Э.П. Леоте и А. Гильбо. Они выдвинули доктрину трех функций учета:

- счетовой, которая связана с разработкой специальной логики в классификации объектов учета;
- социальной, сопоставляющей классовые интересы;
- экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хозяйственными процессами.

Для Леоте и Гильбо учет заключался в ведении счетов, с помощью которых и достигалась регистрация, систематизация и координация хозяйственной жизни. Баланс в учении этих авторов трактовался как следствие двойной записи и «синтез незакрывшихся счетов». Вместе с тем баланс рассматривался как центральная проблема и определяющая категория бухгалтерского учета.

В XX в. экономическое направление образовало четыре школы.

Первая школа, основанная Ш. Пангло, отмечала, что бухгалтерский учет — это прикладная политическая экономия, поэтому понятия бухгалтерского учета следовало выводить из понятия капитала. Пангло писал: «Бухгалтерский учет — зеркало капитала». Он считал, что только эта категория позволяет объяснить природу счетов. Вместе с тем бухгалтерский учет не отражал на счетах такой фактор производства, как живой труд, поэтому теория Пангло получила развитие в следующих школах учета.

Вторая школа, основанная Ж.Б. Дюмарше, получила название «позитивной». Позитивисты считали учет экономической доктриной и оборотной стороной политической экономии. Предметом учета, по их мнению, выступала *vaieur*. Она имела два смысла: политэкономический — стоимость и бухгалтерский — оценка. Ж. Дюмарше предметом учета признавал оценку, которая определяется внешними факторами и позволяет объединить различные объекты учета. В качестве оценки выступает не сама стоимость, а цены, которые Дюмарше определял как производные стоимости и времени. Дюмарше ввел типологический анализ баланса и выделил девять основных типов баланса. Кроме того, он описал четыре вида изменений балансовых статей в зависимости от фактов хозяйственной деятельности.

Третья школа, основанная Р. Делапортом, определяла бухгалтерский учет как науку счетов, применяемых для регистрации, группировки и классификации циклов хозяйственных операций с целью получения информации, необходимой любой науке, использующей учетные данные. Главным в теории Делапорта была трактовка бухгалтерии как комплекса управленческих функций, которых автор насчитывал одиннадцать. Особенностью данной теории было то, что он хотел включить в предмет бухгалтерского учета все факты хозяйственной деятельности.

Четвертая школа, основанная Ж. Фламминком, определяла предметом учета предприятие в целом, в едином и неразделенном комплексе. Автор был сторонником интеграции учета с наукой управления. Эволюция учета, по Фламминку, должна была привести к слиянию бухгалтерского учета с экономикой предприятия, а сам учет он определял только как средство управления.

В современных условиях бухгалтерский учет имеет национальный характер, а его цели и задачи формируются в зависимости от исторически сложившихся условий и уровня развития экономики и стоящих перед ней задач в конкретной стране. Учет определяется средой, в которой он существует. Вместе с тем процессы глобализации мировой экономики требуют конвергенции национальных принципов учета с целью формирования единого «языка бизнеса» для международных финансовых и товарных рынков. По определению Э. Хендриксена и М. Ван Бреды, бухгалтерский учет представляет собой искусственно созданную систему, своего рода артефакт. По мере развития человеческой цивилизации его категории, понятия, равно как учетные схемы, соблюдают принцип преемственности при переходе бухгалтерской науки на новый виток своего развития.

1.3. Сущность балансоведения и его основные принципы

Фундаментальной основой методологии современного бухгалтерского учета и экономического анализа является балансоведение.

Балансоведение представляет собой науку об экономической сущности баланса, принципах его построения, правилах оценки статей и использовании балансовой информации в целях управления предприятием.

Учение о бухгалтерском балансе как научная отрасль знаний сформировалось во второй половине XIX в. В основе его лежат труды авторитетных зарубежных и российских ученых: Г. Никлиша, И.Ф. Шерра, Э. Шмаленбаха, Н.С. Лунского, И.Р. Николаева, А.П. Рудановского и др. Работы указанных авторов были посвящены изучению сущности балансового метода, правилам формирования и оценки статей бухгалтерского баланса, отражению механизма создания и функционирования капитала организации. Научные труды данных ученых значительно обогатили бухгалтерский учет и дополнили два основных его направления теории бухгалтерского учета — *счетоведение* и *счетоводство* новым, обобщающим направлением — *балансоведением*. Это позволило сформировать стройную систему бухгалтерского учета, состоящую из трех элементов, а также создать предпосылки для возникновения эконо-

номического анализа как самостоятельной области научных знаний. В результате было обосновано положение о том, что теория баланса имеет неразрывную связь с теорией счета. При этом счета характеризуют техническую сторону учета, а бухгалтерский баланс определяет методологическую. Таким образом, баланс был обозначен в качестве метода оценки имущественного состояния предприятия, а хозяйственные процессы выступили в роли объекта изучения.

Основу балансоведения составляет использование принципа равенства двух частей баланса (двойственности), а также методов регистрации и классификации. К моменту зарождения балансоведения как науки известные мировые учетные школы сформировали свои подходы к изучению баланса: итальянская — логисмографическое и статмографическое, немецкая — камеральное, а французская — математическое. При этом следует отметить, что термин «баланс» в те времена был многозначен. При этом можно выделить три наиболее распространенные его трактовки:

равновесие;

разница между двумя сторонами счета;

отчетная форма.

В настоящее время последняя трактовка преобладает, а еще в XIX в. подобной однозначности не было.

Итальянское логисмографическое направление определяло в качестве цели составления баланса управление организацией.

Итальянец Э. Пизани в конце XIX в. разработал учение, названное им «статмографией» (от греч. «статмо» — баланс и «графия» — описание). В переводе статмография означает «балансоведение». В данной теории счета подразделялись на две группы: экономические и административные (бюджетные).

Основоположник немецкой камеральной бухгалтерии И.Ф. Шерр исходил из баланса, который был первичным по отношению к счетам. Счета И.Ф. Шерр выводил из баланса и считал их вторичными по отношению к балансу. Объектом камеральной бухгалтерии является бюджет организации. Бюджет И.Ф. Шерр трактовал как баланс, но только доходов и расходов. Слабость позиции И.Ф. Шерра заключалась в том, что он считал бухгалтерский баланс первичным по отношению к счетам, выводя их из баланса и объясняя метод двойной записи двусторонностью баланса.

Основатели французской балансовой школы Е. Леотей и А. Гильбо, в противоположность итальянской школе, в процессе изучения баланса применяли метод индуктивного анализа. При этом значительное

внимание уделялось систематизации элементов баланса, реальной оценке статей баланса и принципу разделения актива и пассива.

Общее в подходах указанных школ заключается в единстве целей и задач, где цель учета определяется как исчисление всех составляющих имущества организации, включаемых в баланс, а его задача состоит в точной, постатейной оценке статей баланса.

У истоков балансоведения как науки стояли юристы, определяющие баланс как основной документ, фактически подтверждающий способность собственников рассчитаться со своими кредиторами и, кроме того, возможный к использованию в качестве доказательной базы в суде документ при решении вопросов по хозяйственным спорам. В конце XIX — начале XX в. крупные юристы Европы Г. Штауб, Г. Рем, Г. Симон создали специализированную отрасль права — балансовое право. Заслугой юристов было формулирование требований к бухгалтерскому балансу как форме отчетности:

- точности, которая зависит от мнения юристов и членов правления акционерного общества, т.е. от закона и целей, стоящих перед компанией;
- ясности, которая должна была быть достигнута либо для всех специалистов, либо только для заинтересованных лиц;
- правдивости: баланс должен был составляться с учетом требований законодательства, а все показатели баланса должны были вытекать из первичных документов;
- преемственности: и внешней (сохранения структуры показателей баланса), и внутренней (сохранение принципов оценки прошлого года в текущем году);
- единства: баланс центральный должен был включать балансы филиалов и подразделений предприятия.

Во второй половине XIX в. в США и Великобритании активно развивалось банковское дело и финансовые рынки, что потребовало формирования и предоставления финансовой отчетности для получения кредитов и участия в торгах на биржах. В итоге появились общедоступная, хорошо структурированная и достаточно унифицированная публичная отчетность и необходимость понимания и научного осмысления роли и значимости учетной информации, отчетности и баланса исходя из интересов различных пользователей отчетности, в том числе и менеджеров.

В этот период представители немецкой учетной школы считали баланс центральной учетной категорией, определяющей, по существу, все другие категории. По их мнению, балансоведение должно было стать

основополагающим в теории учета. Ключевой тезис данного подхода к изучению баланса звучит так: баланс — это системообразующее ядро информационной базы о предприятии, в наиболее концентрированной форме выражающее результативность управления им. Потребности управления должны вырабатывать специфические требования к структурированию и содержательному наполнению баланса, методам оценки и анализа.

Иной, прагматический, подход к отчетности сложился в рамках англо-американской школы учета, которая, формируя теорию учета и баланса, отталкивалась не от учетной проблематики, а от предназначения учета в части формирования и нормального функционирования бизнес-отношений. Во второй половине XIX в. в США усилилась значимость бухгалтерской отчетности, которая в известном смысле стала отделяться от бухгалтерского учета и становиться самостоятельным элементом общей информационной базы, с помощью которой инвесторы и бизнесмены получали представление о предприятии. Ключевой тезис данного подхода таков: баланс — это основной и наиболее достоверный источник информации о предприятии, поэтому безусловно востребованное и наиболее желаемое средство коммуникации.

Итак, в обоих подходах центром внимания становится баланс. Совокупность теоретических положений и практических рекомендаций по его построению, структурированию, содержательному наполнению, трактовке и использованию в качестве доказательной базы при принятии управленческих решений довольно быстро оформляется в самостоятельное научно-практическое направление, получившее название *балансоведения* в рамках немецкой учетной школы и *систематизированного анализа отчетности с помощью коэффициентов* в рамках англо-американской школы.

Развитие новых научных направлений стимулировалось следующими субъектами зарождающихся рыночных отношений. Во-первых, представителями бухгалтерской науки, стремившимися укрепить значимость учетной науки в системе научных знаний. Во-вторых, юристами, которые рассматривали баланс как один из важнейших элементов доказательств в суде. В-третьих, многочисленной категорией внешних пользователей бухгалтерской отчетности, для которых баланс — средство коммуникации в условиях недоступности информации о субъектах рыночных отношений. В-четвертых, собственниками и менеджерами организации, рассматривающими баланс как базу для принятия управленческих решений. Таким образом, в создании балансоведения были заинтересованы представители различных областей науки и прак-

тики, но наибольшую заинтересованность выражали внешние пользователи бухгалтерской отчетности. Это было обусловлено возможностями снижения рисков при вложении капитала на финансовых и инвестиционных рынках.

В России новая наука «балансоведение» получила распространение в 20-е гг. XX в. Это направление было несомненно перспективным и в полной мере отвечавшим экономическим реалиям и задачам новой экономической политики. Усилиями российских ученых А.П. Рудановского и Н.А. Блатова оно было хорошо проработано в научном плане и востребовано практиками. Это проявилось в создании серии руководств по составлению и анализу баланса. При этом российские ученые вкладывали в понятие балансоведения разное содержание.

Н.Р. Вейцман определял балансоведение как часть науки о бухгалтерском учете, т.е. считал, что это его специальный раздел. Он подчеркивал, что анализ нельзя замыкать на балансе, так как информационная база анализа — это весь комплекс счетных записей, а принципы и методики его аналитической обработки объясняются в рамках самостоятельной науки, называемой счетным анализом.

А.П. Рудановский и Я.М. Гальперин считали балансоведение синонимом счетоведения, а анализ баланса — самостоятельной наукой. Балансоведение А.П. Рудановский выводил из математики. Он считал, что бухгалтерские категории — это только схемы, позволяющие понять суть хозяйственной деятельности, поэтому баланс является основным объектом и инструментом анализа. Формально А.П. Рудановский выделял аналитический раздел в самостоятельное направление — «анализ баланса» и одновременно отождествлял понятия «теория учета» и «теория баланса». Если рассматривать сущность теоретических построений Рудановского, то очевиден вывод, что анализ баланса — это необходимый раздел работы бухгалтера. А.П. Рудановский и Я.М. Гальперин ввели понятие нормирования баланса, под которым понимали методы приспособления баланса к особенностям того или иного предприятия.

Наибольшее распространение в России получила Ленинградская школа бухгалтерского учета. С точки зрения Н.А. Блатова, Н.С. Аринушкина, Н.С. Помазкова, счетоведение и балансоведение — это две равноправные науки, первая из которых имеет целью построение баланса, а вторая — его объяснение и анализ. Обе эти науки они относили в систему счетных наук. Н.А. Блатов выступал за самостоятельность балансоведения, но в тесной связи с учетом. В монографии этого ученого приведено 19 определений баланса, данных российскими и зару-

бежными учеными, его авторское определение и рассмотрены юридическая и экономическая трактовки характеристик баланса.

С точки зрения Н.А. Кипарисова, балансоведение, история счетоведения и общая теория учета составляют сущностное ядро счетоведения, при этом балансоведение играет ключевую роль в перечисленных выше дисциплинах. В трактовке Н.А. Кипарисова балансоведение представляет собой упорядоченную двухуровневую структуру — общее и специальное балансоведение. В рамках первого рассматриваются принципы построения баланса, применимые ко всякому типу хозяйства, в рамках второго — специфицируются способы построения и структурирования баланса применительно к различным отраслям: производственным, меновым и потребительным, поэтому специфическое балансоведение подчинено общему и вытекает из него. Кроме того, в общем балансоведении обособляются две части: первая посвящена учению о построении баланса; вторая — учению о методах исследования хозяйственной деятельности единичного хозяйства на основе баланса.

В описанных выше подходах рассмотрена эволюция развития балансоведения в преобладающей трактовке бухгалтеров. Интерес к информационной базе, создаваемой системой бухгалтерского учета, проявляли и менеджеры организаций с целью формирования методов оценки успешности работы организаций, так как эти группы пользователей финансовой информации к этому времени разделились. Акцент на публичную отчетность в балансоведении был доминирующим. Российские балансоведы исходили из экономической трактовки отдельных счетов и статей отчетности. В рамках балансоведения были предложены методики анализа. Акцент в таком анализе делался на понимание экономического содержания публичных данных и качественный анализ соотношений между ними.

К середине 30-х гг. XX в. в результате дискуссий среди российских ученых балансоведческая трактовка аналитических проблем была признана вредной в условиях плановой экономики, а балансоведение трансформировалось в анализ хозяйственной деятельности. Проблемы этой науки были отодвинуты на периферию экономических исследований, вместе с тем связь между анализом и бухгалтерским учетом осталась. В последние десятилетия в международной учетно-аналитической практике, безусловно, доминирует англо-американский подход к финансовому анализу в приложении к хозяйствующему субъекту. Такой подход носит формализованный характер, а сам анализ сводится к счетным процедурам, т.е. примитивизируется. Создатели российской школы балансоведения имели свой взгляд на содержательное наполнение анализа и на соотношение учета и анализа в целом. Суть

этого подхода заключалась в том, что расчету коэффициентов должен был предшествовать качественный анализ учетной и финансовой политики организации, а сам аналитик должен выступать «толмачом» отчетных данных и рассчитанных на их основе показателей. В настоящее время повышается значимость финансовой отчетности в управлении экономическими процессами, как на микро-, так и на макроуровне. Поэтому теоретические обоснования и обобщение практики составления периодических и производных балансов актуальны. Балансоведение — наука о балансе как квинтэссенции информационно-финансовой модели хозяйствующего субъекта. В рамках этого научно-практического направления изучаются два основных блока проблем:

- 1) логика и принципы построения финансовой отчетности и ее информационного ядра — баланса;
- 2) логика, принципы и процедуры экономического чтения и анализа финансовой отчетности как элементов процесса принятия решений финансового характера в отношении хозяйствующего субъекта.

Основное предназначение балансоведения заключается в объяснении практических аспектов использования данных публичной финансовой отчетности, позволяющей сформировать представление о хозяйствующем субъекте с позиции его инвестиционной и контрагентской привлекательности. Поэтому в приложении к практике балансоведение акцентирует внимание пользователей отчетности на знании и понимании:

- места, занимаемого отчетностью в системе информационного обеспечения лица, принимающего решения финансового характера, ее достоинств и недостатков, возможностей и ограничений, фактологичности и условности;
- базовых нормативных документов, регулирующих ведение учета, составление и представление отчетности;
- состава и содержания отчетности, статей и показателей, ее наполняющих;
- логики и техники составления отчетности;
- методики чтения и анализа отчетности.

Отдельные модели, показатели и процедуры, разрабатываемые в рамках балансоведения, могут использоваться в системе внутрифирменного управления финансами для обоснования решений по оптимизации финансовой модели хозяйствующего субъекта и наращиванию его экономического потенциала.

Основными направлениями использования балансовой информации в современных условиях являются:

- подведение итогов хозяйственной деятельности, проведение финансового и налогового планирования, управление совместной деятельностью и группой взаимосвязанных организаций;
- управление процессами трансформации собственности на основе информации, предоставленной системой ликвидационных, разделительных, вступительных и заключительных балансов;
- управление финансовыми потоками, рентабельностью в различных временных отрезках и в различных оценках, в том числе с применением дисконтирования, на основе системы прогнозных балансов;
- принятие инвестиционных решений на основе информации, представленной в балансах, составленных в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), так как они формируют наиболее прозрачную информацию для инвестора.

В российской практике слабо используются современные подходы к составлению различных видов балансов и оценке их статей. В результате чистые активы оцениваются, как правило, ниже текущих рыночных цен, что приводит к ряду негативных последствий для экономики. Поэтому важным объектом исследования в настоящий период времени является разработка концепции балансового моделирования, что позволит создать нормативную базу и методологию формирования производных балансов, а также разработать рекомендации по практическому применению балансовой информации. Использование системы различных видов балансов позволит реально решать проблемы управления собственностью, анализа финансовых и денежных потоков, принятия адекватных инвестиционных решений и реальной оценки финансовых активов и обязательств предприятия.

1.4. Баланс как элемент метода бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета — совокупность приемов и способов отражения хозяйственной деятельности предприятия, в основе которых лежит моделирование фактов хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский баланс занимает центральное место в бухгалтерской отчетности организации, так как он наиболее полно характеризует совокупность свойств отдельной хозяйственной организации.

Бухгалтерский баланс — модель, с помощью которой в интересах пользователей представляется финансовое положение организации на определенный момент времени.

С точки зрения счетоводства, баланс — отчетная форма. С точки зрения счетоведения, баланс — экономическая категория, отражающая существенные свойства и отношения, представленные в балансе на момент составления.

Проблемой счетоведения является анализ соотношения между конкретным балансом и категорией «баланс».

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов и синтетическим обобщением информации и позволяет свести частные показатели в целостную систему обобщенных данных.

При построении бухгалтерских балансов должны соблюдаться принципы:

- денежного выражения — показатели приведены в едином денежном измерителе, обобщающем объекты бухгалтерского наблюдения в однородную информационную модель;
- обособленного предприятия — бухгалтерский баланс относится к предприятию, а не к лицам, связанным с ним (собственникам, кредиторам, дебиторам и т.д.); в активе учитывается имущество, принадлежащее предприятию на праве собственности или находящееся под полным контролем (в соответствии с МСФО — контролируемое имущество);
- действующего предприятия — допущение, что предприятие действует и будет действовать в обозримом будущем (имущество, показанное в балансе, оценивается по учетной стоимости, в случае ликвидации предприятия делается особая отметка и вступают в силу специальные правила оценки показателей баланса);
- учета по себестоимости — активы, как правило, отражаются в балансе по суммам, оплаченным в момент приобретения активов денежных средств и их эквивалентов (первоначальная стоимость), а не по текущим рыночным ценам (сумма, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же актив приобретался сейчас);
- двойственности — концепция двойственности вытекает из того, что активы на левой стороне бухгалтерского баланса равны общей сумме собственного и привлеченного (кредиторская задолженность) капитала на правой его стороне.

Благодаря проводимым в конце XIX в. научным исследованиям в области теории бухгалтерского баланса и использованию метода двойной записи появляются два вида баланса: баланс *инвентарный (статический)* и баланс *оборотный (динамический)*. Производится разделение в балансе статической и динамической частей. Используется метод вертикального разделения баланса — на *дебет* и *кредит* и горизонтального деления баланса — на статическую и динамическую составляющие. При этом выводятся три стороны хозяйственных операций:

- 1) юридические отношения (пассивные операции);
- 2) экономические отношения (активные операции);
- 3) административные отношения (хозяйственный оборот).

Данные подходы определили таким образом, что баланс предприятия, отображая определенные отношения, состоит из *актива, пассива и оборота*.

Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета венчает процедуру обработки бухгалтерских данных, обобщая их в информационную модель финансового состояния организации. Информация этой модели выступает надежным источником при оценке эффективности функционирования хозяйственной единицы, ее производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. На основе данных, представленных в балансе, заинтересованные пользователи имеют возможность изучать наличие, размещение и использование ресурсов, платежеспособность и финансовую устойчивость организаций и удовлетворять таким образом свои информационные потребности. Поскольку актив и пассив баланса характеризуют один и тот же объект, но в разных аспектах, то итоговые суммы по активу и пассиву баланса совпадают и называются *валютой*. Баланс может составляться в различных оценках, при этом существуют два основных подхода, когда используются соответственно оценки по себестоимости или оценки, основанные на справедливых стоимостях.

Бухгалтерский баланс является методом изучения процесса воспроизводства капитала, происходящего на предприятии, по своему предметному содержанию несет в себе практическую цель — *оценочное значение*. При этом в активе отражается основное (гносеологическое) свойство баланса — *совокупность экономических отношений*. В пассиве баланса определяется целевое (телеологическое) свойство как совокупность правовых отношений. Определителями актива баланса являются: *ценность, хозяйствующий субъект, хозяйственная деятельность, инвентарь*. Пассив баланса характеризуется иными категориями — *сто-*

имостью, причинами деятельности хозяйствующего субъекта, волей участников данных правоотношений.

В настоящее время подходы к классификации имущества по сравнению с периодом начала XX в., когда балансовая теория находилась в стадии наибольшего расцвета, значительно изменились. К имуществу предприятия теперь относят все активы, приносящие доход, в том числе основные средства, финансовые вложения, ценные бумаги, нематериальные активы, права требования и др. Правильному отражению состояния предприятия в балансе способствует группировка счетов по экономически однородным признакам, что определяется экономическим смыслом счетов, связанным с их назначением и структурой. Благодаря систематизации счетов в балансе реализуются основные цели учета и методы контроля осуществляемых операций.

В настоящее время экономико-правовая связь между элементами бухгалтерского баланса достаточно условна, что определяется значительной свободой предприятия в использовании привлеченных средств (авансированного капитала), за исключением случаев получения целевых инвестиций и договорной основы передачи имущества на определенных условиях. Поэтому требования кредиторов к предприятию-должнику, как правило, не имеют цели получить какое-то определенное имущество, а претендуют на получение денежных средств от должника. По этой причине имущество предприятия можно разделить на два вида: имущественные права (чистый актив) и имущественные обязательства. При этом необходимо различать реальное имущество и условные активы. Балансовая теория определяет *бухгалтерский баланс* предприятия как главный счет (счет счетов), разделяя его при этом на три основных компонента: *активы* (имущество), *капитал* (собственный капитал) и *пассивы* (обязательства).

Активы — это ресурсы организации:

- выраженные в денежном измерителе;
- сложившиеся в результате событий прошлых периодов;
- принадлежащие организации на праве собственности или находящиеся под ее контролем;
- способные приносить доход в будущем.

Капитал — ключевое понятие в экономической науке. Существует три основных подхода к трактовке категории капитала:

- 1) *экономический*: капитал — совокупность ресурсов, являющихся универсальным источником доходов общества;
- 2) *бухгалтерский*: капитал — интерес собственника в активах предприятия;

- 3) *учетно-аналитический*: капитал — совокупность ресурсов, которая характеризуется одновременно с двух сторон (направлений вложения и источников происхождения).

Обязательство — гражданское правоотношение, в силу которого одна сторона (должник) обязана совершить в пользу другой стороны (кредитора) определенное действие.

Для повышения аналитичности баланса системообразующие элементы дают в аналитической расшифровке, поэтому в балансе появляются производные элементы (оборотные активы, краткосрочные обязательства, расходы по основной деятельности и др.).

Баланс как обобщение данных по счетам бухгалтерского учета можно составлять различными способами, что сказывается на составе статей, последовательности их представления, оценках статей, разделах и совокупности отражаемых объектов в целом.

Пользователи финансовой отчетности с помощью модели баланса решают собственные задачи:

- бухгалтеров интересует выполнение постулатов бухгалтерского учета, так как они должны контролировать правильность оценки объектов учета и ведения бухгалтерских процедур;
- кредиторов интересует платежеспособность фирмы, поэтому они рассматривают баланс как категорию бухгалтерского учета, позволяющую на определенный момент времени представить в денежном измерении имущественное положение организации;
- покупателей и продавцов интересует оценка предприятия как имущественного комплекса с точки зрения выгоды: продать предприятие в целом либо после ликвидации распродать его имущество;
- администрацию и собственников интересует движение капитала, которое должно приносить прибыль, поэтому они определяют баланс как категорию, позволяющую представить финансовый результат деятельности за отчетный период.

Формируемая в совокупности с бухгалтерским балансом предприятия бухгалтерская (финансовая) отчетность, состоящая из «Отчета о прибылях и убытках», «Отчета о движении денежных средств», «Отчета об изменениях капитала» и приложений к балансу, несет в себе возможность более четкого представления оборота и кругооборота капитала предприятия, процессов его накопления и использования. При этом современная информационная база бухгалтерского учета, основанная на применении компьютерной техники и развитых программных продуктов, позволяет достаточно детально и своевременно рассматривать процесс формирования активов и их источников.

1.5. Эволюция формы бухгалтерского баланса

Уже в Средние века купцы строили баланс и обращали внимание на необходимость его ревизии. При этом состоялись первые опыты по проведению инвентаризации для выявления финансового результата. В 1675 г. Ж.П. Савари издал труд «Совершенный торговец», в котором сформулировал принципы многообразия балансов и выдвинул требования к учету имущества не по цене возможной продажи при фиктивной реализации, а по исторической оценке. Автор предлагал дифференцированный подход к составлению баланса в зависимости от целей его составления:

- для исчисления прибыли он рекомендовал инвентарный баланс;
- для оценки имущественного положения фирмы — статический;
- для выявления последствий действительного или предполагаемого прекращения деятельности — ликвидационный.

В Средние века баланс включал как средства производственной деятельности предприятия, так и личное имущество собственника предприятия. Серьезное отношение к бухгалтерской отчетности, в том числе балансу, появляется с созданием акционерных обществ. В России процесс составления и представления отчетности в XIX в. был регламентирован Уставом о промысловом налоге 1899 г. Устав предписывал правлениям юридических лиц ежегодно публиковать в журнале «Вестник финансов» заключительные балансы и извлечения из отчетов, при этом структура, состав статей и способы оценки статей законодательно не регламентировались. Баланс должен был составляться с целью отражения в нем действительного материального и финансового положения организации, поэтому отчетности был присущ элемент субъективизма и относительности.

Одним из основных принципов учета тех лет был принцип консерватизма. Но уже тогда делались попытки завышения итогов баланса и прибыли с целью привлечения инвесторов. Значительные расхождения имела и практика расчета амортизационных отчислений. Существовали разногласия по поводу признания первоначальной стоимости имущества.

В период нэпа (20-е годы прошлого века) сложилась концепция коммерческого расчета, что вызвало необходимость составления и представления отчетности для фискальных целей государства. Контроль за хозяйственной деятельностью и финансовым состоянием со стороны фискальных органов ужесточил требования, предъявляемые к балансу. Отчетность определенных типов предприятий подлежала

опубликованию в средствах массовой информации. Важнейшим показателем стал показатель рентабельности на вложенный капитал. Из-за существования практики ухода от налогов фискальные органы получили право вводить уточняющие коэффициенты при определении налогооблагаемой прибыли. В этот период сложилась стабильность в части составления отчетности и закономерно была закреплена ее публичность. Большое внимание уделялось проверке достоверности отчетности.

В 50-е годы XX в. произошло упрощение и рационализация учета. Одновременно были пересмотрены формы бухгалтерской отчетности. В этой связи была пересмотрена форма баланса промышленного предприятия с целью повышения его аналитических качеств, был упорядочен первичный учет и разработаны типовые формы первичных документов, упрощен документооборот.

Во второй половине XX в. в связи с реформированием системы бухгалтерии и отчетности существенно (с 20 до 5) сократилось количество форм бухгалтерской отчетности. При этом содержание бухгалтерского баланса претерпело изменения. В России в бухгалтерском балансе традиционно преобладала горизонтальная форма баланса, в которой для большей наглядности активы и пассивы располагались напротив друг друга. Например, первый раздел пассива баланса сравнивался с первым разделом актива, и это сравнение позволяло исчислить наличие собственных и приравненных к ним оборотных средств, которыми располагало предприятие. В социалистической экономике в бухгалтерском балансе напротив раздела «Оборотные средства» ранее располагался второй раздел пассива, именуемый «Кредиты банка под нормируемые оборотные средства». В этот период было развито так называемое кредитование «по обороту», предполагающее выдачу кредита в пределах норматива оборотных средств, утвержденного обслуживающим банком. При этом нормируемые оборотные средства (сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты, вспомогательные материалы, топливо, тара, запасные части для ремонта, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, незавершенное производство, расходы будущих периодов и готовая продукция) показывались в балансе дважды — в пределах нормативов и их фактическом размере. Подраздел «Кредиты банка» также детализировался с выделением статей: ссуды под сырье, материалы, топливо, незавершенное производство и готовые изделия. Сопоставление фактической величины нормируемых оборотных средств с их нормативами, а также с полученными банковскими кредитами давало материал для экономического анализа и контроля за рациональным использованием материальных ресурсов.

В первой половине XX в. бухгалтерский баланс составлялся по принципу брутто, т.е. его итоги (называемые также валютой баланса) были несколько завышенными из-за того, что в балансе наряду с хозяйственными средствами или их источниками показывались контрарные статьи. Например, если в активе значились основные средства по их балансовой стоимости (первоначальной либо восстановительной), то в пассиве баланса показывалась сумма их амортизации. Вычитая суммы амортизации из балансовой стоимости основных средств, можно было получить величину их остаточной стоимости. Такой способ представления балансовой стоимости активов и сумм начисленной амортизации расширял аналитические достоинства баланса. Сравнивая сумму амортизации основных средств с их балансовой стоимостью, можно было получить весьма красноречивые данные о степени износа средств труда на данном предприятии. Допустим, балансовая стоимость основных средств по состоянию на какую-либо дату равна 38 млн руб., амортизация составляет 18 млн руб., т.е. 47,7%. Учитывая усредненные данные по всем основным средствам, можно было установить, что активная часть основных средств крайне изношена. Следовательно, предприятие нуждалось в коренной реконструкции и крупных инвестициях. Счета учета амортизации основных средств являлись так называемыми контрактивными счетами, так как, помещаясь в пассиве баланса, они противостояли активным счетам основных средств, корректируя их оценку.

Наряду с контрактивными счетами существовали и контрпассивные счета, например, счет «Отвлеченные средства», показываемый в активе. Вычитая из суммы прибыли, отражаемой в пассиве баланса, сумму отвлеченных средств, можно было получить ту величину прибыли, которая остается в хозяйственном обороте предприятия и является источником пополнения его капитала. Очевидно, что использование контрарных счетов допускало известное завышение итогов баланса, поскольку реальной оценке основных средств соответствует их остаточная стоимость. При этом реальную величину средств, находящихся в хозяйственном обороте предприятия, показывает именно остаток прибыли за вычетом отвлеченных средств.

В целом прежний бухгалтерский баланс отличался детализацией: в нем вместе с приложениями насчитывалось около 200 статей. Как уже отмечалось выше, в балансе приводились нормативные величины, позволяющие определить соблюдение предприятием финансовой дисциплины.

В связи с рыночными преобразованиями, интеграцией в мировую экономику началась и перестройка схемы бухгалтерского баланса.

В результате реализации программы реформирования бухгалтерского учета и отчетности из баланса были убраны цифры нормативов, контрарные статьи были перенесены в противоположные стороны баланса, но с отрицательными знаками. Например, основные средства стали показываться следующим образом (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Вариант отражения стоимости основных средств в балансе

Наименование статьи баланса	Сумма, руб.
Основные средства	38 000 000
Амортизация основных средств	18 000 000
Остаточная стоимость основных средств	20 000 000

Таким образом, бухгалтерский баланс стал балансом-нетто, очищенным от излишних сумм, обусловленных контрарными статьями. Более того, исключение нормативов и контрарных статей позволило изменить горизонтальную форму баланса на вертикальную. Вначале в балансе последовательно стали показывать статьи актива, указывался итог по активу, а затем стали приводиться статьи пассива, по которым подсчитывалась итоговая сумма, которая, разумеется, должна быть равной сумме актива.

Переход к односторонней форме принес определенную экономию бумаги при печатании баланса: прежде, если количество статей на одной стороне оказывалось больше, появлялись пустоты. Односторонняя форма баланса позволила более плотно, без пробелов, помещать в нем активные и пассивные статьи. Между тем принципиального значения форма баланса не имеет. В зарубежной практике встречаются обе формы.

В последние годы произошла дальнейшая модификация бухгалтерского баланса для российских предприятий: по-иному стали называться разделы баланса, их нумерация стала сплошной (разделы I—II в активе и разделы III—V в пассиве). Появились статьи, имеющие ярко выраженный рыночный характер, существование которых было бы немислимо в условиях централизованно планируемой экономики (нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, финансовые вложения, инвестиции в дочерние и зависимые общества, задолженность дочерних и зависимых обществ и задолженность перед дочерними и зависимыми обществами). Однако перенос сумм амортизации основных средств, нематериальных активов в приложение к балансу вряд ли усилил его наглядность и аналитичность. Согласно дей-

ствующим положениям эти виды активов в бухгалтерском балансе показываются по остаточной стоимости.

Контрольные вопросы

1. Дайте определения составляющих бухгалтерского учета.
2. Перечислите типы задач бухгалтерского учета.
3. Назовите характерные черты основных школ бухгалтерского учета.
4. Назовите основные цели ведения бухгалтерского учета в рамках юридического направления учетной теории.
5. Назовите основные цели ведения бухгалтерского учета в рамках экономического направления учетной теории.
6. Назовите основные цели ведения бухгалтерского учета в современных условиях развития экономики.
7. Дайте определение балансоведения.
8. Определите причины возникновения балансоведения как науки.
9. Перечислите требования к бухгалтерскому балансу, сформулированные в рамках балансового права.
10. Назовите основные научные трактовки балансоведения как науки в российских школах учета.
11. Перечислите основные проблемы, решаемые балансоведением как наукой.
12. Перечислите основные направления использования балансовой информации в современных условиях.
13. Какие принципы построения бухгалтерских балансов должны соблюдаться в современных условиях?
14. Дайте определения трем основным компонентам бухгалтерского баланса.
15. Перечислите основные этапы эволюции российского бухгалтерского баланса как формы отчетности.

Тесты

1. Как можно сформулировать определение счетоведения:
 - а) как науку о бухгалтерском учете;
 - б) науку о сущности и структуре фактов хозяйственной деятельности;
 - в) систему данных об имущественном и финансовом положении организации?
2. Балансоведение представляет собой:
 - а) теорию бухгалтерского учета;
 - б) техническую сторону составления баланса;
 - в) науку об экономической сущности баланса, принципах его построения, правилах оценки статей и использования балансовой информации в целях управления предприятием.
3. К методам балансоведения не относятся:
 - а) метод двойной записи;

- б) метод индукции;
 - в) классификации хозяйственных операций.
4. К основным направлениям использования балансовой информации можно отнести:
- а) управление процессами трансформации собственности;
 - б) реализацию фискальной государственной политики;
 - в) создание системы национальных счетов.
5. При построении бухгалтерских балансов не должен быть реализован принцип:
- а) обособленного предприятия;
 - б) денежного выражения;
 - в) приоритета содержания над формой представления информации.
6. В учетной теории сформировались следующие основные направления:
- а) юридическое и экономическое;
 - б) логисмографическое;
 - в) камеральное.

2.1. Теория статического понимания баланса

Под *статическим учетом* понимается бухгалтерия, которая при составлении баланса учитывает только состояние ценностей на данный момент времени, ее основной целью считается определение того, позволит ли реализация всех активов предприятия получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности. Приоритетной целью статического баланса является демонстрация стоимостной массы, доступной к распределению среди лиц, профинансировавших хозяйствующий субъект.

Статическая концепция баланса последовательно развивалась с XIV до XIX в. Впервые понятие «статика» применил швейцарский бухгалтер И.Ф. Шерр (1846—1924). Парные понятия «динамика» и «статика» были перенесены им в бухгалтерский учет из математики. Он считал баланс основополагающей исходной концепцией бухгалтерии и дал математическое описание бухгалтерской процедуры. Шерр считал, что учет начинается с баланса, из которого и вытекают счета. В основе системы балансов И.Ф. Шерра лежит уравнение расчета капитала, так как он считал, что цель деятельности любого коммерческого предприятия — приумножение чистого имущества, освобожденного от долгов. Поэтому уравнение баланса, согласно трудам этого ученого, выглядит следующим образом:

$$A - ПС = С,$$

- где А — актив баланса (по Шерру, «к активу относятся лишь те хозяйственные блага, право собственности на которые перешло к хозяйственному субъекту»¹);
- ПС — пассивы предприятия (в то время под пассивом баланса понималась только кредиторская задолженность);
- С — собственный капитал или чистые активы (доля собственника в имуществе).

Данное уравнение описывает состояние предприятия на конкретный момент, т.е. статику. Для отражения динамики развития

¹ Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс / пер. с нем. С.И. Цедьбаума. М.: Экономическая жизнь, 1925. С. 178.

предприятия необходимо применить систему интервальных показателей, в качестве которых выступают прибыли (Pr_1) и убытки ($Уб_1$) за отчетный период:

$$A_1 - PC_1 = C_0 + Pr_1 - Уб_1$$

или

$$A_1 - PC_1 - C_0 = Pr_1 - Уб_1,$$

где A_1 — стоимость активов организации на конец отчетного периода;
 PC_1 — величина кредиторской задолженности на конец отчетного периода;
 C_0 — величина собственного капитала организации на начало отчетного периода;
 Pr_1 — прибыли за отчетный период;
 $Уб_1$ — убытки за отчетный период.

При этом понятия прибылей и убытков включали соответственно реализационные доходы и нереализационные выигрыши и реализационные расходы и нереализационные потери.

Уравнение статистики сходно по смыслу с уравнением динамики. Однако в первом случае финансовый результат выявляется на счете «Капитал», во втором — на счете «Прибыли и убытки».

Для статистики финансовой результат ($\pm ФР$) исчисляется приростом или уменьшением собственного капитала за отчетный период:

$$ФР = C_1 - C_0$$

или

$$ФР = (A_1 - PC_1) - (A_0 - PC_0).$$

В теории Шерра целью, предметом и методом бухгалтерии считалась учетная процедура. При этом ее стремились максимально формализовать. Поэтому бухгалтерское моделирование берет начало из немецкой учетной школы. Исходя из равенства актива и пассива баланса Шерр классифицировал хозяйственные операции и положил начало алгоритмизации учета. В немецкой школе изучение учета шло от баланса к счету и двойная запись выводилась из формальных моментов, заданных балансовым уравнением. Все счета по отношению к балансу были разделены на активные и пассивные. И.Ф. Шерр предложил систему балансовых отчетов, предназначенных для разных целей:

- начальный (учредительный) баланс;
- последующий (конечный и промежуточный);
- заключительный.

Согласно балансовой теории Шерра, «форма строится на балансовом уравнении для открытия счетов, а сущность — на уравнении ка-

питальном. Лишь при заключительном балансе формальное балансовое уравнение преобразуется в капитальное уравнение»¹.

В качестве начального баланса И.Ф. Шерр рекомендовал форму, построенную на равенстве актива и пассива, которая основана на уравнении открытия бухгалтерских счетов:

$$A_0 = PC_0 + C_0.$$

Шерр настаивает на вступительном балансе для вновь создаваемого предприятия, так как «всякая бухгалтерия, которая не опирается на вступительный баланс, несовершенна и не соответствует хозяйственным и юридическим требованиям»². Форма последующих (конечных) балансов также «представляет собою равенство между активом и пассивом, построенное в форме счетов в заключительный день операционного периода»³. Данная форма баланса строится по уравнению:

$$A_1 + Уб_1 = PC_1 + C_0 + Pr_1.$$

И.Ф. Шерр впервые дал определение промежуточного баланса, «который составляется для какого-нибудь момента, содержащегося между началом и концом операционного периода»⁴. Заключительный баланс строится в момент ликвидации предприятия. Цель такого баланса — в определении достаточности имущества, оцененного как для возможной продажи, с целью покрытия долговых обязательств. Уравнение заключительного баланса, по Шерру, имеет вид:

$$A_n - PC_n = C_n.$$

Таким образом, баланс рассматривался И.Ф. Шерром как отправной пункт бухгалтерской теории. Он трактовался как начальная и конечная точка счетоводства.

Наиболее полную трактовку статического баланса дал Г. Никлиш. Он считал, что баланс дает точное исчисление стоимости имущества, находящегося в собственности предприятия. Это имущество должно быть представлено по цене возможной реализации на дату составления баланса.

Основным назначением баланса Г. Никлиш считал защиту интересов кредиторов. При этом прибыль предприятия он рассматривал как следствие использования собственного и привлеченного капитала.

Сторонником статической теории баланса в России был Н.С. Луцкий (1867—1956). Согласно его теории бухгалтерский учет — просто

¹ Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс / пер. с нем. С.И. Цедырбаума. М.: Экономическая жизнь, 1925. С. 179.

² Там же. С. 169.

³ Там же. С. 169.

⁴ Там же. С. 339.

прием, которому нужно учиться, чтобы уметь делать «самое трудное в бухгалтерии — проводки» и для этого надо понять баланс. В теории Лунского балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставляются имущественные средства предприятия с их источниками. Баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент времени.

В трудах Н.С. Лунского впервые встречается термин «источники», тогда как большинство специалистов под пассивом баланса понимали только кредиторскую задолженность, а собственный капитал определяли расчетным путем. Н.С. Лунский распространил понятие пассива и на собственный капитал. Такое понимание обусловило новое изучение дебета и кредита счетов. Теория Лунского получила широкое распространение.

Исходя из интерпретации цели статического баланса до конца XIX в. развиваются две узкие типизации задач баланса, характеризуемые как статические:

- 1) оценка имущества;
- 2) исчисление прибыли организации.

В рамках первого круга задач теория учета концентрировалась исключительно на оценке имущества. З.Э. Пухельт отводил инвентаризационной описи всего имущества роль баланса. О. Кнаппе, П. Кайзер трактовали баланс как расчетный итог инвентаризации и суммарное представление активов и пассивов.

В рамках второго круга задач такие ученые, как Д. Петерсен, В. Пехманн и др. ставили исчисление прибыли в зависимость от применяемой системы бухгалтерского учета и признавали, что в рамках системы двойной записи как дополнение к балансу возможно исчисление прибыли.

Решения судов в период с 1880 по 1906 г. ориентировали задачи баланса исключительно на оценку имущества. Юристы полагали, что отчетность должна прежде всего давать информацию о том, способно ли предприятие расплатиться по своим обязательствам. Цель статического баланса определялась как защита интересов кредиторов и предотвращение возможного банкротства. Поскольку реальные платежные средства могут быть выявлены лишь в результате продажи активов предприятия, они утверждали, что:

- следует использовать рыночные цены как базовые при составлении отчетности;
- окончательный финансовый результат деятельности предприятия можно исчислить лишь после фактической его ликвидации.

Так как фактическую ликвидацию проводить для исчисления финансового результата невозможно, то юристы предлагали делать фик-

тивную ликвидацию, т.е. по результатам инвентаризации оценивать каждый объект по ценам его возможной продажи. Таким образом, в рамках статического учета текущие рыночные цены становятся основой при составлении баланса, при этом в отчетность вводится элемент субъективизма.

Огромную роль в развитии статической теории баланса сыграло решение Императорского верховного торгового суда (ROHG) Германии (1873 г.) в котором были сформулированы задачи и принципы бухгалтерского баланса. Цель баланса определялась как обзор и констатация имущественного положения фирмы на определенный момент времени, а также оценка результатов деятельности предприятия за периоды между составлением балансов. Для этого все активы и пассивы, составляющие имущество, должны были отражаться по текущей стоимости на дату составления баланса, для того чтобы наиболее точно отражать объективную реальность. Критерием и мерил объективности оценки имущества считалась меновая стоимость; как правило, она выступала в виде рыночной или биржевой цены. В комментариях к решению суда было указано на недопустимость использования цен вынужденной или дружественной сделки для исчисления меновой стоимости. Меновая стоимость должна была опираться на объективность рынка. Рыночной оценке подлежали все статьи активов и пассивов. Составитель баланса на каждую отчетную дату обязан был определить «текущую» стоимость объекта независимо от его оценки в предыдущем году. Понятие амортизации сводилось к снижению текущей стоимости основных средств в балансе. Кроме того, проблема оценки рассматривалась вне зависимости от вопроса, как определить круг активов и пассивов, подлежащих отражению в балансе.

Принципы статического баланса многократно повторялись в дискуссиях о задачах и концепциях баланса, хотя и с несколькими нюансами. Статическая трактовка баланса стала следствием интерпретации системы балансового права, сложившейся на рубеже XIX и XX вв. Цели статического баланса согласуются с задачей защиты интересов кредиторов. Они реализуются через самонормирование собственников и кредиторов. Развитие теории статического баланса определило в качестве его основной задачи сопоставление имущества и кредиторской задолженности, полученных по инвентаризационной описи, а также определение финансовых результатов. Вопросы оценки ставят в зависимость от целей отчетности. При этом подходы к оценке дифференцируются в зависимости от вида активов. Основные средства рекомендуется оценивать по наиболее высокой стоимости изготовления или приобретения. Оборотные средства могут оцениваться по более высоким рыночным ценам, если они превышают затраты на приобре-

тение или изготовление, которые возникают в результате роста цен. Возникает понятие «цена замещения». Уценка в данной теории традиционна и может проводиться посредством образования резервов в виде амортизационных отчислений и резервов под снижение стоимости. В этой трактовке исключается субъективизм в вопросах оценки за счет ограничений в применении рыночных цен для активов, несмотря на допустимость уценки. Кроме того, в качестве критерия составления баланса применяется понятие имущества, исключающее отражение в балансе расчетных величин. Баланс стал трактоваться как инструмент самоинформирования, где посредством закрытия счетов, относящегося к определенной дате, исчисляется стоимость чистых активов с учетом выполненных допустимых уценок и дооценок до исторических цен приобретения или изготовления.

Таким образом, статический баланс — это метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени изобразить состояние средств организации и источники их формирования. Основное статическое балансовое уравнение при обобщении системных данных, формируемых системой бухгалтерского учета, выглядит следующим образом:

$$A_k = C_k + O_k + O_f + O_n$$

где A_k — контролируемые организацией активы (подход в рамках составления финансовой отчетности по МСФО);

C_k — собственный капитал;

O_k — обязательства организации перед коммерческими партнерами;

O_f — обязательства организации перед финансовыми органами;

O_n — обязательства организации перед персоналом.

2.2. Особенности составления статического баланса

Целью *статического баланса* является подготовка информации для внешних пользователей и собственников организации о состоянии имущества, размере кредиторской задолженности и собственном капитале предприятия. При этом расчет финансовых результатов рассматривается в этой теории только как следствие определения стоимости активов. Поскольку финансовый результат не имеет самостоятельного значения, то счет прибылей и убытков трактуется как часть собственного капитала и в плане счетов выделяется субсчетом к счету капитала. Для исчисления финансового результата в теории статического баланса предлагалось проведение инвентаризации имущества и кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода.

Среди частных проблем статического баланса можно выделить следующие:

- 1) вся сумма заявленного капитала считается капиталом, поэтому в активе статического баланса отражается величина дебиторской задолженности акционеров по заявленному, но не оплаченному капиталу;
- 2) кредиторская задолженность трактуется как добровольно или вынужденно признанный долг и отражается в балансе с учетом сумм начисленных процентов за пользование заемными средствами;
- 3) дебиторская задолженность в первой половине XIX в. в балансе не отражалась, так как моментом реализации товаров признавался только момент оплаты, а со второй половины XIX в. она стала трактоваться как долг организации перед сторонними юридическими и физическими лицами. При этом в статическом балансе долгосрочная дебиторская задолженность может быть представлена по реальной продажной стоимости, т.е. с учетом дисконтирования.

Статическая концепция исключает возможность отражения в активе баланса стоимости нематериальных услуг, так как при ликвидации они не могут быть проданы.

Амортизация трактуется как обесценение ценностей во времени. Счет «Амортизация» трактуется как резерв накопления средств для восстановления основных фондов. Разрешается переамортизация, т.е. начисление амортизации после нормативного срока использования внеоборотных активов. Такой подход позволяет накапливать инвестиционные ресурсы в условиях скрытой инфляции.

Финансовые активы, в том числе ценные бумаги, отражаются в балансе по их текущему биржевому курсу.

Иностранная валюта рассматривается как деньги. Курсовые разницы расцениваются как прибыль и подлежат налогообложению.

В теории статического баланса предусмотрена последовательная документальная проверка соответствия между данными счетов аналитического и синтетического учетов. Отсюда вытекает стремление к организации натурально-стоимостного учета материально-производственных запасов.

Принципы составления статического баланса в современных условиях помогают решить следующие задачи:

- подробно отображать стоимость имущества предприятия;
- защищать права собственников имущества и кредиторов;

- определять конкурсную массу и ее распределение между кредиторами и собственниками в случаях банкротства организации;
- исчислять финансовый результат деятельности мелких предпринимателей без ведения учетных процедур с целью формирования налогооблагаемой базы.

Для исчисления финансовых результатов производятся инвентаризации имущества мелких предпринимателей на начало и конец отчетного периода. Финансовый результат исчисляется по формуле

$$(A_1 - L_1) - (A_0 - L_0) - P = (+, -) \Phi,$$

где A_1, A_0 — активы собственника на конец и начало отчетного периода, определяемые на основе инвентаризационной описи, исходя из текущих рыночных цен;

L_1, L_0 — кредиторская задолженность на начало и конец отчетного периода;

P — расходы предпринимателей, признаваемые для целей налогообложения;

Φ — финансовый результат для целей налогообложения.

Принципы статического баланса могут быть использованы при организации налогового контроля за недобросовестными налогоплательщиками, допускающими грубое нарушение норм налогового законодательства.

Вместе с тем в XX в. возникло понятие «справедливая стоимость», которая на практике является в большинстве случаев рыночной ценой. Это поставило под сомнение доминирование в бухгалтерском учете принципа оценки по историческим ценам. Если предположить реальность перехода на статический учет, то следует вводить его параллельно с финансовым учетом для оценки имущественного, прежде всего финансового положения организации. Статический баланс очень хорош для целей аудита, однако на практике ведение дополнительного статического учета привело бы к большой дополнительной работе. В настоящее время бухгалтеры предпочитают составлять один традиционный баланс, который совмещает логически несовместимое: различные виды оценок, цели, задачи и концепции учета.

2.3. Теория динамического баланса

Динамический баланс — это метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени изобразить кругооборот капитала, вложенного в предприятие. В динамическом балансе все объекты учета отражены по себестоимости (историческим ценам). Приоритетной целью динамического баланса является отражение метаморфоз капитала и исчисление финансового результата как превыше-

ния доходов над затратами. Акцент делается на целесообразную и оправданную идентификацию сопоставляемых доходов и расходов и исчисление прибыли. В основе такого исчисления — ориентация на себестоимость вложений, т.е. на исторические цены. Так как реальность отражения финансового состояния является вторичной целью, исходя из предположения, что переоценка активов и применение рыночных цен не нужны.

Теория динамического баланса возникла в конце XIX — начале XX в. в ходе изучения различными авторами методологии баланса. В противоположность статической трактовке она была основана на критике господствовавших в то время концепций. Первым с критикой статического баланса выступил Э. Лев, который рассматривал отчетность как метод расчета стоимости, позволяющий в наглядной форме выразить общий масштаб имущества. При этом задачей отчетности он считал расчет изменений чистых активов, т.е. исчисление прибыли или убытка и выявление причин их образования. По его мнению, основой оценки в балансе должна была выступать оценка по себестоимости, так как затраты, которые понес собственник, известны более точно, чем искусственно найденные продажные цены или цены замещения.

Э. Лев рассматривал исчисление финансовых результатов как основную задачу баланса, а исчислению стоимости имущества организации он отводил второстепенную роль.

Его последователь Г. Шеффлер разработал производственно-экономическую концепцию баланса. Исходным пунктом своего исследования он определил тезис: «искусственная система баланса не имеет другой цели, кроме точного представления сумм чистого дохода». Шеффлер считал, что в балансе следует отражать не только реальные, но и «идеальные» активы и пассивы. Под идеальными объектами учета он понимал те, которые не могут быть реализованы в деньги и возникают в результате применения бухгалтерской методологии, или используются в целях управления, или возникают из требований законодательства. В качестве примера идеальных статей пассива Шеффлер называет резервный и амортизационный фонды. В анализе этого автора исчисление финансовых результатов как задача отчетности рассматривалось в контексте трактовки идеальных активов и пассивов, что соответствовало принципу непрерывно действующего предприятия. В этом случае амортизация обеспечивала связь оценок различных отчетных периодов.

Г. Штауб в 1893 г. опубликовал сочинения, которые получили широкое признание в науке и праве. Изучая проблему оценки статей баланса, автор исходил из необходимости применения «объективной

оценки». Она могла быть исчислена как стоимость реализации по предположению непрерывной деятельности предприятия. Он ввел понятие «деловая репутация», под которой понимал стоимость предприятия как имущественного комплекса, что было новой концепцией, важной с точки зрения предприятия.

Трактовки баланса Шеффлера, Штауба и других авторов критиковали концепцию ликвидации предприятия на отчетную дату и применение для оценки активов и обязательств рыночных цен, так как они субъективны. По-иному интерпретировались задачи и концепции баланса. Основной задачей баланса определялось исчисление финансового результата. Важность исчисления прибыли в балансе приводила к выделению понятия «период расчета». Возникло требование разграничения отчетных периодов.

Основоположителем теории динамического баланса стал Э. Шмаленбах (1873—1955) — крупнейший немецкий теоретик бухгалтерского учета XX в. В «Основах теории динамического баланса» он обосновал трактовку баланса, основанную на производственно-экономической теории. Э. Шмаленбах называл баланс «аккумулятором сил» и в связи с этим давал следующее его определение: «Динамический баланс представляет соотношение активного и пассивного резерва сил, показывая финансовые результаты с учетом временных отношений между материальными и финансовыми оборотами». Согласно его теории, баланс является средством исчисления финансовых результатов. Баланс отражает стоимость имущества настолько, насколько это необходимо для исчисления годовой прибыли. Прибыль определяется как разность между выручкой и затратами. Оценка товаров до момента их реализации осуществляется по ценам приобретения или изготовления. Важнейшим методом оценки признается оценка по себестоимости. Выручка признается с помощью метода «по отгрузке». Баланс должен отражать движение капитала на разных фазах его кругооборота. Согласно теории Шмаленбаха, бухгалтер с помощью баланса наблюдает, контролирует и помогает управлять кругооборотом капитала предприятия. В основу учения положено разграничение материальных результатов и материальных затрат, с одной стороны, и денежных результатов (выручки) и денежных расходов, с другой стороны.

По мнению автора, если рассматривать баланс за весь период существования предприятия, величины результатов и затрат должны быть равны. Так как баланс составляется на определенный момент времени, то такого совпадения нет.

В целях учета финансового результата следует производить учет только денежных доходов и расходов, в которые следует включать сум-

мы периодических материальных затрат и результатов. Из различий между материальными и денежными оборотами следует, что за период составления баланса могут быть материальные обороты, не дающие финансового результата, и, наоборот, финансовые результаты, не подтвержденные материальными оборотами. При этом, с его точки зрения, в баланс следовало включать все материальные обороты, которые были совершены, но не приняли форму денежного оборота. Далее, в баланс включаются материальные обороты, которые еще не завершены, но в результате финансовых оборотов, проведенных в этом периоде, будут завершаться в будущем.

Шмаленбах определял актив баланса, кроме денежных средств, как расходы, которые еще не стали доходами. Это привело к выделению следующих разделов актива баланса:

- 1) расходы, но еще не затраты (основные средства, материальные затраты, расходы будущих периодов);
- 2) расходы, но еще не поступление средств (дебиторская задолженность);
- 3) ценности, которые станут затратами (незавершенное производство);
- 4) ценности, которые станут доходами (готовая продукция, товары отгруженные);
- 5) ликвидные средства (деньги, ликвидные ценные бумаги).

Пассив баланса Шмаленбах определял как доходы, которые еще не стали расходами. Кругооборот капитала в нем должен быть представлен в пяти фазах:

- 1) затраты, но еще не расходы (задолженность за полученные ценности и услуги);
- 2) поступление, но еще не расходы (задолженность поставщикам, полученные займы);
- 3) затраты, которые станут ценностями (резервы, амортизация);
- 4) доходы, которые станут ценностями (авансы полученные, целевое финансирование);
- 5) капитал.

Пассив — это последующие материальные средства.

В основе теории Шмаленбаха лежит модель, при построении которой он исходил из предпосылки, что баланс показывает движение хозяйственных средств и их источников. Он подчеркивал, что итог баланса в реальной действительности не может быть равен сумме его частей. Шмаленбах считал, что точность оценки средств условна и балансовое равенство создано искусственно.

В России теория динамического баланса развивалась в трудах А.П. Рудановского и И.Р. Николаева.

По мнению И.Р. Николаева, бухгалтерский учет организуется через баланс. Вместе с тем, баланс не может быть зеркальным отражением реальных процессов, которые с его помощью изучаются. Он считал, что построить точный баланс — утопическая идея, и призывал к тому, чтобы бухгалтерский учет был не зеркалом хозяйственной жизни, а «увеличительным стеклом» и формировал информацию, полезную для целей управления предприятием.

Актив баланса он трактовал как ранее совершенные расходы и считал, что, только превратившись в деньги, материальные ценности могут оказывать влияние на величину прибылей и убытков. При определении выручки моментом реализации, по его мнению, может быть только оплата.

В трудах А.П. Рудановского теория динамического баланса получила дальнейшее развитие. Предметом счетоведения он считал баланс, который объективно существует на предприятии. Бухгалтеры, конструируя различные модели, только воспроизводят этот объективный баланс с той или иной степенью точности. Следовательно:

- в бухгалтерском учете отражается только часть хозяйственной жизни и его данные имеют относительную ценность;
- развитие теории в бухгалтерском учете должно быть направлено на формирование таких учетных моделей, которые бы обеспечивали наиболее полное отражение хозяйственных процессов.

Счета бухгалтерского учета ученый рассматривал только как балансовые и считал, что группировка счетов в балансе есть не что иное, как классификация счетов. В модели баланса А.П. Рудановский применял две аксиомы:

- 1) равновеликости дебета и кредита счетов учета;
- 2) равновеликости сальдо динамических и статических счетов.

Баланс он делил как по вертикали, так и по горизонтали, и к статике относил активные и пассивные счета баланса, а к динамике — результатные счета.

Рудановский считал, что в балансе должны быть отражены не только прошлые события, но и будущие. Планируемые события он относил к статике, а фактические события — к динамике. А.П. Рудановский, опираясь на постулат Пизани, ввел в модель баланса, помимо актива и пассива, еще и отчет о прибылях и убытках, который назвал — бюд-

жетом. Актив и пассив составляли статику, бюджет — динамику баланса. При этом пассив, по его мнению, характеризовал внешние отношения организации (юридические), актив — внутренние отношения (экономические), бюджет фиксировал пограничные отношения между внутренними и внешними отношениями (финансовые). Автор предлагал отражать в активе баланса денежные и материальные счета, в бюджете — результатные счета, а в пассиве — остальные счета, включая дебиторскую задолженность. А.П. Рудановский подчеркивал, что баланс — объем хозяйственной массы, которая может быть найдена с помощью интегрального исчисления.

Однако А.П. Рудановский не достиг подлинного синтеза динамики и статике, ибо актив и пассив выступают следствием бюджета. Активы в теории Рудановского должны оцениваться по себестоимости. Они признаются как капитализированные расходы, поэтому задачи статического баланса в данной теории не решаются. Что же касается пассива и бюджета, то тут Рудановскому принадлежит заслуга создания теории нормирования баланса, которая предполагает:

- фондирование, т.е. распределение собственных средств актива в соответствии с нормами, указанными на пассивных счетах;
- резервирование, т.е. уточнение оценки ценностей, показанных в балансе;
- бюджетирование, т.е. установление связи каждого факта хозяйственной операции с бюджетом.

Учение о нормировании — единственно важное, что осталось от попытки синтеза статической и динамической трактовки баланса.

Таким образом, динамический баланс выражает интересы собственников или менеджеров. Он позволяет через финансовый результат увидеть эффективность вложения капитала и оценить качество управления предприятием. В настоящее время основное динамическое балансовое уравнение при обобщении системных данных, формируемых системой бухгалтерского учета, выглядит следующим образом:

$$Д = СВ + РОТ + ФР + НР + ЧП,$$

- где Д — доходы организации;
СВ — стоимость возмещения потребленных ресурсов;
РОТ — расходы на оплату труда;
ФР — финансовые расходы на обслуживание обязательств;
НР — налоговые расходы организации;
ЧП — чистая прибыль организации.

2.4. Особенности отражения различных фаз кругооборота капитала в динамическом балансе

Динамический баланс отражает процессы оборота капитала, полученный финансовый результат в отчетном периоде, а также прирост и реинвестирование капитала. В этой связи баланс предприятия является важнейшей методологической основой и информационным источником для составления финансовой отчетности, исчисления, оценки и анализа капитала. Исходя из данного положения основные особенности динамического учета таковы:

- в учете отражается только капитал, действительно вложенный в предприятие, которому противостоят все виды активов, независимо от формы контроля над ними;
- чистый финансовый результат равен изменению собственного капитала, вложенного в предприятие его собственниками;
- доходы должны включать не только выручку отчетного периода, но и вероятную стоимость потенциальных продаж;
- для получения доходов необходимо нести расходы капитала (амортизацию, потребленное сырье, материалы и т.д.).

В теории динамического баланса исходным пунктом является эффективная деятельность предприятия как части народного хозяйства, поэтому он решает следующие задачи:

- является инструментом точного исчисления прибыли, следовательно, способствует эффективному управлению предприятием;
- вводит необходимость исчисления финансовых результатов по периодам, что объясняется функцией финансового результата как индикатора качества управления;
- вводит требование сопоставимости, заключающееся в том, что расходы и факты реализации могут быть учтены не только в том отчетном периоде, к которому они реально относятся (т.е. допускается формирование резервов для равномерного включения затрат в себестоимость продукции);
- вводит соблюдение принципа надежности и определенности методов учета при учете доходов и расходов;
- вводит в учет принцип осмотрительности, связанный с неопределенностью методов исчисления прибыли, который предотвращает завышение сумм дивидендов.

Таким образом, динамический баланс имеет значение временного отчета, который на основе принципов «согласованности», «непрерыв-

ности», «сопоставимости» выражает цель исчисления финансового результата в виде распределения общей тотальной прибыли по периодам. Согласно теории динамического баланса в активе и пассиве одновременно отражаются различные фазы единого кругооборота капитала, вложенного в предприятие. Упрощенно можно трактовать внеоборотные активы и запасы как расходы, но еще не затраты, дебиторскую задолженность как расходы, но еще не доходы и прибыль, а денежные средства трактуются как начальный и конечный пункты циркуляции капитала. Первый раздел пассива можно определить как величину вложенного собственного капитала, второй раздел пассива — как величину привлеченного капитала.

В динамическом балансе должен соблюдаться принцип единообразия оценки, так как любая переоценка актов и обязательств становится причиной, которая искажает финансовые результаты. При выборе оценки должен соблюдаться принцип осмотрительности, требующий оценки запасов по ценам, наименьшим из цены приобретения или себестоимости, рыночной цены или продажной цены. Принцип наименьших цен не соответствует идеальной динамической трактовке баланса, но тем не менее ему отдается предпочтение. Сторонники динамической концепции предпочитают систему оценки активов в балансе по их себестоимости (стоимость покупки, либо себестоимость производства, либо стоимость эксплуатации), кроме того утверждают, что методом подтверждения реальности баланса может быть только документная проверка доходов и расходов, а методы инвентаризации отвергаются.

Особенностью динамического баланса является разграничение между расходами и затратами. Под расходами здесь понимаются оплаченные или подлежащие оплате активы. Под затратами — списанные активы, которые перестали быть таковыми, поэтому задачей счетоводства является правильное отражение превращения расходов в затраты.

В динамическом балансе проводится жесткое различие между доходом как дебиторской задолженностью и поступлением дохода. Доходы должны включать не только выручку отчетного периода, но и вероятную стоимость потенциальных продаж. Учет дебиторской задолженности должен вестись без отражения в бухгалтерских регистрах процентов за предоставленную отсрочку платежа. Это объясняется необходимостью отражения в балансе только реально вложенного капитала. Проценты будут отражены по счету «Прибыли и убытки» только в момент их оплаты. Кредиторская задолженность трактуется как ожидаемый отток активов, в основном, денежных средств.

В динамическом балансе деловая репутация — расход, который должен стать затратами и принести доход в будущем. Поэтому, согласно принципу соответствия, в последующих отчетных периодах этот расход амортизируется.

Амортизация в динамическом балансе рассматривается как процесс переноса стоимости долгосрочного актива, который обусловлен условиями его эксплуатации. Распределение стоимости амортизируемого актива производится в зависимости от пользы, которую приносит актив, при этом заранее планируется его ликвидационная стоимость, поэтому нормы амортизации не увязываются со сроками эксплуатации. Амортизацию рассматривают как контрактив к счету «Основные средства», отражающий не их амортизацию, а износ.

Расходы на ценные бумаги показывают по цене приобретения. При этом курсовые разницы фиксируются только в момент выплаты валюты.

Счет «Прибыли и убытки» в динамическом балансе носит определяющий характер. Вся сумма текущих записей подчинена необходимости правильного выявления финансового результата.

В итоге собственник на основе динамического учета может в любой момент времени видеть, как денежный капитал (Д) переходит в сырье и оборудование (Т), затем под воздействием процесса производства (П) — в товар (Т), наконец в дебиторскую задолженность и деньги (Д). Данный процесс наблюдается посредством бухгалтерского учета. На счетах учета отражается информация о движении имущества и его источников.

2.5. Особенности отражения в балансе налоговых обязательств

С введением Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденного приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н, с 1 января 2003 г. организации обязаны отражать в бухгалтерском учете и отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль, признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в налоговом учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Такая потребность возникла, с одной стороны, в связи с реформированием национальной системы в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), и, с другой стороны, с введением с 1 января 2002 г. главы 25 «Налог на прибыль» Налого-

вого кодекса Российской Федерации (НК РФ), в которой законодательно закреплено требование ведения налогового учета в организациях — плательщиках налога на прибыль. В соответствии со ст. 313 ч. II НК РФ налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе первичных документов, сгруппированных в порядке, предусмотренном правилами Налогового кодекса Российской Федерации. Эта система предполагает особый порядок учета доходов и расходов с момента их признания для исчисления налоговой базы отчетного (налогового) периода и особый порядок учета будущих расходов.

Метод налогового учета в настоящее время строго не регламентирован. Подразумевается, что он совпадает с методом бухгалтерского учета с той лишь разницей, что счета и двойная запись не являются обязательными. Основной целью налогового учета является определение налоговых обязательств данной организации перед государством. Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет). Регистры налогового учета формируются по всем операциям, тем или иным образом влияющим на налогообложение. К особенностям налогового учета можно отнести следующее:

- не применяется метод двойной записи;
- не может идти речи о каком-либо соответствии остатков по счетам друг другу;
- в отличие от бухгалтерского учета, налоговый учет должен обеспечивать только правильность формирования налоговой базы по налогу на прибыль;
- заполнение налоговой декларации по налогу на прибыль производится только на основании данных регистров налогового учета.

Основные требования к информации в налоговой отчетности включают те же пункты, что и требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности, но их трактовка не совпадает.

Рассмотрим основные требования, предъявляемые к налоговой отчетности:

- понятность (предполагает, что информация должна быть понятной налоговым органам и представлена им в строго регламентированной форме);

- уместность (предполагает, что налоговые органы могут использовать ее для оценки правильности начисления и уплаты налоговых платежей);
- достоверность (предполагает отсутствие материальных ошибок, способных исказить суммы взносов налогов в бюджеты разных уровней);
- полнота (предполагает, что отчетность содержит информацию обо всех хозяйственных операциях, подлежащих налогообложению за отчетный период. При этом используется сплошная их регистрация, а принцип существенности к информации не применяется);
- сопоставимость (предполагает возможность сравнивать отчетность предприятия по налоговым периодам, поэтому следует строго придерживаться утвержденной учетной политики для целей налогообложения; изменения учетной политики возможны только в связи с законодательными предписаниями и должны быть специально оговорены).

В перечисленных требованиях отсутствует требование нейтральности информации в налоговой отчетности, так как она носит ярко выраженный фискальный характер. На практике пакет налоговой отчетности готовится редко, а налоговые декларации лишь указывают на различия между двумя системами учета.

В результате расхождений в признании доходов и расходов и формировании первоначальной стоимости активов, а также различий в способах начисления амортизации, применяемых в бухгалтерском и налоговом учете, возникает несовпадение сумм налогооблагаемой и фактически полученной прибыли, зафиксированной в отчете о прибылях и убытках. Различия между правилами бухгалтерского и налогового учета приводят к тому, что в финансовой и налоговой отчетности будут показаны разные цифры. Эти различия можно рассматривать с точки зрения либо баланса, либо финансового результата. Решением этого вопроса могло бы быть полное игнорирование разницы между учетной и налоговой прибылью, но современный бухгалтерский учет ориентирован на концепцию отложенного налогообложения с использованием подходов, ориентированных на баланс. При этом рассчитываются отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, которые организация должна отразить как в бухгалтерском балансе, так и в отчете о прибылях и убытках. Для расчета отложенных налогов необходимо сравнить суммы различных видов доходов и расходов, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли (убыт-

ка), и суммы соответствующих доходов и расходов, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли (убытка). Далее следует применить к постоянным и временным разницам ставку налога на прибыль. В зависимости от соотношения сумм доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском и налоговом учете, возникают следующие виды постоянных и временных разниц:

- превышение сумм доходов и расходов, учитываемых при определении бухгалтерской прибыли (убытка), над суммами соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), приведет к возникновению «налогооблагаемой временной разницы»;
- превышение сумм доходов и расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), над суммами соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении бухгалтерской прибыли (убытка), приведет к возникновению «вычитаемой временной разницы»;
- наличие доходов и расходов, формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемых из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, приводят к возникновению постоянных разниц.

Основными изменениями, вносимыми ПБУ 18/02 в принципы раскрытия информации о результатах деятельности организации, о ее имущественном и финансовом положении, являются:

- отражение в отчетности не только текущих, но и отложенных налогов;
- новый порядок формирования чистой прибыли организации с учетом не только текущих, но и отложенных налогов.

В бухгалтерском балансе по строкам «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства» отражается сальдо по одноименным счетам 09 и 77 на конец отчетного периода. Это сальдо представляет собой итоговое значение последней графы сводных налоговых регистров временных вычитаемых и налогооблагаемых разниц и рассчитанных на их основе отложенных налоговых активов и обязательств.

В соответствии с ПБУ 18/02 необходимо из прибыли по данным бухгалтерского учета (прибыли до налогообложения) через постоянные и временные разницы получить налоговую базу, а из условного расхода (дохода) по налогу на прибыль через постоянные и отложенные налоговые обязательства (активы) — текущий налог на прибыль.

Для формирования показателя прибыли до налогообложения используется информация, обобщаемая на счете 99 «Прибыли и убытки». Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, на указанном счете отражаются показатели, формирующие как показатель прибыли до налогообложения, так и показатель только чистой прибыли. К показателям, формирующим прибыль до налогообложения, относят:

- сальдо доходов и расходов, списываемое со счета 90 «Продажи»;
- сальдо доходов и расходов, списываемое со счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- чрезвычайные доходы;
- чрезвычайные расходы.

К показателям, формирующим только чистую прибыль, относят:

- налоговые санкции и иные штрафы, зачисляемые в бюджет, а также пени по платежам в бюджет;
- суммы, списываемые со счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» при выбытии соответствующих активов или видов обязательств, по которым отложенные налоговые активы или обязательства были начислены;
- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные налоговые обязательства (активы).

Условный расход (доход) по налогу на прибыль представляет собой произведение суммы прибыли (убытка) до налогообложения на установленную ставку налога.

Согласно ПБУ 18/02 информация об условном расходе (доходе) по налогу на прибыль раскрывается только в пояснительной записке, а в отчете о прибылях и убытках не отражается.

Постоянные налоговые обязательства (активы) представляют собой произведение постоянных налогооблагаемых (вычитаемых) разниц на установленную ставку налога. В бухгалтерском учете на полученную сумму постоянных налоговых обязательств (активов) оформляются проводки, аналогичные проводкам для условного расхода (дохода):

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму постоянного налогового обязательства;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — на сумму постоянного налогового актива.

В отчете о прибылях и убытках постоянные налоговые обязательства (активы) отражаются в справке к отчету по отдельной строке. В отличие от показателя «Отложенные налоговые активы», отражаемого по строке 145 бухгалтерского баланса, в форме № 2 показывается не сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы» на конец отчетного периода, а разница между оборотами по дебету и оборотами по кредиту счета 09. «Отложенные налоговые активы» за отчетный период с начала года. В отчете о прибылях и убытках против показателя «Отложенные налоговые обязательства» (так же как и против показателя «Отложенные налоговые активы») нет круглых скобок, но это не значит, что скобок быть не должно. Превышение оборота по дебету над оборотами по кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» при определении показателя чистой прибыли, отражаемого по соответствующей строке формы № 2, увеличивает прибыль до налогообложения и в связи с этим отражается без скобок; превышение оборота по кредиту, наоборот, уменьшает прибыль до налогообложения и отражается в круглых скобках.

В отчете о прибылях и убытках отложенные налоговые обязательства, так же как и активы, показывают в отдельной строке. Отложенные налоговые обязательства представляют собой зеркальное отражение отложенных налоговых активов. Превышение оборотов по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» над оборотами по дебету этого счета уменьшает прибыль до налогообложения при расчете чистой прибыли в форме № 2 и отражается в круглых скобках. При наличии сальдо по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» на начало года сумма списанных в текущем отчетном периоде обязательств может превышать сумму образованных обязательств. Превышение оборотов по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» над оборотами по кредиту этого счета увеличивает прибыль до налогообложения при расчете чистой прибыли по форме № 2 и в связи с этим отражается без круглых скобок. Текущий налог на прибыль — налог на прибыль по налоговой декларации. В отчете о прибылях и убытках текущий налог на прибыль отражают в отдельной строке в круглых скобках и уменьшают прибыль до налогообложения при расчете чистой прибыли.

Однако в отличие от порядка, действовавшего до введения в действие ПБУ 18/02, в бухгалтерском учете проводка на сумму текущего налога на прибыль не оформляется. Этот показатель определяется путем корректировки условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на суммы постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств. В бухгалтерском учете текущий налог на прибыль (текущий налого-

вый убыток) — обязательство перед бюджетом за каждый отчетный период, рассчитанное на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Текущий налог на прибыль определяется по следующей схеме:

+	Условный расход (доход) по налогу на прибыль
-	Постоянные налоговые обязательства
+	Постоянные налоговые активы
-	Отложенные налоговые активы, образовавшиеся в текущем отчетном периоде,
-	Отложенные налоговые активы, списанные в текущем отчетном периоде в дебет счета 68,
+	Отложенные налоговые обязательства, образовавшиеся в текущем отчетном периоде,
-	Отложенные налоговые обязательства, списанные в текущем отчетном периоде в кредит счета 68,
=	Текущий налог на прибыль.

В соответствии с п. 23 и 24 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), в бухгалтерской отчетности должны быть отражены:

- в бухгалтерском балансе: отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств;
- отчете о прибылях и убытках: постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывается при наличии соответствующих показателей информация:

- об условном расходе (условном доходе) по налогу на прибыль;
- о постоянных и временных разницах, возникших в отчетном периоде и повлекших корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);

- постоянных и временных разницах, возникших в прошлых отчетных периодах, но повлекших корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- о суммах постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах;
- причинах изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммах отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, списанных на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива или вида обязательства.

Рассмотрим пример отражения в отчетности расчетов по налогу на прибыль.

Пример. Организация отразила в бухгалтерском учете на 1 января 2004 г.:

- отложенные налоговые активы (Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») — 120 000 руб.;
- отложенные налоговые обязательства (Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства») — 72 000 руб.

В отчетном периоде 2004 г.:

1. Получена прибыль от продаж (Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки») — 500 000 руб.,

в том числе:

выручка от продаж — 3 000 000 руб.;

себестоимость товаров — 2 500 000 руб.

2. Сальдо прочих доходов и расходов (Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы») — 60 000 руб.,

в том числе:

прочие операционные доходы — 40 000 руб.;

прочие операционные расходы — 50 000 руб.;

внебюджетные расходы — 50 000 руб.;

чрезвычайные расходы (Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 01 «Основные средства») — 10 000 руб.

3. Выявлены постоянные налогооблагаемые разницы в сумме 50 000 руб., и отражены постоянные налоговые обязательства (Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам») — 12 000 руб.

4. Выявлены временные вычитаемые разницы в сумме 100 000 руб., и отражено образование отложенных налоговых активов (Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам») — 24 000 руб.

5. Погашены временные вычитаемые разницы в сумме 250 000 руб., и отражено списание отложенных налоговых активов (Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы») — 60 000 руб.

6. Выявлены временные налогооблагаемые разницы в сумме 40 000 руб., и отражено образование отложенных налоговых обязательств (Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства») — 9600 руб.

7. Погашена временная налогооблагаемая разница по реализованному основному средству, возникшая в связи с разными нормами амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, в сумме 20 000 руб., и отражено списание отложенных налоговых обязательств (Д-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки») — 4800 руб.

8. Погашена временная налогооблагаемая разница по проданным импортным товарам, возникшая в связи с признанием таможенной пошлины в налоговом учете одновременно в момент принятия товара к учету, в сумме 30 000 руб., и списано отложенное налоговое обязательство (Д-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам») — 7200 руб.

9. Отражены налоговые санкции по акту выездной проверки (Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам») — 50 000 руб.

Составим оборотную ведомость по счету 99 «Прибыли и убытки» за отчетный период и определим сначала (1-й этап) прибыль до налогообложения, а затем (2-й этап) чистую прибыль.

Оборотная ведомость по счету 99 «Прибыли и убытки» за 2004 г.

Наименование операции	Корреспонденция счетов	Оборот за отчетный период, руб.		Прибыль до налогообложения, руб.	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6

1 этап — без оформления проводок по счету 68 в части условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств (активов)

1. Прибыль от продаж	90 «Продажи»	500 000	500 000		
2. Сальдо прочих доходов и расходов	91 «Прочие доходы и расходы»	60 000	60 000		
3. Чрезвычайные расходы	01 «Основные средства»	10 000	10 000		

Окончание

1	2	3	4	5	6
4. Списано отложенное налоговое обязательство по реализованному основному средству	77 «Отложенные налоговые обязательства»	4 800			
5. Налоговые санкции	68 «Расчеты по налогам и сборам»	50 000			
ИТОГО:		120 000	504 800	70 000	500 000
Сальдо на конец отчетного периода			384 800		430 000
2 этап — проводки, затрагивающие счет 68 в части условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств (активов)					
6. Начислен условный расход по налогу на прибыль (430 000 × 24%)	68 «Расчеты по налогам и сборам»	103 200			
7. Отражено постоянное налоговое обязательство	68 «Расчеты по налогам и сборам»	12 000			
Чистая прибыль (384 800 – 103 200 – 12 000)			269 600		

Определяем налоговую базу по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль. Налоговая база по налогу и текущий налог на прибыль определяются двумя способами:

- по данным налогового учета в декларации по налогу на прибыль;
- посредством корректировок прибыли до налогообложения по данным бухгалтерского учета на постоянные и временные разницы и условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Налоговая база по налоговой декларации составила 320 000 руб.

Налог на прибыль, взимаемый по ставке 24% — 76 800 руб.

Налоговая база по расчету

Прибыль по данным бухгалтерского учета
до налогообложения — 430 000 руб.

+(-)

Постоянные налогооблагаемые
(вычитаемые) разницы — 50 000 руб.

+

Образованные в отчетном периоде
временные вычитаемые разницы — 100 000 руб.

-

Погашенные в отчетном периоде временные
вычитаемые разницы — 250 000 руб.

-

Образованные в отчетном периоде
временные налогооблагаемые разницы — 40 000 руб.

+

Погашенные в отчетном периоде временные
налогооблагаемые разницы, кроме разниц,
возникших в связи с активом или видом обязательства,
которые были в отчетном периоде (если пересчет
налога на прибыль не производится), — 30 000 руб.

=

320 000 руб.

Текущий налог на прибыль, рассчитанный на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

Оборотная ведомость по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Наименование операции	Корреспонденция счетов	Оборот за отчетный период, руб.	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1. Начислен условный расход по налогу на прибыль	99 «Прибыли и убытки»		103 200
2. Отражены постоянные налоговые обязательства	99 «Прибыли и убытки»		12 000
3. Отражено образование отложенного налогового актива	09 «Отложенные налоговые активы»		24 000
4. Отражено списание отложенного налогового актива	09 «Отложенные налоговые активы»	60 000	

1	2	3	4
5. Отражено отложенное налоговое обязательство	77 «Отложенные налоговые обязательства»	9 600	
6. Списано отложенное налоговое обязательство	77 «Отложенные налоговые обязательства»		7 200
ИТОГО		69 600	146 400
Сальдо за отчетный период			76 800

**Оборотная ведомость
по счетам 09 «Отложенные налоговые активы»
и 77 «Отложенные налоговые обязательства»**

Наименование операции	Корреспонденция счетов	Оборот за период, руб.	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
Счет 09			
Сальдо на 1 января 2004 г.		120 000	
2004 г.			
1. Отражено образование отложенных налоговых активов	68 «Расчеты по налогам и сборам»	24 000	
2. Отражено погашение отложенных налоговых активов	68 «Расчеты по налогам и сборам»		60 000
ИТОГО за отчетный период		24 000	60 000
Сальдо за отчетный период		36 000	
Сальдо на конец отчетного периода		84 000	
Счет 77			
Сальдо на 1 января 2004 г.		72 000	
2004 г.			
1. Отражено образование отложенных налоговых обязательств	68 «Расчеты по налогам и сборам»		9 600
2. Отражено списание отложенных налоговых обязательств на счет 68	68 «Расчеты по налогам и сборам»	7 200	
ИТОГО за отчетный период		7 200	9 600

1	2	3	4
Сальдо оборотов в корреспонденции со счетом 68			2 400
3. Отражено списание отложенных налоговых обязательств на счет прибылей и убытков	99 «Прибыли и убытки»	4 800	
ИТОГО за отчетный период		12 000	9 600
Сальдо на конец отчетного периода			69 600

Бухгалтерский баланс

Наименование статьи	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Отложенные налоговые активы (стр. 145)	120 000	84 000
Нераспределенная прибыль (стр. 470) (непокрытый убыток)		269 600
Отложенные налоговые обязательства (стр. 515)	72 000	69 600
Кредиторская задолженность (стр. 620)		76 800
В том числе: задолженность по налогам и сборам		76 800

Отчет о прибылях и убытках

Показатель	Сумма, руб.
1. Выручка от продажи товаров	3 000 000
2. Себестоимость проданных товаров	(2 000 000)
3. Валовая прибыль	1 000 000
4. Коммерческие расходы	(500 000)
5. Прибыль (убыток) от продаж	500 000
6. Прочие операционные доходы	40 000
7. Прочие операционные расходы	(50 000)
8. Внереализационные расходы	(50 000)
9. Чрезвычайные расходы	(10 000)

Показатель	Сумма, руб.
10. Прибыль (убыток) до налогообложения	430 000
11. Отложенные налоговые активы	(36 000)
12. Отложенные налоговые обязательства	(2 400)
13. Текущий налог на прибыль	(76 800)
14. Отложенные налоговые обязательства, списанные в отчетном периоде на счет прибылей и убытков	4 800
15. Налоговые санкции	(50 000)
16. Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	269 600
Справочно Постоянные налоговые обязательства (активы)	(12 000)

Чистая прибыль (убыток) за отчетный период — сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки».

В отчете о прибылях и убытках этот показатель должен быть получен путем сложения (вычитания) соответствующих строк:

Чистая прибыль (убыток)
=
Прибыль до налогообложения
+(-)
Отложенные налоговые активы
- (+)
Отложенные налоговые обязательства
-
Текущий налог на прибыль
+(-)

Доходы и расходы, списанные на счет 99 «Прибыли и убытки», но не формирующие прибыль до налогообложения.

В нашем примере чистая прибыль исчисляется следующим образом:

Стр. 10 – стр. 11 – стр. 12 – стр. 13 + стр. 14 – стр. 15 = 430 000 руб. – 36 000 руб. – 2400 руб. – 76 800 руб. + 4800 руб. – 50 000 руб. = 269 600 руб.

Контрольные вопросы

1. Какой вид имеет уравнение баланса в теории И.Ф. Шерра?
2. Как определял статический баланс Г. Никлиш?
3. В трудах каких ученых теория статического баланса получила развитие в России?
4. Определите основные цели статического баланса как метода счетоведения.

5. Какие задачи в современных условиях позволяют решить принципы составления статического баланса?
6. Что понимается под термином «динамический баланс»?
7. В какой период развития счетоведения как науки возникла теория динамического баланса?
8. Как определял цель баланса Э. Шмаленбах?
9. В трудах каких ученых теория динамического баланса получила развитие в России?
10. Назовите основные особенности динамического учета.
11. Какие задачи решает динамический баланс как метод счетоведения?
12. Назовите основные причины возникновения налогового учета.
13. Перечислите особенности налогового учета.
14. Какие требования предъявляются к налоговой отчетности организации?
15. По какой причине возникает несоответствие сумм налогооблагаемой и «бухгалтерской» прибыли?
16. Какие виды разниц возникают из-за несовпадения сумм доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском и налоговом учетах?
17. Какие основные изменения внесло ПБУ 18/02 в принципы представления информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации в бухгалтерском учете и отчетности?
18. Что представляет собой показатель «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»?
19. Раскройте порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности организации показателя «Условный доход (расход) по налогу на прибыль».
20. Что представляет собой показатель «Постоянное налоговое обязательство (актив)»?
21. Раскройте порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности организации показателя «Постоянное налоговое обязательство (актив)».
22. Что представляет собой показатель «Отложенное налоговое обязательство»?
23. Раскройте порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности организации показателя «Отложенное налоговое обязательство».
24. Что представляет собой показатель «Отложенный налоговый актив»?
25. Раскройте порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности организации показателя «Отложенный налоговый актив».

Тесты

1. Статический баланс — это:
 - а) метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени изобразить состояние средств и источники их формирования;

- б) баланс, составленный на основе моментных показателей;
 - в) шахматный оборотный баланс.
2. Основой статической концепции баланса является:
 - а) разделение всех счетов на активные и пассивные;
 - б) периодическая оценка имущества и проверка достаточности средств для оплаты кредиторской задолженности;
 - в) сопоставление имущественных средств организации и их источников.
 3. Статический баланс решает следующие задачи:
 - а) фиксирует права собственников имущества;
 - б) позволяет с максимальной точностью исчислить финансовый результат деятельности организации;
 - в) позволяет разграничить материальные и денежные обороты в организации.
 4. Статическая теория баланса позволяет решить следующие учетные проблемы:
 - а) проследить кругооборот капитала;
 - б) сформировать теоретические основы ликвидационных балансов;
 - в) решить проблему оценки активов баланса.
 5. Динамический баланс — это:
 - а) баланс, фиксирующий права собственников на имущество организации;
 - б) баланс, составленный на основании инвентаризации и переоценки имущества организации;
 - в) метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени изобразить кругооборот капитала, вложенного в предприятие, и его финансовый результат.
 6. В динамическом балансе группировка статей производится:
 - а) по принципу ликвидности;
 - б) стадиям кругооборота капитала;
 - в) функциональному признаку.
 7. Основной задачей динамического баланса является:
 - а) оценка финансового положения;
 - б) оценка возможности продажи организации;
 - в) выявление финансового результата.
 8. Оценка статей в статическом балансе производится:
 - а) по исторической стоимости;
 - б) справедливой стоимости;
 - в) текущим (рыночным) ценам на дату составления баланса.
 9. В динамическом балансе актив определяется как:
 - а) затраты будущих отчетных периодов;
 - б) средства организации;
 - в) оборотные и внеоборотные активы.

10. Налоговый учет — это система:

- а) обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным правилами Налогового кодекса Российской Федерации;
- б) обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе регистров налогового учета, составленных в соответствии с требованиями, предусмотренными правилами Налогового кодекса Российской Федерации;
- в) сбора, регистрации и обобщения информации о фактах хозяйственной деятельности на основе первичных документов и двойной записи на счетах налогового учета.

11. К особенностям налогового учета относится:

- а) применение счетов и двойной записи;
- б) неприменение метода двойной записи;
- в) заполнение налоговых деклараций на основе показателей бухгалтерской (налоговой) отчетности.

12. В соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль» необходимо:

- а) из прибыли по данным бухгалтерского учета (прибыли до налогообложения) через постоянные и временные разницы получить налоговую базу;
- б) условного расхода (дохода) по налогу на прибыль через постоянные и отложенные налоговые обязательства (активы) получить текущий налог на прибыль;
- в) прибыли по данным бухгалтерского учета (прибыли до налогообложения) через постоянные и временные разницы получить налоговую базу, а из условного расхода (дохода) по налогу на прибыль через постоянные и отложенные налоговые обязательства (активы) получить текущий налог на прибыль.

13. Постоянные разницы формируются, если в организации:

- а) имеются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- б) имеется превышение сумм доходов и расходов, учитываемое при определении бухгалтерской прибыли (убытка), над суммами соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли (убытка);
- в) имеется превышение сумм доходов и расходов, учитываемое при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), над суммами

соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении бухгалтерской прибыли (убытка).

14. Налогооблагаемые временные разницы формируются, если в организации:

- а) имеются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих периодов;
- б) имеется превышение сумм доходов и расходов, учитываемое при определении бухгалтерской прибыли (убытка), над суммами соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли (убытка);
- в) имеется превышение сумм доходов и расходов, учитываемое при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), над суммами соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении бухгалтерской прибыли (убытка).

15. Вычитаемые временные разницы формируются, если в организации:

- а) имеются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- б) имеется превышение сумм доходов и расходов, учитываемое при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), над суммами соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении бухгалтерской прибыли (убытка);
- в) имеется превышение сумм доходов и расходов, учитываемое при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), над суммами соответствующих доходов и расходов, учитываемых при определении бухгалтерской прибыли (убытка).

ГЛАВА 3 ВИДЫ БАЛАНСОВ И ОСОБЕННОСТИ ИХ СОСТАВЛЕНИЯ

3.1. Структурное построение балансовых отчетов

Общая идея применения балансового метода заключается в выравнивании суммарного значения показателей, записанных в левой и правой сторонах балансового уравнения. Первый опыт построения балансов принадлежит бухгалтерскому учету. Балансовое обобщение информации позволяет выявить финансово-имущественное положение экономического субъекта. Это достигается за счет двойственной группировки объектов бухгалтерского наблюдения:

- по их функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности (экономическое содержание балансового уравнения);
- источникам образования имущества хозяйственной единицы (юридический подход).

Основным элементом бухгалтерского баланса (единицей отражаемой в нем информации) считается балансовая статья (строка). *Балансовая статья* соответствует показателю (на начало или конец отчетного периода), характеризующему отдельные виды экономических ресурсов (активы) и источники их образования (капитал собственника и привлеченный капитал или обязательства). Балансовые статьи объединяются в подразделы и разделы баланса исходя из их экономического содержания и удобства представления информации для целей анализа. Современная методология оценки для целей учета и составления отчетности в качестве основной предусматривает, как правило, оценку имущества, приобретенного за плату, путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления. При этом в состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим,

внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Объекты основных средств, прошедшие переоценку, отражаются в балансе по восстановительной стоимости. В то же время внеоборотные активы (материальные и нематериальные) переносят свою стоимость на произведенный продукт (расходы отчетного периода) в течение срока полезного использования. В результате возникает потребность раскрытия в отчетности информации о первоначальной или восстановительной стоимости и суммах накопленной амортизации по амортизируемому имуществу.

Порядок отражения капитала и финансовых результатов деятельности организации в бухгалтерском учете и отчетности предполагает, что величина уставного (складочного) капитала и фактической задолженности учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно. При этом собственный капитал организации трактуется как стоимостная оценка доли собственников в активах данной организации. С точки зрения финансовой концепции, собственный капитал должен быть равен чистым активам данной организации. Поддержание финансового капитала требует признания прибыли организации только в случаях, если сумма чистых активов в конце отчетного периода превышает сумму чистых активов в начале периода. В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается по статье 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Одним из вариантов отражения в годовом бухгалтерском балансе данных по группам статей 82 «Резервный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является их отражение с учетом рассмотрения собственниками итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о распределении прибыли, покрытии убытков, выплате дивидендов и пр. Такой порядок позволяет рассматривать субсчет 84-1 как регулирующий к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», и при наличии непокрытых убытков отчетного периода он может показывать уменьшение собственного капитала организации. Следовательно, балансовые статьи можно разделить на два типа:

основные, отражающие избранную в соответствии с учетной политикой организации оценку показателей бухгалтерского баланса;
регулирующие, уточняющие величину оценки основных статей до их остаточной либо рыночной стоимости, а также реальной величины (собственный капитал).

Регулирующие статьи повышают реальность балансовой информации. Они бывают двух видов: прямого и контрарного регулирования.

Прямые регулирующие статьи можно рассматривать как дополнение к основной статье баланса. Уточненная оценка показателя по основной статье равна сумме показателей основной и дополнительной статей. К прямым регулирующим статьям можно отнести амортизацию основных средств и нематериальных активов и все виды оценочных резервов. Эти статьи также называют *контрастивными статьями*, так как они регулируют показатели по основным статьям актива баланса.

Контрарные регулирующие статьи уточняют оценку по балансовым статьям 80 «Уставный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и отражаются в пассиве баланса. Их называют *контрпассивными статьями*. Бухгалтерский баланс, включающий регулирующие статьи, называется *балансом-брутто*, а без регулирующих статей — *балансом-нетто*.

Статьи актива современного баланса, как правило, располагаются исходя из принципа ликвидности. Под ликвидностью статей баланса понимается их способность превращения в денежные средства без потери стоимости. Статьи пассива группируются в порядке изменения срочности платежей по обязательствам организации. Активы в балансе, составленном по Общепринятым принципам бухгалтерского учета (GAAP), располагаются в порядке убывания ликвидности балансовых статей: от денежных средств в кассе до нематериальных активов. При этом уравнение баланса имеет следующий вид:

Активы = Пассивы + Капитал.

Международные стандарты финансовой отчетности не содержат предписанного формата баланса. При этом активы могут располагаться как в порядке уменьшения ликвидности, так и в порядке возрастания ликвидности, а пассивы либо в порядке уменьшения срочности платежей, либо в порядке возрастания срочности платежей. Кроме того, компания может выбрать иной порядок представления информации, но в пояснительной записке следует дать классификацию статей баланса исходя из принципа ликвидности. В международной практике применяются два формата баланса. Разница между ними состоит в том, на основе какого бухгалтерского уравнения составлена отчетность:

Чистые активы = Капитал

либо

Активы = Капитал + Обязательства.

В российском учете баланс строится исходя из уравнения:

Активы = Капитал + Обязательства.

Статьи актива бухгалтерского баланса группируются по возрастающей ликвидности. Статьи пассива — по возрастанию срочности погашения обязательств. С 1 января 2003 г. принята вертикальная форма баланса. Балансовые статьи объединяются в группы, а группы — в разделы. Бухгалтерский баланс, согласно требованиям ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 мес. после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 мес. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные. Классификация активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные должна показывать примерный уровень ликвидности организации. В действующей с 1 января 2003 г. форме отчетности группировка балансовых статей актива баланса позволяет выделить два раздела:

I. Внеоборотные активы;

II. Оборотные активы.

Раздел I объединяет группы долгосрочных активов: нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы. Название этого раздела соответствует терминологии МСФО I «Представление финансовой информации». При этом если, согласно МСФО I, каждая компания должна определить, представлять ли краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельную классификацию в самом балансе, то, согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», это требование обязательно.

Раздел II состоит из текущих активов, которые сформированы в отдельные подразделы: запасы, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства. Причем суммы дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12 мес. после отчетной даты и свыше 12 мес. после отчетной даты, показаны по статьям отдельно.

В действующей с 1 января 2003 г. форме отчетности группировка балансовых статей пассива баланса позволяет выделить три раздела:

III. Капитал и резервы;

IV. Долгосрочные обязательства;

V. Краткосрочные обязательства.

Раздел III баланса содержит информацию о структуре и величине составляющих собственного капитала (т.е. инвестированных средств) организации. Он включает: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенную прибыль (непокрытые убытки) организации. Убытки отчетного периода уменьшают величину статьи 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Уставный капитал организации может быть уменьшен путем сокращения общего количества акций. Выкуп собственных акций у акционеров отражается в разделе III отдельной статьей в круглых скобках и уменьшает величину уставного капитала организации. Разделы IV и V пассива баланса отражают информацию о кредиторской задолженности организации с подразделением ее по срокам обращения, что является обязательным условием при составлении баланса по ПБУ 4/99.

Итоги по балансовым статьям актива или пассива называются *валютой баланса*. Равенство итогов обусловлено принципом двойственности: активов не может быть больше, чем источников, за счет которых они образованы.

Поскольку отличительной особенностью информации, обобщенной в балансе, является синтетический характер, то его можно рассматривать как информационную систему. Баланс широко используют в экономике как средство управления хозяйственными процессами. Балансовый метод обобщения позволяет составить представление о состоянии различных хозяйственных систем, поэтому для управления экономическими процессами применяются различные виды экономических балансов: сводный финансовый баланс государства; баланс основных фондов; баланс денежных доходов и расходов населения; материальный баланс; баланс трудовых ресурсов; баланс платежный; межотраслевой баланс и др.

Сводный финансовый баланс государства отражает систему финансовых показателей, характеризующих источники и величины доходов и расходов в течение определенного периода времени. С помощью данного баланса устанавливают соотношение доходов и расходов за определенный период времени. Если расходы превышают доходы, баланс называется дефицитным, а если доходы превышают расходы, то баланс называется профицитным. Балансы доходов и расходов составляются применительно к государству в целом (баланс доходов и расходов государства и населения), предприятию (баланс доходов и расходов фирмы — финансовый план), семье (баланс доходов и расходов семьи — семейный бюджет). Баланс доходов и расходов составляет основу для формирования государственного бюджета на финансовый год.

Платежный баланс страны отражает соотношение денежных платежей, поступающих в страну из-за границы, и всех ее платежей

за границу в течение определенного периода времени (год, квартал, месяц). В платежном балансе находят стоимостное выражение все внешнеэкономические операции страны. В большинстве стран мира платежный баланс составляется по форме, рекомендованной Международным валютным фондом. Различают: внешнеторговый баланс, баланс услуг и некоммерческих платежей и баланс движения капиталов и кредитов. Превышение поступлений над платежами составляет активное, положительное сальдо платежного баланса. Превышение платежей над поступлениями составляет пассивное, отрицательное сальдо платежного баланса (дефицит). В платежном балансе отражаются многообразные экономические отношения между странами, вызывающие различные международные платежи (внешняя торговля, вывоз капитала и др.), а также международные связи в политической, научно-технической и культурной областях (например, расходы на содержание иностранных представительств, на поездки делегаций и туристов, приобретение патентов и лицензий, переводы частных лиц и т.п.). Платежный баланс охватывает лишь фактически осуществленные в течение данного периода платежи, помещаемые согласно схеме, рекомендуемой Международным валютным фондом (МВФ), в следующие разделы:

- внешняя торговля;
- услуги (транспорт, туризм, страхование, правительственные расходы, банковские и др. услуги);
- доходы от инвестиций;
- односторонние переводы;
- движение долгосрочного капитала;
- движение краткосрочного капитала;
- изменение золотовалютных резервов;
- ошибки и пропуски.

Первые три раздела составляют Баланс текущих операций, два последующих — Баланс движения капиталов, последние два объединяют так называемые сальдирующие статьи. Анализ платежного баланса имеет большое значение для характеристики положения той или иной страны в системе международных экономических отношений, прежде всего в мировой торговле. Постоянное превышение поступлений от экспорта товаров над платежами по импорту, как правило, свидетельствует о сильных позициях страны на мировых рынках (например, ФРГ и Японии в конце 60—начале 70-х гг.). Наоборот, превышение платежей по импорту над поступлениями от экспорта товаров (в эти же годы у США) говорит об определенных экономических затруднениях в связи с отрицательным сальдо платежного баланса.

Баланс трудовых ресурсов — баланс наличия и использования трудовых ресурсов, составленный с учетом их пополнения и выбытия, сферы занятости, производительности труда.

Баланс основных фондов — соотношение поступления и наличия основных фондов с их выбытием за определенный период.

Баланс денежных доходов и расходов населения — баланс, определяющий источники доходов, величину, структуру расходов и сбережений населения и показывающий движение средств, которые расходуются на покупку товаров и оплату услуг, платежи, взносы и направляются на все виды сбережений. Денежные доходы состоят из денежных поступлений в виде оплаты труда работающих, пенсий, стипендий, пособий, дивидендов, ренты и т.д. Расходная часть состоит из затрат на покупку товаров и оплату услуг, обязательные платежи и различные взносы, сбережения во вкладах и т.д.

Значение балансовой информации требует постоянного совершенствования ее структуры в интересах рационального использования для управления экономическими процессами.

Балансовые отчеты, информация которых используется для управления на уровне организации или группы взаимосвязанных организаций, должны составляться с учетом специфики жизненного цикла функционирования данных структур. Они подразделяются на две группы:

- 1) сводные и консолидированные;
- 2) индивидуальные (единичные).

В первой группе в зависимости от объекта и способа составления выделяются:

сводные балансы — их могут разрабатывать территориальные органы государственного управления и статистики, а также министерства и ведомства. Сводные балансы содержат агрегированные данные территории в целом, и исключения остатков по взаимным расчетам между предприятиями внутри отрасли, по отрасли или по подведомственным единичным предприятиям путем простого суммирования одноименных показателей отчетности;

консолидированные балансы — их составляет группа (холдинг, концерн), представленная материнской и ее дочерними компаниями. Консолидированный баланс формирует информацию о группе как о едином предприятии и показывает, каким был бы собственный баланс материнской компании, если бы она закрыла все дочерние и сама осуществляла непосредственное управление их деятельностью. Данный баланс составляется не просто суммированием одноименных показателей, а осуществлением ряда корректировок, позволяющих исключить внутригрупповые операции из консолидированного баланса.

Ко второй группе относят:

индивидуальный баланс — система показателей, формируемая бухгалтерией организации и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией, в том числе составления бухгалтерской отчетности. Баланс организации предназначается для отражения финансового положения экономического субъекта на конкретные моменты времени: на дату создания организации; начало и конец отчетного периода (финансового года); на даты составления промежуточных бухгалтерских балансов, а также в случаях ликвидации, реорганизации, санации, банкротства предприятия. Поэтому структурное построение балансового отчета зависит от целей формирования информации. Особенности, приемы и методы составления производных балансовых отчетов будут рассмотрены далее.

3.2. Особенности учредительного (вступительного) баланса

Основу информационной бухгалтерской системы любой организации составляет **учредительный (вступительный) бухгалтерский баланс**. Последующие факты хозяйственной жизни меняют показатели бухгалтерского баланса. Бухгалтерия идентифицирует, оценивает, классифицирует и регистрирует эти хозяйственные операции согласно общепринятым принципам, отражает и накапливает их в учетных системах, сводит воедино для составления промежуточных и годовых бухгалтерских балансов.

Схема коммерческих организаций с уставным, складочным и паевым капиталом показана на рис. 3.1.

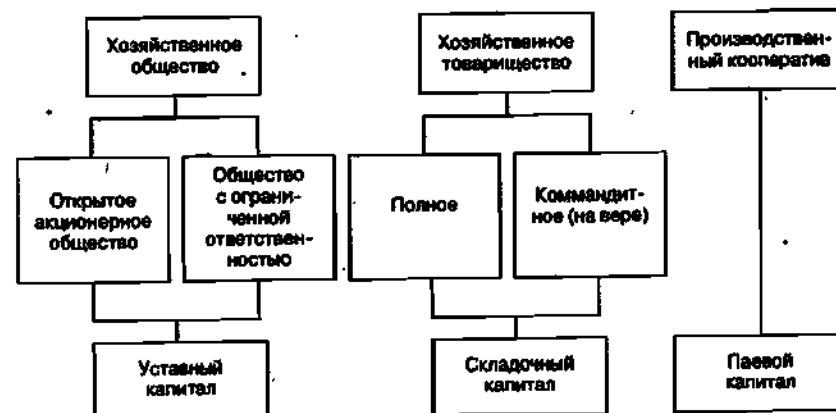


Рис. 3.1. Виды исходного капитала в зависимости от организационно-правовой формы предприятия

Учредительный (вступительный) баланс составляется на дату начала деятельности организации. Обычно она совпадает с днем регистрации в едином государственном реестре юридических лиц, либо составление учредительного баланса приурочивается к ближайшему первому числу месяца. Учредительный (вступительный) баланс характеризует в денежном выражении начальную стадию формирования и кругооборота средств. В активе баланса отражаются состав и размещение имущества (активный капитал) организации, в пассиве сумма источников имущества организации (пассивный капитал), который формируется за счет взносов собственников (акционеров, членов товарищества и т.п.). Они формируют учредительный капитал, который в зависимости от организационно-правовой формы юридического лица может быть:

- уставный (акционерный, долевой) капитал;
- складочный долевой капитал;
- паевой капитал.

Формирование учредительного капитала имеет свои особенности. Так, в акционерных обществах акции общества, распределенные при его учреждении, должны быть полностью оплачены в течение года с момента государственной регистрации общества, если меньший срок не предусмотрен договором о создании общества. При этом не менее 50% акций общества, распределенных при его учреждении, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента государственной регистрации общества. Акция, принадлежащая учредителю общества, не предоставляет права голоса до момента ее полной оплаты, если иное не предусмотрено уставом общества. В случае неполной оплаты акций в течение установленного срока право собственности на акции, цена размещения которых соответствует неоплаченной сумме (стоимости имущества, не переданного в оплату акций), переходит к обществу. Договором о создании общества может быть предусмотрено взыскание неустойки (штрафа, пени) за неисполнение обязанности по оплате акций.

Акции, право собственности на которые перешло к обществу, не предоставляют права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы обществом по цене не ниже их номинальной стоимости не позднее одного года после их приобретения обществом, в противном случае общество обязано принять решение об уменьшении своего уставного капитала. Если общество в разумный срок не примет решения об уменьшении своего уставного капитала, орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, либо иные государственные органы или органы местного самоуправления, которым право на предъ-

явление такого требования предоставлено федеральным законом, могут предъявить в суд требование о ликвидации общества.

Оплата акций, распределяемых среди учредителей общества при его учреждении, может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества. Оплата иных эмиссионных ценных бумаг (облигаций, финансовых векселей) может осуществляться только деньгами, при этом устав общества может содержать ограничения на виды имущества, которым могут быть оплачены акции общества.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями.

При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен, как правило, привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

В момент создания предприятия его хозяйственные отношения находятся в стадии становления, поэтому хозяйственные операции слабо дифференцированы и немногочисленны. Активы баланса вновь созданных организаций отличаются крайней простотой и могут состоять в основном из денежных средств и имущества, переданного учредителями в качестве вклада в уставный (складочный) капитал. При этом оценка переданного имущества производится по согласованию между учредителями. В акционерных обществах вступительный баланс может составляться еще до того, как весь уставный капитал будет оплачен акционерами, поэтому его реальная величина будет определена только после реализации всех выпущенных акций, а значит, в активе учредительного баланса должна быть выделена контрпассивная статья 75 «Расчеты с учредителями», которая будет означать неоплаченную часть уставного капитала.

При создании предприятия возникают организационные расходы, которые складываются из расходов на услуги консультантов, рекламные мероприятия, регистрационные, а также иные сборы, подготовку документации и др. Сумма организационных расходов в учредительном балансе отражается по статье 04 «Нематериальные активы». За период деятельности организации эта сумма амортизируется. Обычно организационные расходы несет один из учредителей, который оформляет их в качестве вклада в уставный капитал вновь созданного

общества. Если этого не происходит, то в балансе отражается кредиторская задолженность перед подотчетным лицом, произведшим такие расходы. Учредительный баланс хозяйственного общества может иметь следующий вид:

Учредительный баланс ОАО «Мечта» на 1 августа 200 г.

АКТИВ	Сумма, руб.
I. Внеоборотные активы	
Нематериальные активы (организационные расходы)	20
Основные средства	180
II. Оборотные активы	
Материалы	100
Денежные средства	300
Расчеты с учредителями (неоплаченные акции)	400
Баланс	1 000
Пассив	
Уставный капитал	1 000
Баланс	1 000

Можно отметить следующие признаки, определяющие особенности учредительного баланса вновь созданной организации:

- учредительный баланс составляется на дату государственной регистрации вновь созданной компании и поэтому его составление не может быть приурочено к срокам составления периодических балансов;
- для учредительного баланса характерна слабая дифференциация статей;
- в активе учредительного баланса наряду с денежными средствами и стоимостью имущества, внесенного в качестве вклада в уставный капитал, отражаются организационные расходы, а в акционерных обществах может отражаться задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал;
- имущество в учредительном балансе оценивается по договоренности сторон, но возможно привлечение независимого оценщика.

3.3. Периодические балансы и различия между ними

Периодические балансы в отличие от учредительных балансов, которые составляются только один раз (в момент организации предприятия), разрабатываются в соответствии с принципом непрерывно-

сти деятельности периодически в течение всего времени функционирования предприятия и подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие).

Начальные и заключительные бухгалтерские балансы разрабатываются в начале и конце финансового года. При составлении бухгалтерской отчетности отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. При этом следует помнить, что исходящие данные на конец отчетного периода (года) служат начальными (входными) данными на начало следующего финансового года. При этом отдельные показатели заключительных и начальных балансов могут не совпадать, если предприятие изменило учетную политику либо произвело переоценку основных средств. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Промежуточные бухгалтерские балансы составляются за периоды, находящиеся между началом и концом отчетного года. В России промежуточные балансы заполняются нарастающим итогом за I квартал (три месяца); полугодие (шесть месяцев) и девять месяцев. Формирование показателей данной отчетности в настоящее время должно производиться в соответствии с требованиями следующих нормативных актов:

- Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (в ред. от 30 июня 2003 г.);
- положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» и всех других ПБУ;
- указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности (приказ № 67н от 22 июля 2003 г.).

Согласно п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и п. 49 ПБУ 4/99 квартальная (промежуточная) бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредителями (участниками) организации. Следовательно, состав промежуточной отчетности, представляемой по требованиям учредителей организаций, может включать и иные формы. По требованию учредителей организации в составе промежуточной отчетности организации могут представляться и иные отчетные формы, в том числе «Отчет об изменениях капитала» (форма № 3), «Отчет о движении денежных средств» (форма № 4), «Приложения к бухгалтерскому балансу» (форма № 5), а также пояснительная записка. Расширенный со-

став промежуточной отчетности может представляться организациями и самостоятельно. Действующими на сегодняшний день требованиями законодательства регламентирован только объем и структура представляемой организациями бухгалтерской отчетности. В качестве же самих форм бухгалтерской отчетности организации вправе использовать самостоятельно разрабатываемые формы при условии соблюдения общих требований к формированию показателей бухгалтерской отчетности.

В качестве исходных форм могут быть приняты также образцы форм, утвержденные приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

При разработке форм отчетности самостоятельно, в них должны содержаться дополнительные строки, необходимые для отражения показателей согласно требованиям ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Следует отметить основные отличия промежуточных балансов от вступительных и заключительных:

- к ним прилагается, как правило, меньшее количество отчетных форм, раскрывающих отдельные балансовые статьи;
- источниками составления таких балансов являются данные текущего (книжного) учета, а результатами инвентаризации подтверждаются только отдельные статьи промежуточных балансов;
- допускается меньшая надежность представленной в промежуточном балансе информации.

Своевременная и надежная промежуточная отчетность призвана облегчить пользователям оценку финансового состояния и ликвидности компании, а также понимание того, насколько она способна зарабатывать прибыль и генерировать потоки денежных средств. Промежуточный баланс призван давать обновленную информацию к данным, приведенным в последнем годовом балансе. Соответственно, он содержит информацию о новых видах деятельности, событиях и обстоятельствах, не дублируя представленную в балансе ранее.

В российском бухгалтерском учете не принято Положение по бухгалтерскому учету «Промежуточная бухгалтерская отчетность». В настоящее время Минфин России продолжает работу над совершенствованием положений по бухучету. В частности, финансовое ведомство планирует пересмотреть ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», ПБУ 2/94 «Учет договоров на капитальное строительство», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»

и ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». Кроме того, готовятся восемь новых положений по бухгалтерскому учету, в которых планируется прописать отраслевые особенности ведения бухгалтерского учета. Сроки внесения изменений в нормативные документы не установлены. При этом следует учитывать, что согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности, утвержденной Минфином России, разработкой и экспертизой проектов новых ПБУ должны заниматься профессиональные сообщества (саморегулируемые организации) с последующим обсуждением и экспертизой разработанных ими материалов. На сегодняшний день вопрос о статусе, функциях саморегулируемых организаций и о создании экспертного совета, который будет осуществлять независимую экспертизу, окончательно не решен. Это объясняется тем, что идет активное обсуждение проекта закона о бухгалтерском учете. Изучая международную практику регулирования составления бухгалтерской отчетности, следует отметить, что международные стандарты финансовой отчетности содержат МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность», четко определяющие цель составления промежуточной отчетности, сферу ее применения, требования к сжато-му промежуточному балансу, а также подходы к применению оценок в промежуточном балансе. МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность» применяется компаниями в добровольном или принудительном порядке (по решению правительства, органов регулирования рынков ценных бумаг либо профессиональных бухгалтерских организаций), если они публикуют промежуточную бухгалтерскую отчетность в соответствии с МСФО. При этом промежуточный баланс либо составляется по форме, предусмотренной в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», либо составляется по сжатой форме. При подготовке промежуточного баланса компания должна применять те же учетные принципы и оценки, которые были использованы в годовом бухгалтерском балансе. Процедуры оценки в промежуточной отчетности должны быть разработаны так, чтобы обеспечить надежность информации и ее уместность для понимания финансового положения и результатов деятельности компании. Вместе с тем при составлении промежуточной отчетности большое значение имеет фактор своевременности, поэтому при ее составлении допускается меньшая степень надежности информации.

Постепенный переход на применение МСФО для целей составления консолидированной и индивидуальной отчетности группы значимых российских организаций будет означать сохранение и рост значимости промежуточной отчетности для целей оперативного управления экономическими процессами.

3.4. Составление объединительного баланса при реорганизации предприятия в формах слияния и присоединения

Под слиянием и присоединением понимается объединение организаций в их общих интересах. Целью слияния может быть повышение эффективности бизнеса, попытка снизить конкуренцию, создать монополию. Составление объединительного баланса при реорганизации коммерческих организаций в формах слияния и присоединения с 1 января 2004 г. регламентируется Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (приказ Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н, далее — Методические указания). В Методических указаниях устанавливаются правила формирования в бухгалтерской отчетности информации об осуществлении, в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, реорганизации предприятий.

Реорганизация — один из способов образования или ликвидации юридического лица, который должен проходить по правилам, установленным в ст. 57—60 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ). Процесс реорганизации основывается на принципе универсального правопреемства, которое представляет собой особый порядок перехода всего имущества, всех имущественных прав и всех обязательств реорганизуемой организации к ее преемнику. Организации, созданные в результате реорганизации, получают весь объем прав и обязательств реорганизованного юридического лица без каких-либо изъятий и исключений.

Слияние — форма реорганизации, при которой права и обязанности каждой из организаций переходят к вновь возникшей организации в соответствии с передаточным актом.

Присоединение — форма реорганизации, когда от одной организации к другой организации переходят права и обязанности присоединенной организации в соответствии с передаточным актом.

Основанием для признания реорганизации в формах слияния, присоединения в целях формирования бухгалтерской отчетности является наличие соответствующим образом оформленных и утвержденных документов:

- решения учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, которым являются общее собрание акционеров, участников общества, хозяйственных товарищей, членов кооператива, съезд, конференция и т.п.;

- решения уполномоченных государственных органов, определенных законодательством Российской Федерации, а именно Правительства Российской Федерации (по казенным предприятиям) или уполномоченного государственного органа, или органа местного самоуправления (по государственным и муниципальным унитарным предприятиям);
- решения суда в случаях, установленных законом;
- договоров о слиянии или присоединении.

В акционерных обществах вопрос о реорганизации решается по представлению совета директоров на общем собрании акционеров. На этом же собрании утверждается договор о слиянии или присоединении, а также решаются прочие вопросы, связанные с реорганизацией.

В обществе с ограниченной ответственностью подобные вопросы решаются на общем собрании участников.

Высший орган управления юридического лица определяет основные условия и порядок реорганизации, принимает решение об утверждении соответствующих документов.

В случае реорганизации путем слияния высший орган управления каждой реорганизуемой фирмы должен утвердить:

- договор о слиянии;
- передаточный акт каждой организации, прекращающей свою деятельность.

На совместном собрании участников или акционеров всех реорганизуемых предприятий избирается исполнительный орган общества, создаваемого в результате реорганизации, а также утверждается устав и учредительный договор нового общества.

В случае реорганизации в форме присоединения высший орган управления каждого реорганизуемого общества утверждает договор о присоединении одной или нескольких фирм к основной организации.

На совместном собрании участников или акционеров реорганизуемых предприятий утверждаются изменения в учредительных документах той организации, к которой присоединяются другие предприятия, связанные с составом участников нового общества, определением размеров их долей и др. Высший орган управления присоединяемой организации утверждает передаточный акт своего предприятия.

При реорганизации в форме слияния или присоединения в решении о реорганизации необходимо указать:

- сроки проведения общего собрания учредителей или акционеров всех предприятий, участвующих в реорганизации,

с целью избрания исполнительных органов общества, создаваемого в результате слияния или присоединения. Этот орган и будет в дальнейшем осуществлять все необходимые действия, связанные с реорганизацией;

- сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств, реорганизуемых предприятий;
- размер, порядок и источники формирования у вновь возникающих организаций уставного капитала, складочного капитала, уставного фонда, паевого фонда для отражения в учредительных документах вновь возникших либо реорганизуемой организации;
- выбор способа оценки передаваемого (принимаемого) в порядке правопреимства имущества;
- направления использования (распределения) чистой прибыли отчетного периода и прошлых лет реорганизуемой организации с учетом возможной необходимости ее направления на выкуп (приобретение) у акционеров (участников) акций (долей, части доли), списание (списание с оценкой последствий) условных обязательств и др.

Если реорганизуется акционерное общество, то в решении общего собрания акционеров и договоре о слиянии или присоединении должен быть указан порядок конвертации акций реорганизуемого общества в акции, доли или пай своих правопреемников. Акционерам также придется решить, какая часть чистой прибыли отчетного периода или прошлых лет пойдет на выкуп акций реорганизуемого акционерного общества.

Если преобразуется общество с ограниченной ответственностью, то нужно решить вопрос о порядке обмена долей участников общества на акции акционерного общества либо доли участников общества с ограниченной ответственностью или пай членов производственного кооператива.

При слиянии юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу в соответствии с передаточным актом. Дата утверждения передаточного акта определяется учредителями в пределах срока проведения реорганизации с учетом предусмотренных законодательством необходимых процедур уведомления кредиторов (акционеров, участников) и проведения инвентаризации имущества и обязательств и др.

Составление передаточного акта целесообразно приурочить к концу отчетного периода или дате составления промежуточной бухгал-

терской отчетности, являющейся основанием для характеристики и оценки передаваемого имущества реорганизуемой организации.

После принятия решения о реорганизации учредители должны исходя из требований нормативных документов (ч. I ГК РФ, Закона об акционерных обществах и т.д.) в письменной форме уведомить об этом кредиторов реорганизуемых юридических лиц. В письменном уведомлении необходимо указать, какая организация будет рассчитываться с кредитором после реорганизации предприятия-должника. Одновременно следует опубликовать сообщение о реорганизации в печатном органе. В течение 30 дней от даты опубликования в печати решения учредителей кредитор может потребовать досрочного прекращения или исполнения обязательств, а также возмещения причиненных убытков. Если кредитор не заявит вовремя свои права, то обязательства переходят от реорганизованной организации к вновь созданной фирме.

Для того чтобы данные, отраженные в передаточном акте реорганизуемого предприятия, были достоверными, необходимо перед их составлением провести инвентаризацию имущества и обязательств реорганизуемого предприятия. Согласно требованиям Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 29 ноября 1996 г. (в ред. от 30 июня 2003 г.) и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденных приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, при реорганизации проводится полная и сплошная инвентаризация. В ходе инвентаризации проверяются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств, составляются акты сверки расчетов с каждым дебитором и кредитором. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета.

При проведении инвентаризации следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Минфином России приказом от 13 июня 1995 г. № 49. Результаты инвентаризации оформляются с применением типовых форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

В ходе инвентаризации имущество, передаваемое в порядке правопреимства, согласно п. 3 Методических указаний, по решению учредителей может оцениваться по остаточной стоимости либо по текущей рыночной стоимости, либо по нной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов первоначальной стоимо-

сти финансовых вложений и др.). При этом стоимость имущества, отраженная в передаточном акте, должна совпадать с показателями, приведенными в приложениях (описях, расшифровках) к передаточному акту. Учредители в решении о реорганизации могут предусмотреть порядок правопреемства в связи с изменениями в составе имущества и обязательств, которые могут возникнуть после даты утверждения передаточного акта в результате текущей деятельности реорганизуемой организации. Может также предусматриваться особый порядок осуществления отдельных хозяйственных операций в части получения (предоставления) кредитов и займов, а также финансовых вложений и т.п.

При оценке передаваемого в ходе реорганизации имущества по остаточной или иной стоимости отражение в передаточном акте передаваемого имущества производится в сумме, приводимой по соответствующим числовым показателям в бухгалтерской отчетности, являющейся основанием для составления этих документов.

Оценка передаваемого имущества по текущей рыночной стоимости может быть произведена реорганизуемой организацией при составлении передаточного акта. Для того чтобы определить рыночные цены на основные средства, реорганизуемое предприятие может пригласить независимого специалиста-оценщика, который имеет специальную лицензию. В бухгалтерском учете стоимость услуг оценщика необходимо отразить на субсчете 91-2 «Прочие расходы», а в бухгалтерской отчетности включить во внереализационные расходы как расходы, связанные с реорганизацией (п. 12 Методических указаний).

Реорганизуемое предприятие может определить рыночную стоимость основных средств и самостоятельно. Для этого необходимо собрать публикации в средствах массовой информации, биржевые котировки, а также сведения, полученные от местных комитетов по ценообразованию или от органов статистики. На основе этих данных следует составить расчет рыночной стоимости имущества реорганизуемого предприятия.

Все собранные документы, подтверждающие рыночную стоимость, или отчет, полученный от независимого оценщика, необходимо приложить к разделительному балансу.

Основные средства и нематериальные активы отражаются в бухгалтерской отчетности по остаточной стоимости. Поэтому если учредители примут решение оценить объекты основных средств по рыночной стоимости, то данные передаточного акта или разделительного баланса не будут соответствовать данным бухгалтерского учета и отчетности.

По решению учредителей материально-производственные запасы в передаточном акте могут быть оценены как по фактической, так и по рыночной стоимости.

Учредители могут оценить финансовые вложения по первоначальной стоимости. Это можно сделать в том случае, когда реорганизуемое предприятие не формирует резерв под обесценение финансовых вложений.

Оценка обязательств в передаточном акте дается в сумме, по которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете на основании сверки расчетов с кредиторами, которая проводится в ходе инвентаризации имущества и обязательств, включая суммы убытков, причитающихся возмещению кредиторам в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В ходе реорганизации в адрес реорганизуемого предприятия поступают требования от кредиторов о досрочном прекращении или исполнении обязательств. Досрочное прекращение или исполнение соответствующих обязательств обществом распространяется на так называемые «длящиеся обязательства», которые вытекают из договора кредита или займа, аренды или лизинга.

Реорганизуемое предприятие может погасить не все требования, предъявленные кредиторами, по причине нехватки средств. Кроме того, ни Гражданский кодекс Российской Федерации, ни законы, регулирующие деятельность акционерных обществ (АО) или обществ с ограниченной ответственностью (ООО), не запрещают предприятию провести реорганизацию при неполном удовлетворении выставленных кредиторами требований.

Непогашенная часть требований раскрывается отдельной строкой в передаточном акте или разделительном балансе и переходит к вновь созданным организациям на основании передаточного акта.

Передача имущества и обязательств по передаточному акту от одной организации к другой в порядке универсального правопреемства не рассматривается для целей бухгалтерского учета как продажа имущества и обязательств или как безвозмездная их передача. Указанная операция в бухгалтерском учете передающей стороны не отражается.

Основанием для составления передаточного акта служит бухгалтерская отчетность, сформированная на последнюю отчетную дату перед его составлением. В соответствии с числовыми показателями бухгалтерской отчетности, в передаточном акте определяется состав имущества и обязательств реорганизуемой организации, а также их оценка на последнюю отчетную дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств в установленном законодательством порядке.

Пример. Передаточный акт открытого акционерного общества (ОАО) «Хозяюшка» составляется в начале февраля 2005 г. Следовательно, основанием для составления передаточного акта должна стать годовая бухгалтерская отчетность за 2004 г., сформированная по состоянию на 31 декабря 2004 г. В соответствии с этой отчетностью определяется состав имущества и обязательств реорганизуемого предприятия.

При составлении передаточного акта следует иметь в виду, что в оценке, отличной от учетной, имущество будет показано только в объединительном балансе возникшей в результате слияния или присоединения организации. В заключительной отчетности организации, прекращающей свою деятельность при реорганизации, имущество будет отражаться исходя из принципа непрерывности бухгалтерского учета по исторической стоимости в сумме, которая следует из данных бухгалтерского учета и приведена по соответствующим числовым показателям в бухгалтерской отчетности, являющейся основанием для составления документов, необходимых при реорганизации.

Бухгалтерскую отчетность, о которой мы говорили выше, и нужно приложить к передаточному акту. Кроме того, по решению учредителей обычно прилагаются следующие документы:

- акты инвентаризации имущества и обязательств, которая проведена непосредственно перед составлением этих документов;
- первичные учетные документы по передаваемым материальным ценностям: накладные по материально-производственным запасам, акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов и т.д.;
- расшифровки кредиторской и дебиторской задолженности реорганизуемого предприятия.

К расшифровкам задолженностей обязательно надо приложить акты сверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, а также уведомление кредиторам и дебиторам реорганизуемой фирмы о том, кто именно будет рассчитываться с ними после реорганизации. Уведомление должно быть отправлено своевременно — до утверждения передаточного акта. Ведь контрагенты такой фирмы имеют право потребовать досрочного погашения долгов или даже возмещения убытков.

Помимо данных бухгалтерского учета организации-правопреемнику понадобятся и данные налогового учета реорганизуемого предприятия. Налоговые отношения в связи с реорганизацией юридических лиц определены ст. 50 НК РФ. Общее требование заключается в том, что исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника. При этом правопреемник обязан уплатить помимо неуплаченных сумм налогов также

и пени, и штрафов независимо от того, когда именно — до реорганизации или после — налоговый орган выявил нарушения законодательства реорганизованным юридическим лицом.

Согласно ст. 50 НК РФ правопреемником в части исполнения налоговых обязательств при слиянии признается организация, возникшая в результате такого слияния, а при присоединении — лицо, присоединившее организацию.

Передаточный акт является единственным правоустанавливающим документом, на основании которого происходит государственная регистрация прав на недвижимое имущество при реорганизации в формах слияния и присоединения. Он должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами, и имущественные права.

Передаточный акт является единственным первичным учетным документом, подтверждающим факт передачи реорганизованными юридическими лицами вновь созданному юридическому лицу имущественных прав, обязательств перед кредиторами и собственниками предприятия, и состоит из нескольких частей.

В *первой части* передаточного акта указывается общая информация о реорганизации юридических лиц, в том числе:

- полное наименование юридических лиц, участвующих в реорганизации, а также их организационно-правовая форма;
- вид реорганизации;
- наименование и организационно-правовая форма правопреемников;
- дата принятия решения о реорганизации;
- список прилагаемых форм отчетности;
- список прилагаемых инвентаризационных описей, сличительных ведомостей;
- список других прилагаемых документов (приказ об учетной политике предприятия, аналитические данные по дебиторской и кредиторской задолженности и т.д.).

Вторая часть передаточного акта представляет собой бухгалтерский баланс, содержащий сведения об имуществе, обязательствах и собственном капитале реорганизуемого юридического лица на дату составления передаточного акта. Бухгалтерский баланс, который включается в передаточный акт, называют *передаточным*. В нем приводятся только данные по состоянию на дату реорганизации, а не на последнюю отчетную дату. Показатели на начало отчетного года указывать не нужно.

Пример.

Передаточный баланс ОАО «Хозяшка» на 30 сентября 200 г.

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>		<i>Капитал и резервы</i>	
Основные средства	223 000	Уставный капитал	180 000
		Добавочный капитал	2 000
<i>Оборотные активы</i>		Резервный капитал	8 000
Запасы	54 000	Нераспределенная прибыль	70 000
НДС по приобретенным ценностям	6 000	<i>Итого</i>	<i>260 000</i>
Дебиторская задолженность	37 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>	
Финансовые вложения	51 000	Кредиты и займы	—
Денежные средства	29 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>	
<i>Итого</i>	<i>177 000</i>	Кредиторская задолженность	140 000
ИТОГО	400 000	ИТОГО	400 000

Третья часть передачного акта (приложения) содержит информацию об объеме прав и обязанностей в любой форме. Например, перечень инвентарных карточек объектов основных средств и копии данных карточек либо перечень всех основных средств, передаваемых в ходе реорганизации с указанием всех необходимых реквизитов: наименование, количество, стоимостная оценка. Приложения к передачному акту целесообразно представить в виде таблиц.

Пример.

Приложение
к передачному акту по договору о слиянии
ОАО «Хозяшка» и ОАО «Вымпел»

Перечень материалов

№ п/п	Наименование ТМЦ	Единица измерения	Количество	Цена	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6

Приложения к передаточному балансу необходимы для того, чтобы после проведения реорганизации бухгалтер мог отразить в бухгалтерском учете переданное имущество и обязательства.

Поскольку, в соответствии с нормами гражданского права, реорганизуемые предприятия должны передать информацию о правах и обязанностях, а не данные бухгалтерского учета, все регулирующие и оценочные счета должны быть закрыты. Закрываются следующие счета:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 42 «Торговая наценка»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;
- 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В силу того что реорганизуемые предприятия передают права и обязательства, объем учетной информации о них должен иметь отношение только к тому имуществу, право на которое может быть фактически реализовано вновь созданным юридическим лицом. В частности, не могут быть переданы лицензии, так как согласно ст. 13 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» лицензия теряет юридическую силу в случае ликвидации юридического лица или прекращения его деятельности в результате реорганизации, за исключением его преобразования.

Пункт 10 Методических указаний предусматривает варианты того, как может поступить организация в случае несовпадения даты передачи имущества и обязательств на основе передаточного акта и даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц соответствующей записи о вновь возникших организациях.

Во-первых, в возникающий промежуток времени между этими датами в установленном порядке реорганизуемой организацией составляется и представляется промежуточная или годовая бухгалтерская отчетность. При этом числовые показатели промежуточной или годовой, а затем и заключительной бухгалтерской отчетности могут не соответствовать данным передаточного акта.

Во-вторых, возникающие в этот период изменения в стоимости передаваемого имущества и обязательств организация может либо раскрывать в пояснительной записке к промежуточной или заключительной бухгалтерской отчетности, либо сделать уточнения к передаточному акту.

Согласно Методическим указаниям, до даты внесения в реестр записи о возникшей организации, при реорганизации в форме слияния все операции, связанные с текущей деятельностью реорганизуемых организаций, отражаются в бухгалтерском учете организаций, прекращающих свою деятельность. К таким операциям следует отнести:

- продажу товарно-материальных ценностей;
- проведение расчетов с дебиторами и кредиторами;
- начисление амортизации по передаваемому имуществу;
- начисление оплаты труда работникам;
- расчеты по налогам и сборам с соответствующими бюджетами;
- списание расходов будущих периодов, не подлежащих включению в передаточный акт, и др.

При этом все доходы и расходы организации, связанные с текущей деятельностью с момента утверждения передаточного акта до внесения сведений в Единый реестр о вновь созданной организации, отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

На основании этих учетных данных составляются уточнения к передаточному акту, которые затем включаются в заключительную отчетность реорганизованного предприятия.

Особому порядку признания подлежат расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц соответствующей записи о возникших организациях. Расходы предприятия, которые возникают в ходе реорганизации, связаны:

- с государственной регистрацией вновь созданных предприятий;
- внесением соответствующих изменений в учредительные документы;
- регистрацией ценных бумаг;
- оплатой юридических услуг и т.д.

Расходы, связанные с регистрацией вновь созданных предприятий и внесением изменений в учредительные документы, включают в себя затраты на оплату:

- публикации в печатном органе о реорганизации предприятия;
- государственной пошлины;
- ксерокопирования учредительных документов;
- услуг нотариуса по заверению копий учредительных документов и подписи на заявлении о регистрации;
- почтовых расходов.

Все эти расходы отражаются в бухгалтерском учете той фирмы, которая их фактически понесла. Расходы, связанные с реорганизаци-

ей, включаются в состав внебюджетных расходов в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Об этом сказано в п. 12 Методических указаний.

Предприятие, созданное в результате реорганизации, несет расходы на изготовление и регистрацию печати, на получение кодов статистики. В некоторых случаях организации-правопреемнику необходимо оплатить расходы на переоформление прав собственности на недвижимое имущество и регистрацию транспортных средств в ГИБДД. Эти расходы предприятие осуществляет уже после того, как реорганизация закончилась, поэтому они не относятся к расходам, связанным с реорганизацией.

За государственную регистрацию юридических лиц, в том числе за государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы, взимается государственная пошлина. Государственная пошлина уплачивается до подачи заявления на регистрацию и зачисляется в федеральный бюджет. Поэтому в бухгалтерском учете она отражается следующими проводками:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по государственной пошлине» К-т сч. 51 «Расчетные счета» — перечислена в бюджет государственная пошлина;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по государственной пошлине» — включена в состав внебюджетных расходов сумма государственной пошлины.

Пунктами 16, 22, 28 и 36 Методических указаний предусмотрено, что все перечисленные расходы должны найти отражение в заключительной бухгалтерской отчетности организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией.

Данные промежуточной или годовой отчетности могут полностью совпадать с данными передаточного акта. Это возможно при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) передаточный акт составлен непосредственно перед составлением промежуточной отчетности;
- 2) передаваемое имущество оценивается по остаточной, фактической или первоначальной стоимости, следовательно, стоимость имущества, отраженного в передаточном акте, совпадает с данными бухгалтерского учета;
- 3) кредиторская задолженность оценивается по данным бухгалтерского учета.

Данные передаточного акта и промежуточной или заключительной отчетности могут и не совпадать. Так бывает, если реорганизуемое предприятие продолжает вести хозяйственную деятельность и отражать хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета в период времени между утверждением передаточного акта баланса и отчетной датой составления бухгалтерской отчетности. Эти изменения можно отразить двумя способами. В первом случае все изменения в стоимости передаваемого имущества и обязательств можно раскрыть в пояснительной записке к промежуточной или годовой отчетности. Во втором случае предполагается внесение уточнений в передаточный акт.

Данные передаточного акта и отчетности могут не совпасть также, если передаваемое имущество в передаточном акте оценивается по рыночной стоимости. В этом случае необходимо указать в пояснительной записке к промежуточной или годовой отчетности причину несовпадения стоимости имущества с данными передаточного акта.

Если организация находится в процессе реорганизации, то помимо бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках бухгалтеру придется составить пояснительную записку к промежуточной или заключительной отчетности. В ней необходимо указать следующие данные о проводимой реорганизации:

- 1) основание проведения реорганизации (решение или договор учредителей, решение уполномоченных государственных органов и т.д.);
- 2) сведения об организациях, которые участвуют в реорганизации, а также о правопреемниках;
- 3) дату составления передаточного акта;
- 4) изменения в составе и стоимости имущества и обязательств, которые возникли с момента составления передаточного акта или разделительного баланса, а также события, вызвавшие соответствующие изменения в активах и обязательствах;
- 5) расходы, связанные с реорганизацией;
- 6) уставные капиталы будущих фирм;
- 7) разницу между данными передаточного акта и данными заключительной бухгалтерской отчетности;
- 8) разницу между данными заключительной и вступительной бухгалтерской отчетности;
- 9) прочие события, связанные с реорганизацией.

Методическими указаниями закрывается вопрос о порядке отражения в бухгалтерском учете передачи имущества и обязательств в порядке правопреемства при реорганизации. Пункт 11 Методических указаний устанавливает, что передача имущества и обязательств при

реорганизации по передаточному акту от одной организации к другой организации:

- осуществляется в порядке универсального правопреемства;
- не рассматривается для целей бухгалтерского учета как продажа имущества и обязательств или как безвозмездная их передача;
- бухгалтерскими записями не отражается.

Организация, прекращающая свою деятельность, на день, предшествующий дате внесения в государственный реестр соответствующей записи о возникших организациях составляет заключительную отчетность (п. 27 Методических указаний) с закрытием счетов учета прибылей и убытков (п. 9 Методических указаний). Под заключительной отчетностью при реорганизации понимается система отчетных данных на последний день существования реорганизуемого предприятия.

При этом суммы чистой прибыли направляются на цели, определенные решением (договором) учредителей на день, предшествующий дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц соответствующей записи о возникших организациях — при реорганизации в формах слияния, присоединения.

При наличии лицензируемых видов деятельности перед составлением заключительной отчетности лицензия реорганизуемого предприятия подлежит списанию даже в том случае, если срок действия ее еще не истек.

Перед составлением заключительной бухгалтерской отчетности необходимо закрыть счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

В соответствии с договором о слиянии или присоединении или решением учредителей о преобразовании предприятия нераспределенная прибыль может быть направлена на формирование уставного капитала организации-правопреемника.

В заключительном бухгалтерском балансе распределение прибыли реорганизуемого предприятия никак не отражается. Однако решение общего собрания собственников в отношении полученной прибыли должно быть указано в пояснительной записке.

Заключительную бухгалтерскую отчетность следует составлять в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности, принятых ранее организацией, в соответствии с приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Заключительная бухгалтерская отчетность составляется за период с начала отчетного года до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц соответствующей записи о вновь возникших

организациях (о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций). Заключительная бухгалтерская отчетность не составляется только в случаях реорганизации в формах присоединения у организации-правопреемника присоединяемых организаций. Она составляет только промежуточную отчетность на дату, предшествующую регистрации вновь созданной организации без закрытия счетов учета прибылей и убытков.

Вступительная бухгалтерская отчетность (объединительный баланс) формируется на основе утвержденных в установленном порядке передаточного акта, а также данных заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций, составленной с учетом изменений в составе и стоимости передаваемого имущества и обязательств в результате текущей деятельности. При этом обязательно наличие следующих документов:

- учредительных документов организаций, возникших в результате реорганизации;
- документа, подтверждающего факт внесения соответствующей записи регистрирующего органа в Единый государственный реестр юридических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- о вновь возникших организациях при реорганизации в форме слияния, выделения, разделения и преобразования;
- о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций при реорганизации в форме присоединения и т.д.;
- договоров о слиянии или присоединении организаций;
- свидетельство о регистрации внесения изменений в учредительные документы реорганизованной организации в случаях присоединения организаций.

Вновь созданное предприятие должно принять к учету переданные ему обязательства в соответствии с требованиями нормативных актов и положениями учетной политики. В связи с этим необходимо составлять учетный регистр для перевода принимаемых прав и обязательств в виде, соответствующем действующим требованиям, в противном случае возникает несопоставимость заключительного, вступительного балансов и передаточного акта.

Стоимость полученных в процессе реорганизации основных средств, доходных вложений в материальные ценности и полученных нематериальных активов при составлении вступительной бухгалтерской отчетности на дату государственной регистрации приводится в оценке, по которой они отражаются в передаточном акте. При этом

учитываются числовые показатели заключительной бухгалтерской отчетности организаций, реорганизуемых в форме слияния.

При реорганизации в форме слияния (присоединения), когда в соответствии со ст. 413 ГК РФ обязательство прекращается совпадением должника и кредитора в одном лице, во вступительном (объединительном) бухгалтерском балансе организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния (присоединения), в соответствии с п. 13 Методических указаний не отражаются:

- числовые показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность между реорганизуемыми организациями, включая расчеты по дивидендам;
- финансовые вложения одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;
- иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

В числе общих положений, касающихся всех форм реорганизации, установлен порядок начисления амортизации по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам организаций, возникших в результате реорганизации. Так, амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена их государственная регистрация исходя из срока полезного использования объекта и способа начисления амортизации, определяемых организациями, возникшими в результате реорганизации в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Причем срок полезного использования и способ начисления амортизации для такого имущества определяются заново. Другими словами, эти показатели не зависят от того, как внеоборотные активы учитывались у предшественника.

Методические указания определяют технику формирования числовых показателей, характеризующих имущество, обязательства в объединительном бухгалтерском балансе организаций. Показатели формируются на основе утвержденного в установленном порядке передаточного акта методом построения объединения (суммирования или вычитания) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций за исключением взаимных расчетов.

Формирование числовых показателей раздела «Капитал и резервы», приведенное в п. 19, 25, 32 и 39 Методических указаний, имеет свои особенности. Так, Методическими указаниями предусмотрены

варианты формирования числовых показателей раздела «Капитал и резервы» бухгалтерской отчетности правопреемника в случаях, если величина уставного капитала не совпадает со стоимостью чистых активов.

При расчете чистых активов организация может руководствоваться Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным совместным приказом Минфина России и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг Банка России от 29 января 2003 г. № 10н, 03-6/пз.

В соответствии с договором о слиянии (присоединении) и решением учредителей о порядке конвертации акций (долей, паев) организаций, реорганизуемых в форме слияния (присоединения), на акции (доли, паи) возникшей организации во вступительной бухгалтерской отчетности последней отражается сформированный уставный капитал.

Договором о слиянии (присоединении) может быть предусмотрено *увеличение уставного капитала* возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, в том числе за счет собственных источников участвующих в реорганизации юридических лиц. При этом во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии.

Если в договоре о слиянии предусмотрено *уменьшение величины уставного капитала* возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшего лица отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии. Разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В тех случаях, когда величина уставного капитала, предусмотренная договором о слиянии, не совпадает со стоимостью чистых активов возникшей организации, числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в следующем порядке:

- в случае превышения при конвертации акций чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния, над величиной уставного капитала, числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный

капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций);

- остальных случаях, если стоимость чистых активов возникшей организации окажется больше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Во всех перечисленных случаях формирования числовых показателей раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса организации, возникшей в результате слияния, никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Пример. При слиянии двух акционерных обществ «А» и «Б», уставный капитал которых составлял 50 000 руб. и 150 000 руб. соответственно, уставный капитал вновь созданной организации согласно договору о слиянии и решению акционеров увеличивается за счет нераспределенной прибыли на 100 000 руб. Стоимость чистых активов составляет 350 000 руб.

В результате в бухгалтерском балансе вновь созданного общества уставный капитал отражается в сумме, зафиксированной в договоре о слиянии, 300 000 руб. (50 000 + 150 000 + 100 000).

Сумма разницы между стоимостью чистых активов и уставным капиталом в бухгалтерском балансе будет отражена по статье «Добавочный капитал» в сумме 50 000 руб. (350 000 – 300 000).

**Формирование уставного капитала
на момент слияния обществ «А» и «Б»**

Статья баланса	Заключительный баланс общества «А»			Баланс за отчетный период общества «Б»			Вступительный баланс организации, возникшей в результате слияния		
	счет	актив	пассив	счет	актив	пассив	счет	актив	пассив
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Уставный капитал	80		50 000	80		150 000	80		300 000 (50 000 + + 150 000 + + 100 000)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84		(70 000)	84		210 000	84		40 000 (210 000 – – 70 000 – – 100 000)
Добавочный капитал	83		—	83		—	83		50 000 (350 000 – – 300 000)

Следовательно, урегулирование появляющейся в результате реорганизации разницы между стоимостью чистых активов и величиной уставного капитала в разделе «Капитал и резервы» во вступительном бухгалтерском балансе организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния (присоединения), производится числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Если эта разница отрицательна, то она показывается в балансе в круглых скобках. Числовой показатель «Добавочный капитал» затрагивается только при конвертации акций в части эмиссионного дохода. Во всех перечисленных в настоящем пункте случаях формирования числовых показателей раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния, никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Процедуры формирования вступительного (объединительного) баланса по вновь созданным в процессе реорганизации юридическим лицам могут быть разделены на три этапа.

Первый этап формирования информации для составления вступительного баланса включает следующие процедуры:

- составление заключительной или промежуточной отчетности организациями, реорганизуемыми в формах слияния и присоединения, на дату внесения записи в Единый государственный реестр о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций;
- исключение встречных обязательств предприятий, которые были реорганизованы;
- исключение финансовых вложений в предприятия, участвующих в процессе реорганизации.

На втором этапе формирования информации для составления вступительной отчетности проводятся:

- классификация имущества с целью его применения и организации деятельности;
- оценка имущества и обязательств в соответствии с положением учетной политики, в частности, создание резервов (под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам), определение порядка учета товаров (по продажным или ценам приобретения), определение порядка учета скидок на приобрета-

емые материальные ценности, работы и услуги, а также реализуемые товары, продукцию, работы, услуги.

Третий этап формирования информации для составления вступительной отчетности включает следующие процедуры:

- определение величины превышения суммы уставных капиталов реорганизуемых предприятий над величиной уставного капитала вновь созданного в процессе реорганизации юридического лица;
- формирование статьи «Нераспределенная прибыль» исходя из величины превышения суммы уставных капиталов реорганизуемых предприятий над величиной уставного капитала вновь созданного в процессе реорганизации юридического лица;
- формирование статьи «Уставный капитал» в соответствии с учредительными документами;
- исключение выкупленных в процессе реорганизации акций из бухгалтерского учета;
- формирование статьи «Резервный капитал» в соответствии с принятым компетентным органом решением;
- формирование статьи «Добавочный капитал».

Рассмотрим комплексный пример формирования показателей объединительного баланса при реорганизации в формах слияния и присоединения:

Пример. 1 марта 2004 г. на общем собрании акционеров ЗАО «Восход» и ЗАО «Трио» было принято решение о реорганизации предприятий путем слияния. Уставный капитал реорганизуемых предприятий равен:

- ЗАО «Восход» — 180 000 руб.;
- ЗАО «Трио» — 120 000 руб.

В результате слияния возникает новая организация ЗАО «Равнина». Размер ее уставного капитала составит 400 000 руб. На его формирование направляется:

- уставный капитал ЗАО «Восход» — 180 000 руб.;
- нераспределенная прибыль ЗАО «Восход» — 70 000 руб.;
- уставный капитал ЗАО «Трио» — 120 000 руб.;
- добавочный капитал ЗАО «Трио» — 24 000 руб.;
- резервный капитал ЗАО «Трио» — 6000 руб.

Передачный акт ЗАО «Восход» был утвержден 10 апреля 2004 г. По данным этого передаточного акта, к ЗАО «Равнина» переходят следующее имущество и обязательства:

Передачный акт ЗАО «Восход»

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>		<i>Капитал и резервы</i>	
Основные средства	223 000	Уставный капитал	180 000
		Добавочный капитал	2 000
<i>Оборотные активы</i>		Резервный капитал	8 000
Запасы	54 000	Нераспределенная прибыль	70 000
НДС по приобретенным ценностям	6 000	Итого	260 000
Дебиторская задолженность	37 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>	
Финансовые вложения	51 000	Кредиты и займы	—
Денежные средства	29 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>	
Итого	177 000	Кредиторская задолженность	140 000
		ИТОГО	400 000

На основании передаточного акта ЗАО «Восход» к ЗАО «Равнина» переходит производственное оборудование. Его остаточная стоимость составляет 230 000 руб. Однако по решению учредителей в передаточном акте была отражена рыночная стоимость этого основного средства, которая составила 223 000 руб. На разницу между остаточной и рыночной стоимостью оборудования была уменьшена нераспределенная прибыль предприятия.

Передачный акт ЗАО «Трио» был утвержден 12 апреля 2004 г. По его данным, к ЗАО «Равнина» переходят следующее имущество и обязательства:

Передачный акт ЗАО «Трио»

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>		<i>Капитал и резервы</i>	
Основные средства	95 000	Уставный капитал	120 000
		Добавочный капитал	24 000

Окончание

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
<i>Оборотные активы</i>		Резервный капитал	6 000
Запасы	38 000	Нераспределенная прибыль	8 000
НДС по приобретенным ценностям	7 000	Итого	158 000
Дебиторская задолженность	69 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>	
Финансовые вложения	50 000	Кредиты и займы	—
Денежные средства	41 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>	
Итого	205 000	Кредиторская задолженность	142 000
		ИТОГО	300 000

На основании передаточного акта ЗАО «Трио» к ЗАО «Равнина» переходит торговое оборудование. Его остаточная стоимость составляет 83 000 руб. Однако по решению учредителей в передаточном акте была отражена рыночная стоимость основного средства, которая составила 95 000 руб. На разницу между рыночной и остаточной стоимостью был увеличен добавочный капитал предприятия.

На дату, которая предшествует дню государственной регистрации организации-правопреемника, реорганизованные предприятия составили свою заключительную бухгалтерскую отчетность. Перед ее составлением были закрыты счета учета прибылей и убытков.

**Заключительный бухгалтерский баланс
ЗАО «Восход»
на 19 апреля 2004 г.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>		<i>Капитал и резервы</i>	
Основные средства	230 000	Уставный капитал	180 000
		Добавочный капитал	2 000
<i>Оборотные активы</i>		Резервный капитал	8 000
Запасы	50 000	Нераспределенная прибыль	78 000
НДС по приобретенным ценностям	3 000	Итого	268 000

Окончание

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Дебиторская задолженность	21 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>	
Финансовые вложения	51 000	Кредиты и займы	—
Денежные средства	35 000		
Итого	160 000	<i>«Краткосрочные обязательства»</i>	
		Кредиторская задолженность	122 000
ИТОГО	390 000	ИТОГО	390 000

В пояснительной записке к заключительной бухгалтерской отчетности ЗАО «Восход» были изложены расхождения между данными передаточного акта и заключительной отчетности:

«В период с 11 по 19 апреля 2004 г. организация продолжала вести хозяйственную деятельность, в результате чего:

- величина запасов уменьшилась на 4000 руб.;
- сумма НДС по приобретенным материальным ценностям уменьшилась на 3000 руб.;
- дебиторская задолженность сократилась на 16 000 руб.;
- сумма денежных средств предприятия увеличилась на 6000 руб.;
- нераспределенная прибыль увеличилась на 1000 руб.;
- кредиторская задолженность сократилась на 18 000 руб.».

**Заключительный бухгалтерский баланс
ЗАО «Трио»
на 19 апреля 2004 г.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>		<i>Капитал и резервы</i>	
Основные средства	83 000	Уставный капитал	120 000
		Добавочный капитал	12 000
<i>Оборотные активы</i>		Резервный капитал	6 000
Запасы	41 000	Нераспределенная прибыль	13 000
НДС по приобретенным ценностям	5 000	Итого	151 000
Дебиторская задолженность	31 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>	

Окончание

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Финансовые вложения	50 000	Кредиты и займы	—
Денежные средства	14 000		
Итого	141 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>	
		Кредиторская задолженность	73 000
ИТОГО	224 000	ИТОГО	224 000

В пояснительной записке к заключительной бухгалтерской отчетности ЗАО «Трио» были изложены расхождения между данными передаточного акта и заключительной отчетности:

«В период с 12 по 19 апреля 2004 г. организация продолжала вести хозяйственную деятельность, в результате чего:

- величина запасов увеличилась на 3000 руб.;
- сумма НДС по приобретенным материальным ценностям уменьшилась на 2000 руб.;
- дебиторская задолженность сократилась на 38 000 руб.;
- сумма денежных средств предприятия уменьшилась на 27 000 руб.;
- нераспределенная прибыль увеличилась на 5000 руб.;
- кредиторская задолженность сократилась на 69 000 руб.».

На дату государственной регистрации бухгалтер ЗАО «Равнина» составил вступительную бухгалтерскую отчетность. При составлении бухгалтерского баланса он построчно сложил показатели заключительного бухгалтерского баланса ЗАО «Трио» и промежуточного бухгалтерского баланса ЗАО «Восход» (кроме показателей раздела III баланса). Основные средства, полученные организацией в результате присоединения, бухгалтер отразил в той оценке, в которой они были указаны в передаточном акте ЗАО «Трио» и ЗАО «Восход»:

$$223\ 000 + 95\ 000 = 318\ 000 \text{ (руб.)}.$$

При этом он учел, что до реорганизации между предприятиями существовали взаиморасчеты. Кредиторская задолженность ЗАО «Восход» перед ЗАО «Трио» на момент государственной регистрации составляла 24 000 руб. Поэтому в объединительном бухгалтерском балансе бухгалтер одновременно уменьшил на сумму 24 000 руб. кредиторскую задолженность ЗАО «Восход»:

$$122\ 000 - 24\ 000 = 98\ 000 \text{ (руб.)}$$

и дебиторскую задолженность ЗАО «Трио»:

$$31\ 000 - 24\ 000 = 7\ 000 \text{ (руб.)}.$$

Кроме того, бухгалтер ЗАО «Равнина» не включил в объединительный бухгалтерский баланс финансовые вложения ЗАО «Восход» в уставный капитал ЗАО «Трио» в размере 61 000 руб.

Затем бухгалтер ЗАО «Равнина» указал в балансе размер уставного капитала, зафиксированного в договоре о присоединении, — 300 000 руб.

Вот что у него получилось в итоге:

**Объединительный бухгалтерский баланс
ЗАО «Равнина»
на 20 апреля 2004 г.**

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.	Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>			<i>Капитал и резервы</i>		
Основные средства	—	318 000	Уставный капитал	—	300 000
			Добавочный капитал	—	—
<i>Оборотные активы</i>			Резервный капитал	—	—
Запасы	—	81 000	Нераспределенная прибыль	—	—
НДС по приобретенным ценностям	—	8 000	Итого	—	300 000
Дебиторская задолженность	—	28 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>		
Финансовые вложения	—	50 000	Кредиты и займы	—	—
Денежные средства	—	49 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>		
Итого	—	216 000	Кредиторская задолженность	—	171 000
ИТОГО	—	534 000	ИТОГО	—	471 000

После этого бухгалтер ЗАО «Равнина» рассчитал величину чистых активов. Сумма активов, которая участвует в расчете, составляет 534 000 руб., а сумма пассивов — 171 000 руб. Чистые активы предприятия составляют 363 000 руб. (534 000 – 171 000). Они превышают уставный капитал на 63 000 руб. (363 000 – 300 000). Эту сумму необходимо отразить по строке «Добавочный капитал».

В окончательном варианте объединительный баланс ЗАО «Равнина» будет выглядеть следующим образом:

**Вступительный бухгалтерский баланс
ЗАО «Равнина»
на 20 апреля 2004 г.**

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.	Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>			<i>Капитал и резервы</i>		
Основные средства	—	318 000	Уставный капитал	—	300 000
			Добавочный капитал	—	63 000
<i>Оборотные активы</i>			Резервный капитал	—	—
Запасы	—	81 000	Нераспределенная прибыль	—	—
НДС по приобретенным ценностям	—	8 000	Итого	—	363 000
Дебиторская задолженность	—	28 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>		
Финансовые вложения	—	50 000	Кредиты и займы	—	—
Денежные средства	—	49 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>		
Итого	—	216 000	Кредиторская задолженность	—	171 000
ИТОГО	—	534 000	ИТОГО	—	534 000

Теперь рассмотрим пример реорганизации предприятий в форме присоединения. Уставный капитал предприятия-правопреемника в этом примере не будет равен сумме уставных капиталов реорганизованных предприятий.

Пример. По решению учредителей ООО «Старт» присоединяется к ООО «Наше дело». В передаточном балансе основные средства были оценены по остаточной стоимости, материально-производственные запасы — по фактической стоимости, а финансовые вложения — по первоначальной стоимости.

На дату, которая предшествует дню завершения реорганизации, ООО «Старт» составило заключительную бухгалтерскую отчетность. Перед ее составлением бухгалтер предварительно закрыл счета учета прибылей и убытков.

**Заключительный бухгалтерский баланс
ООО «Старт»**

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
		<i>Капитал и резервы</i>	
		Уставный капитал	100 000
Внеоборотные активы	107 000	Добавочный капитал	—
		Резервный капитал	—
Оборотные активы	23 000	Нераспределенная прибыль (80 000)	
		<i>Итого</i>	<i>20 000</i>
		Кредиторская задолженность	110 000
ИТОГО	130 000	ИТОГО	130 000

На день завершения реорганизации ООО «Наше дело» составило промежуточную бухгалтерскую отчетность.

**Промежуточный бухгалтерский баланс
ООО «Наше дело»**

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
		<i>Капитал и резервы</i>	
		Уставный капитал	200 000
Внеоборотные активы	79 000	Добавочный капитал	3 000
		Резервный капитал	1 000
Оборотные активы	181 000	Нераспределенная прибыль	6 000
		<i>Итого</i>	<i>210 000</i>
		Кредиторская задолженность	50 000
ИТОГО	260 000	ИТОГО	260 000

Затем бухгалтер ООО «Наше дело» составил объединенную бухгалтерскую отчетность. При составлении бухгалтерского баланса он построчно сложил показатели заключительного бухгалтерского баланса ООО «Старт» и промежуточного бухгалтерского баланса ООО «Наше дело» (кроме показателей раздела III Баланса).

Уставный капитал ООО «Старт» составляет 100 000 руб., а ООО «Наше дело» до реорганизации — 200 000 руб., что в сумме дает 300 000 руб. Однако учредители договорились, что уставный капитал ООО «Наше дело» после присоединения ООО «Старт» будет равен 250 000 руб.

**Объединительный бухгалтерский баланс
ООО «Наше дело»**

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.	Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.
			<i>Капитал и резервы</i>		
			Уставный капитал	—	250 000
			Добавочный капитал	—	—
Внеоборотные активы	—	186 000	Резервный капитал	—	—
			Нераспределенная прибыль	—	—
			<i>Итого</i>	<i>—</i>	<i>250 000</i>
Оборотные активы	—	204 000			
			Кредиторская задолженность	—	160 000
ИТОГО	—	390 000	ИТОГО	—	410 000

После этого бухгалтер ООО «Наше дело» рассчитал величину чистых активов. Она составляет 230 000 руб. (390 000 – 160 000). Ту сумму, на которую чистые активы оказались меньше уставного капитала, 20 000 руб. (250 000 – 230 000), бухгалтер ООО «Наше дело» указал по строке «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток» в круглых скобках.

В окончательном варианте объединенный баланс ООО «Наше дело» будет выглядеть следующим образом:

**Объединительный бухгалтерский баланс
ООО «Наше дело»**

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.	Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.
			<i>Капитал и резервы</i>		
			Уставный капитал	—	250 000
			Добавочный капитал	—	—
Внеоборотные активы	—	186 000	Резервный капитал	—	—
			Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток	—	(20 000)
			Итого	—	230 000
Оборотные активы	—	204 000	Кредиторская задолженность	—	160 000
			ИТОГО	—	390 000

3.5. Составление разделительного баланса при реорганизации предприятия в формах разделения и выделения

Разделение — форма реорганизации, при которой юридическое лицо прекращает свою деятельность, а все его права и обязанности переходят к вновь созданным организациям в соответствии с разделительным балансом.

Выделение — форма реорганизации, при которой реорганизованная организация не прекращает свою деятельность, а передает часть своих прав и обязательств выделившимся из нее предприятиям в соответствии с разделительным балансом.

Основанием для признания реорганизации в формах выделения и разделения в целях формирования бухгалтерской отчетности явля-

ется наличие соответствующим образом оформленных и утвержденных документов:

- решения учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, которым являются общее собрание акционеров, участников общества, хозяйственных товарищей, членов кооператива, съезд, конференция и т.п.;
- решения уполномоченных государственных органов, определенных законодательством Российской Федерации, а именно Правительства Российской Федерации (по казенным предприятиям); уполномоченного государственного органа или органа местного самоуправления (по государственным и муниципальным унитарным предприятиям);
- решения суда в случаях, установленных законом при реорганизации организации в форме разделения или выделения из состава организации одной или нескольких организаций.

Для целей бухгалтерского учета в решении учредителей следует определить сроки реорганизации. Например, дату составления организациями-правообладателями разделительного баланса для передачи в порядке правопреемства имущества, включая имущественные права, и обязательства, должником по которым является реорганизуемая организация, включая обязательства, оспариваемые сторонами. Срок, в течение которого нужно провести реорганизацию, не может быть менее 30 дней с момента публичного уведомления кредиторов о принятом решении, о реорганизации. В течение установленного учредителями срока кредиторы могут заявить требования в установленном порядке. Реализуемый в процессе реорганизации принцип универсального правопреемства предполагает переход всех имущественных и исключительных прав, а также имущественных обязанностей к организациям, возникшим в результате разделения и выделения. Поэтому в решении о разделении или выделении обязательно указывают наименования вновь созданных организаций, сведения об их учредителях и размерах уставных капиталов. Кроме того, Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации предприятия требуют в решении учредителей определить:

- способы оценки имущества и обязательств по решению учредителей;
- сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств в соответствии со ст. 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- источники формирования уставных капиталов вновь создаваемых предприятий;
- долю прибыли отчетного периода или прошлых лет, которая пойдет на выкуп акций реорганизуемого общества по цене не ниже их текущей рыночной стоимости.

При реорганизации в форме разделения высший орган управления реорганизуемого предприятия принимает решение о разделении и утверждает разделительный баланс предприятия.

Участники обществ, которые создаются в результате разделения, в свою очередь должны утвердить учредительные документы и избрать исполнительные органы вновь созданных организаций.

Если реорганизация будет производиться путем выделения, то высший орган управления реорганизуемого предприятия обязан:

- оформить решение о выделении и о создании новых организаций;
- внести изменения в учредительные документы той организации, из состава которой выделяется одна или несколько организаций (эти изменения могут быть связаны с изменением состава участников общества, определением размеров их долей и т.д.);
- утвердить разделительный баланс.

Учредители выделяемого общества формируют учредительные документы, утверждают их на общем собрании, а также избирают исполнительный орган общества.

Может случиться так, что единственным участником выделяемого ООО является реорганизуемое общество. В этом случае общее собрание участников реорганизуемого предприятия утверждает устав выделяемого общества, а также избирает его органы управления.

В течение трех дней с момента принятия решения о реорганизации учредители обязаны уведомить о своем решении налоговую инспекцию по месту регистрации реорганизуемой организации (п. 2 ст. 23 НК РФ). На основании полученного сообщения налоговая инспекция принимает решение о том, когда будет проведена выездная налоговая проверка.

Перед составлением разделительного баланса производят уведомление кредиторов и урегулирование отношений с налоговыми органами в порядке, аналогичном порядку проведения данных процедур при реорганизации в формах слияния и присоединения. Кроме того, в обязательном порядке проводят полную и сплошную инвентаризацию имущества и задолженности реорганизуемого предприятия. Проверке подлежат абсолютно все позиции активов и пассивов. В ходе инвентаризации проверяются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств, составляются акты сверки расчетов с каждым дебитором и кредитором. Напомним, что составлять их надо в произвольной форме с использованием всех реквизитов, необходимых для оформления первичных документов.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета.

При проведении инвентаризации следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49. Результаты инвентаризации оформляются с применением типовых форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

Согласно ст. 59 ГК РФ разделительный баланс составляется при реорганизации в формах разделения и выделения и позволяет определить, как распределяется имущество в результате реорганизации и по каким именно обязательствам в порядке правопреемства отвечают организации после реорганизации. В разделительном Балансе четко определяют, кто будет являться правопреемником реорганизуемой фирмы. Кроме того, определяют конкретно состав имущества и обязательств, переходящих к правопреемникам вновь созданных организаций.

При составлении разделительного баланса возникает вопрос: как распределить имущество, обязательства и собственный капитал между правопреемниками?

Как правило, при разделении юридического лица его кредиторскую задолженность распределяют между правопреемниками пропорционально величине активов, которые переходят к каждому из них. В таком же порядке распределяется задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами, а также собственный капитал предприятия. При этом руководствуются требованиями добросовестности, разумности и справедливости (п. 2 ст. 6 ГК РФ).

Пример. Учредители ЗАО «Круг» приняли решение о реорганизации путем выделения ООО «Стрела». В соответствии с разделительным балансом величина активов ЗАО «Круг» составляет 1 000 000 руб., сумма кредиторской задолженности — 800 000 руб., а величина собственного капитала — 200 000 руб. Сумма активов, которая переходит к ООО «Стрела» после реорганизации, равна 250 000 руб. Это составляет $\frac{1}{4}$ от всех активов реорганизуемого предприятия.

Следовательно, сумма кредиторской задолженности, которая должна перейти к ООО «Стрела» после завершения реорганизации, должна составлять $\frac{1}{4}$ от кредиторской задолженности ЗАО «Круг», т.е. 200 000 руб. ($800\,000 \times \frac{1}{4}$).

Кроме того, к ООО «Стрела» перейдет и $\frac{1}{4}$ собственного капитала ЗАО «Круг» в размере 50 000 руб. ($200\,000 \times \frac{1}{4}$).

Рассмотренный способ распределения активов и обязательств между правопреемниками вполне оправдан. Правопреемники реорганизованного юридического лица должны иметь достаточно денежных средств, чтобы погасить переданную им кредиторскую задолженность.

Если доля кредиторской задолженности, перешедшей к правопреемникам реорганизованного предприятия, будет больше доли активов, которая им была передана, то рассчитаться с кредиторами после завершения реорганизации они вряд ли смогут.

Однако такой подход к распределению имущества и обязательств является формальным. Экономический подход к распределению имущества, обязательств и собственного капитала требует учитывать экономические и бухгалтерские связи между учетными объектами.

При этом имущество и обязательства нужно распределять между правопреемниками по видам их уставной деятельности. Основные средства по своему техническому назначению должны соответствовать виду производственной деятельности правопреемника.

Например, если основной вид деятельности правопреемника — розничная торговля, то ему передается торговое оборудование. Другому правопреемнику, у которого основным видом деятельности является переработка сельскохозяйственной продукции, передается автоматизированная линия по переработке картофеля.

Кроме того, компоненты собственного капитала должны распределяться в соответствии с распределением других объектов бухгалтерского учета. Например, передавая правопреемнику то или иное основное средство, которое ранее подвергалось переоценке, необходимо передать и соответствующую сумму добавочного капитала в случае дооценки или соответствующую сумму непокрытого убытка в случае уценки.

Если передаваемые основные средства были приобретены за счет целевых поступлений, то при передаче этих объектов правопреемнику нужно передать и сальдо по счету 98 «Доходы будущих периодов».

Сальдо по регулирующим счетам необходимо передавать вместе с основными объектами учета. Это значит, что сомнительная дебиторская задолженность передается правопреемнику вместе с соответствующей суммой резерва по сомнительным долгам. Резервы же под обес-

ценение финансовых вложений передаются вместе с соответствующими финансовыми вложениями.

Кроме того, дебиторскую и кредиторскую задолженность по одному и тому же контрагенту лучше передавать одному из правопреемников.

При распределении налоговых обязательств и обязательств перед внебюджетными фондами нужно учесть привязку этих обязательств к конкретным хозяйственным операциям. Например, если правопреемнику передается задолженность покупателя по отгруженной продукции, то необходимо также передать величину отложенного НДС. Это возможно в том случае, если реорганизованное предприятие отражает выручку от реализации продукции «по оплате».

Разделительный баланс состоит из трех частей.

Первая часть содержит информацию о реорганизации юридических лиц (полное наименование реорганизуемого юридического лица и его правопреемников, организационно-правовая форма, дата и форма реорганизации, правопреемство).

Вторая часть представляет собой непосредственно разделительный бухгалтерский баланс, содержащий данные об активах, обязательствах и собственном капитале реорганизуемого юридического лица, а также о распределении балансовых статей между бухгалтерскими балансами правопреемников.

Третья часть разделительного баланса содержит пояснения к разделительному балансу, расшифровывающие статьи активов, обязательств и собственного капитала, а также особенности распределения балансовых статей между правопреемниками.

Например, по статье «Основные средства» должны быть указаны объекты основных средств, которые переходят к каждому правопреемнику: наименование, количество, стоимостная оценка (остаточная или рыночная стоимость в зависимости от решения учредителей).

Решение о способе оценки имущества принимают учредители и закрепляют его в договоре о реорганизации. Имущество может быть оценено по остаточной стоимости либо по текущей рыночной стоимости, либо по иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов первоначальной стоимости финансовых вложений и др.). При этом стоимость имущества, отраженная в балансе, должна совпадать с его стоимостью в описях и расшифровках к этим документам.

Если имущество оценивается по остаточной или первоначальной стоимости, то в разделительном балансе оно учитывается на основании текущей бухгалтерской документации фирмы. Если же имущество

оценивается по рыночной стоимости, то в передаточном балансе надо отразить отклонение этой стоимости от балансовой.

Оценка кредиторской задолженности производится по данным текущего бухгалтерского учета. При этом задолженность может увеличиться на сумму убытков, которую предъявят кредиторы. Это произойдет в том случае, если убытки у них возникли в связи с реорганизацией фирмы.

Оценка подлежащих выкупу акций не должна быть меньше их текущей рыночной стоимости. Если при погашении этих акций по номинальной стоимости образуется убыток, то он относится к операционным расходам реорганизуемой фирмы.

Разделительный баланс вместе с учредительными документами представляется на государственную регистрацию. К разделительному балансу прилагаются:

- заключительная бухгалтерская отчетность в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности, принятых ранее организацией, в соответствии с приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- акты инвентаризации имущества и обязательств;
- первичные документы по передаваемым материальным ценностям — акты приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов;
- расшифровка кредиторской и дебиторской задолженности;
- документы, подтверждающие, что в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) внесены записи о ликвидации старых и создании новых фирм.

К расшифровке задолженности обязательно надо приложить уведомления кредиторам и дебиторам реорганизуемой фирмы о том, кто именно будет рассчитываться с ними после реорганизации. Уведомление должно быть отправлено своевременно — до утверждения разделительного баланса. Ведь контрагенты такой фирмы имеют право потребовать досрочного погашения долгов или даже возмещения убытков.

Как правило, между передачей имущества по разделительному балансу и государственной регистрацией ликвидации старых (создания новых) фирм проходит некоторое время. Операции, осуществляемые реорганизуемым лицом до момента прекращения его деятельности, на дату внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр должны быть отражены в бухгалтерском учете данных предприятий. Кроме того, расходы, связанные с проведением реорганизации, отражаются в учете той фирмы, которая их фактически понесла. К та-

ким расходам, в частности, относятся оплата юридических услуг, затраты на регистрацию ценных бумаг, уплата пошлин. Подобные расходы относятся к внереализационным, и в Отчете о прибылях и убытках их надо отразить отдельной строкой. Перечисленные операции должны найти свое отражение при составлении промежуточной и годовой отчетности, показатели которой могут отличаться от данных разделительного баланса. Все эти изменения следует отразить:

- или в пояснительной записке к промежуточной (годовой) и заключительной бухгалтерской отчетности;
- или в уточнениях к разделительному балансу.

Информация об объеме прав и обязанностей реорганизуемых лиц, правопреемниками которых становятся вновь созданные юридические лица, должна содержаться либо в разделительном балансе, либо в заключительной бухгалтерской отчетности. В процессе реорганизации могут возникать изменения в составе и стоимости передаваемого имущества, что может быть вызвано разными способами оценки имущества, применяемыми при бухгалтерском учете текущих операций и при реорганизации. В этом случае необходимо привести показатели заключительной отчетности в соответствии с оценкой передаваемого имущества. Все отклонения в стоимости передаваемого имущества должны быть отражены на счете прочих доходов и расходов реорганизуемых предприятий. Заключительная бухгалтерская отчетность при реорганизации составляется на день, предшествующий дню внесения записей о создании новых и ликвидации старых фирм в Единый государственный реестр юридических лиц. Ее составляет предприятие, которое прекращает свою деятельность, в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности, ранее принятых фирмой за период с начала года до дня внесения записи о прекращении деятельности предприятия в Единый государственный реестр юридических лиц. Перед составлением заключительной бухгалтерской отчетности закрываются все счета бухгалтерского учета, на которых не находят отражение передаваемые в процессе реорганизации права и обязательства (счета продаж, прочих доходов и расходов и т.д.). Показатели вступительной отчетности организации, созданной в результате реорганизации в формах разделения и выделения, формируются на основании данных разделительного баланса, скорректированного в соответствии с показателями заключительной бухгалтерской отчетности. При составлении вступительной бухгалтерской отчетности следует учитывать следующее:

- Отчет о прибылях и убытках на дату регистрации вновь созданных организаций не составляется, так как вступительная отчетность характеризует в денежном выражении начальную стадию формирования и кругооборота средств;

- во вступительном бухгалтерском балансе отражается величина сформированного уставного капитала в соответствии с учредительными документами.

Начислять амортизацию по основным средствам и нематериальным активам фирмы, созданным в результате реорганизации, могут с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации. Причем срок полезного использования и способ начисления амортизации для такого имущества определяются заново. Другими словами, эти показатели не зависят от того, как внеоборотные активы учитывались у предшественника.

В результате реорганизации предприятий их учредители определяют новый размер уставного капитала. Для этого они принимают решение о порядке конвертации акций (обмена паев или долей) ликвидируемых предприятий в акции (на доли или пай) вновь создаваемых фирм в соответствии с требованиями к конвертации акций, которые изложены в постановлении Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг Банка России от 30 апреля 2002 г. № 16/пс «Об эмиссии акций и облигаций, конвертируемых в акции».

Размеры уставного капитала новых фирм могут отличаться от величины уставного капитала реорганизованных предприятий за счет направления на увеличение уставного капитала прочих составляющих собственного капитала. При этом в любом случае во вступительной отчетности отражается размер уставного капитала, определенный в решении учредителей о разделении и выделении. Кроме того, вновь созданное предприятие обязано контролировать соотношение между размером уставного капитала и суммой чистых активов. Если размер уставного капитала окажется меньше, чем величина чистых активов новой фирмы при конвертации акций, то разницу надо отразить во вступительном балансе как добавочный капитал либо как нераспределенную прибыль. Если новый уставный капитал окажется меньше чистых активов при замене паев и долей, то разница отражается во вступительном балансе в показателях прибылей и убытков.

Наконец, если размер уставного капитала превысит величину чистых активов, то расхождения тоже надо показать в отчетности по строкам прибылей или убытков. В разделительном балансе активы и пассивы балансов организаций-правопреемников могут не совпадать.

Пример. Учредители ООО «Прометей» приняли решение о реорганизации в форме разделения. В результате реорганизации возникают два новых юридических лица — ООО «Пламя» и ООО «Стрела», уставный капитал которых составляет соответственно 100 000 руб. и 10 000 руб.

На общем собрании участников был утвержден разделительный баланс (см. ниже). В результате распределения имущества, обязательств и собственного капитала в соответствии с принципом соответствия возникло неравенство активов и пассивов в балансах ООО «Пламя» (150 000 руб. и 200 000 руб.) и ООО «Стрела» (100 000 руб. и 50 000 руб.).

При составлении вступительной бухгалтерской отчетности организации, созданной в результате выделения или разделения, или при составлении «переходной» бухгалтерской отчетности организации, из состава которой выделились одно или несколько юридических лиц, согласно требованиям Методических указаний, следует рассчитать чистые активы предприятия. Если чистые активы не совпадают с величиной собственного капитала вновь созданной организации, то бухгалтер сформирует раздел III баланса: за счет увеличения или уменьшения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предприятия актив и пассив будут сбалансированы. В акционерных обществах неравенство актива и пассива может быть урегулировано величиной добавочного капитала.

Пример.

Разделительный баланс ООО «Прометей»

Наименование статьи	Активы ООО «Прометей» на дату составления разделительного баланса, руб.	Активы, переходящие после завершения реорганизации к:	
		ООО «Пламя», руб.	ООО «Стрела», руб.
Внеоборотные активы			
Основные средства	100 000	70 000	30 000
Оборотные активы			
Запасы	30 000	20 000	10 000
НДС по приобретенным ценностям	4 000	3 000	1 000
Дебиторская задолженность	42 000	28 000	14 000
Финансовые вложения	58 000	23 000	35 000
Денежные средства	16 000	6 000	10 000
Итого	150 000	80 000	70 000
ИТОГО	250 000	150 000	100 000

Наименование статьи	Активы ООО «Прометей» на дату составления раз- делительного баланса, руб.	Активы, переходящие после завершения реорганизации к:	
		ООО «Пла- мя», руб.	ООО «Стре- ла», руб.
Капитал и резервы			
Уставный капитал	10 000	100 000	10 000
Добавочный капитал	8 000	—	—
Резервный капитал	2 000	—	—
Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток	90 000	—	—
Итого	110 000	100 000	10 000
Кредиторская задолженность			
Кредиты и займы	60 000	44 000	16 000
Кредиторская задолженность	80 000	56 000	24 000
ИТОГО	250 000	200 000	50 000

Только у вновь созданного предприятия размер чистых активов равен размеру уставного капитала. В дальнейшем, по мере своего развития, фирма обязана следить за соотношением этих двух показателей.

Собственники реорганизуемой фирмы могут не менять размер своего уставного капитала, а передаваемое имущество оформить как взнос в уставный капитал выделяемой организации. Тогда у них в отчетности это имущество будет считаться финансовыми вложениями, а у выделившейся организации — взносом в уставный капитал.

Вновь созданные на базе реорганизованной компании должны встать на учет и в качестве налогоплательщиков в десятидневный срок с момента государственной регистрации по месту нахождения вновь созданного предприятия (ст. 83 ч. 1 НК РФ).

Рассмотрим условный пример составления отчетности при реорганизации в форме разделения.

Пример. Учредители ООО «Мечта» приняли решение о реорганизации в форме разделения. В результате реорганизации должны возникнуть две организации — ООО «Знание» и ООО «Мозаика». Уставный капитал каждой из вновь возникающих организаций составляет 10 000 руб.

В разделительном балансе в составе «разделительного акта», который был утвержден на общем собрании участников ООО «Мечта» 30 сентября 2005 г., указаны такие данные:

Разделительный баланс ООО «Мечта»

Наименование статьи	Активы ООО «Мечта» на дату составления раз- делительного баланса, руб.	Активы, переходящие после завершения реорганизации к:	
		ООО «Зна- ние», руб.	ООО «Мозаи- ка», руб.
Внеоборотные активы			
Основные средства	100 000	70 000	30 000
Оборотные активы			
Запасы	30 000	20 000	10 000
НДС по приобретенным ценностям	4 000	3 000	1 000
Дебиторская задолженность	42 000	28 000	14 000
Финансовые вложения	58 000	23 000	35 000
Денежные средства	16 000	6 000	10 000
Итого	150 000	80 000	70 000
ИТОГО	250 000	150 000	100 000
Наименование статьи	Пассивы ООО «Мечта» на дату составления раз- делительного баланса, руб.	Пассивы, переходящие после завершения реорганизации к:	
		ООО «Зна- ние», руб.	ООО «Мозаи- ка», руб.
Капитал и резервы			
Уставный капитал	10 000	100 000	10 000
Добавочный капитал	8 000	—	—
Резервный капитал	2 000	—	—
Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток	90 000	59 000	31 000
Итого	110 000	69 000	41 000
Кредиторская задолженность			
Кредиты и займы	60 000	23 000	37 000
Кредиторская задолженность	80 000	58 000	22 000
ИТОГО	250 000	150 000	100 000

**Заключительный бухгалтерский баланс
ООО «Мечта»
на 9 октября 2004 г.**

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.	Наименование статьи	На начало года, руб.	На конец отчетного периода, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>			<i>Капитал и резервы</i>		
Основные средства	—	96 000	Уставный капитал	—	10 000
			Добавочный капитал	—	8 000
<i>Оборотные активы</i>			Резервный капитал	—	2 000
Запасы	—	28 000	Нераспределенная прибыль	—	98 000
НДС по приобретенным ценностям	—	3 000	Итого	—	118 000
Дебиторская задолженность	—	10 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>		
Финансовые вложения	—	35 000	Кредиты и займы	—	—
Денежные средства	—	8 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>		
Итого	—	84 000	Кредиторская задолженность	—	62 000
			Итого	—	180 000
ИТОГО	—	180 000			

В пояснительной записке к бухгалтерскому балансу отражены причины расхождений между данными разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности:

«В период с 1 по 9 октября 2004 г. организация продолжала вести хозяйственную деятельность, в результате чего:

- остаточная стоимость основных средств уменьшилась на 4000 руб. (начислена амортизация);
- величина запасов уменьшилась на 2000 руб.;
- сумма НДС по приобретенным материальным ценностям уменьшилась на 1000 руб.;
- дебиторская задолженность сократилась на 32 000 руб.;
- финансовые вложения уменьшились на сумму 23 000 руб. (погашены облигации);
- сумма денежных средств предприятия уменьшилась на 8000 руб.;

- нераспределенная прибыль увеличилась на 8000 руб.;
- погашен банковский кредит в размере 60 000 руб.;
- кредиторская задолженность сократилась на 18 000 руб.».

После внесения уточнений в разделительный баланс ООО «Мечта» он принял следующий вид:

Уточненный передаточный баланс ООО «Мечта» на 9 октября 2005 г.

Наименование статьи	Активы ООО «Мечта», руб.	Активы, переходящие после завершения реорганизации к:	
		ООО «Знание», руб.	ООО «Мозаика», руб.
Внеоборотные активы			
Основные средства	96 000	67 000	29 000
Оборотные активы			
Запасы	28 000	20 000	8 000
НДС по приобретенным ценностям	3 000	3 000	—
Дебиторская, задолженность	10 000	10 000	—
Финансовые вложения	35 000	—	35 000
Денежные средства	8 000	3 000	5 000
Итого	84 000	36 000	48 000
ИТОГО АКТИВЫ	180 000	103 000	77 000
Наименование статьи	Пассивы ООО «Мечта», руб.	Пассивы, переходящие после завершения реорганизации к:	
		ООО «Знание», руб.	ООО «Мозаика», руб.
Капитал и резервы			
Уставный капитал	10 000	100 000	10 000
Добавочный капитал	8 000	—	—
Резервный капитал	2 000	—	—
Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток	98 000	67 000	31 000
Итого	118 000	77 000	41 000
Кредиты и займы	—	—	—

Наименование статьи	Пассивы ООО «Мечта», руб.	Пассивы, переходящие после завершения реорганизации к:	
		ООО «Знание», руб.	ООО «Мозаика», руб.
Кредиторская задолженность	62 000	26 000	36 000
ИТОГО ПАССИВЫ	180 000	103 000	77 000

Уставный капитал организации равен:

ООО «Мечта» — 10 000 руб.;

ООО «Знание» — 10 000 руб.;

ООО «Мозаика» — 10 000 руб.

При реорганизации ООО «Мечта» суммарная величина уставного капитала увеличивается на 10 000 руб. На формирование уставного капитала акционеры направили добавочный капитал в сумме — 8000 руб. и резервный капитал в сумме 2000 руб.

Величина чистых активов ООО «Знание» составляет 77 000 руб. (103 000 – 26 000). Она больше уставного капитала организации на 67 000 руб. (77 000 – 10 000). Следовательно, по статье нераспределенная прибыль будет отражена сумма 67 000 руб.

**Вступительный бухгалтерский баланс
ООО «Знание»**

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На нача- ло года, руб.	На конец отчетно- го пери- ода, руб.	Наименование статьи	На нача- ло года, руб.	На конец отчетно- го пери- ода, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>			<i>Капитал и резервы</i>		
Основные средства	—	67 000	Уставный капитал	—	10 000
			Добавочный капитал	—	—
<i>Оборотные активы</i>			Резервный капитал	—	—
Запасы	—	20 000	Нераспределенная прибыль	—	67 000
НДС по приобретен- ным ценностям	—	3 000	Итого	—	77 000
Дебиторская задолженность	—	10 000	<i>Долгосрочные обязательства</i>		
Финансовые вложения	—	—	Кредиты и займы	—	—
Денежные средства	—	3 000			
Итого	—	36 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>		

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На нача- ло года, руб.	На конец отчетно- го пери- ода, руб.	Наименование статьи	На нача- ло года, руб.	На конец отчетно- го пери- ода, руб.
			Кредиторская задолженность	—	26 000
ИТОГО	—	103 000	ИТОГО	—	103 000

Величина чистых активов ООО «Мозаика» составляет 41 000 руб. (77 000 – 36 000). Она больше уставного капитала организации на 31 000 руб. (41 000 – 10 000). Следовательно, по статье нераспределенная прибыль будет отражена сумма 31 000 руб.

АКТИВ			ПАССИВ		
Наименование статьи	На нача- ло года, руб.	На конец отчетно- го пери- ода, руб.	Наименование статьи	На нача- ло года, руб.	На конец отчетно- го пери- ода, руб.
<i>Внеоборотные активы</i>			<i>Капитал и резервы</i>		
Основные средства	—	29 000	Уставный капитал	—	10 000
			Добавочный капитал	—	—
<i>Оборотные активы</i>			Резервный капитал	—	—
Запасы	—	8 000	Нераспределенная прибыль	—	31 000
НДС по приобретен- ным ценностям	—	—	Итого	—	41 000
Дебиторская задолженность	—	—	<i>Долгосрочные обязательства</i>		
Финансовые вложения	—	35 000	Кредиты и займы	—	—
Денежные средства	—	5 000			
Итого	—	48 000	<i>Краткосрочные обязательства</i>		
			Кредиторская задолженность	—	36 000
ИТОГО	—	77 000	ИТОГО	—	77 000

3.6. Составление ликвидационного баланса

Любое предприятие может прекратить существование на любом из этапов своего жизненного цикла. Организация может быть ликвидирована:

- по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, с достижением цели, ради которой оно создано;
- решению суда в случае допущенных при его создании грубых нарушений закона, если эти нарушения носят неустранимый характер, либо осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом, либо с иными неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов.

Процесс ликвидации связан с конечным перераспределением собственности и досрочным взысканием дебиторской задолженности и погашением кредиторской задолженности. При составлении ликвидационного баланса принцип непрерывности деятельности организации не применяется. Невозможность практического применения этого допущения при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности ведет за собой изменение методологии учета, например, способов оценки имущества. При этом ставится задача как можно более точно установить реальную стоимость имущества, принадлежащего ликвидируемой организации, с целью формирования информации о возможности погашения обязательств перед кредиторами и собственниками организации.

Одной из главных задач окончательного ликвидационного баланса является определение ликвидационного сальдо после продажи активов и погашения кредиторской задолженности. Ликвидационный баланс составляется в экономической ситуации, когда предприятие прекращает деятельность без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам.

Можно выделить ситуации, при которых ликвидационный баланс необходим:

- прекращение функционирования организации как субъекта гражданских правоотношений (окончание договора простого товарищества);
- ликвидация юридического лица по решению его учредителей (участников) или органа, уполномоченного на то учреди-

тельными документами, или суда по основаниям, предусмотренным в п. 2 ст. 61 ГК РФ;

- добровольная или принудительная ликвидация юридического лица по причине несостоятельности (банкротство, принудительная ликвидация по решению государственных органов, иные случаи).

При ликвидации предприятия ликвидационный баланс разрабатывают неоднократно:

- на начало периода ликвидации (*вступительный ликвидационный баланс*);
- в ходе периода ликвидации предприятия (*промежуточные ликвидационные балансы*; их количество зависит от длительности ликвидационного процесса, информационных потребностей владельцев и кредиторов);
- на конец периода ликвидации (*заключительный ликвидационный баланс*).

В соответствии с принципом действующего предприятия при его ликвидации вступают в силу особые правила оценки имущества хозяйствующего субъекта: в ликвидационном балансе они отражаются не по учетной (исторической или восстановительной) стоимости, а по цене возможной реализации каждого актива в отдельности на момент составления ликвидационного баланса.

Развитие рыночной экономики и появление новых организационно-правовых форм предприятия повлекли за собой создание различных финансовых институтов, в частности, института антикризисного управления, занимающегося проблемами анализа и оценки предприятий, находящихся в сложных экономических условиях, в условиях неплатежеспособности.

Наибольшее распространение получала такая процедура антикризисного управления, как конкурсное производство, или ликвидация предприятия-банкрота.

В настоящее время вопросы банкротства предприятий регулируются Федеральным законом от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». В отношении предприятия, признанного банкротом, открывается конкурсное производство — процедура банкротства, призванная обеспечить соразмерное удовлетворение требований кредиторов за счет имущества должника.

При ликвидации предприятия-банкрота создается ликвидационная комиссия и назначается конкурсный управляющий. Основной целью их работы является обеспечение имущественных интересов кредиторов должника путем определения активов и последующего их

распределения между кредиторами в соответствии с положениями закона.

Немалую работу при проведении ликвидации предприятия проводят работники бухгалтерии и независимые аудиторы.

Ключевым бухгалтерским документом предприятия-банкрота является промежуточный ликвидационный баланс, поскольку в нем отражены все активы предприятия, составляющие его конкурсную массу, а также результаты рассмотрения требований кредиторов. При этом конкурсная масса — это не только имущество, имеющееся на момент открытия конкурсного производства, но и выявленное в процессе его проведения.

Ликвидационный баланс составляется по окончании конкурсного производства. Его цель показать убытки, которые были понесены собственниками и кредиторами предприятия. Входящие остатки ликвидационного баланса должны соответствовать данным промежуточного баланса, чтобы обеспечить наглядную картину результативности конкурсного производства. Актив ликвидационного баланса не содержит каких-либо показателей, поскольку все имущество должно быть реализовано либо списано и утилизировано, а дебиторская задолженность взыскана. По статьям пассива баланса отражаются непогашенные требования кредиторов и понесенные собственником предприятия убытки.

Неотъемлемым этапом процедуры банкротства является проведение инвентаризации имущества. Проведение инвентаризации, однако, не всегда позволяет выявить реальную конкурсную массу. Дополнительными источниками получения достоверной информации о реальном имуществе предприятия-должника являются сведения из федеральной налоговой службы, регистрационной палаты, ГИБДД, УВД, территориального земельного комитета.

Ликвидация предприятия — длительный процесс, длящийся не менее года и состоящий из двух основных этапов:

- 1) формирование конкурсной массы (имущественного комплекса) предприятия-должника и определение всей совокупности предъявляемых к предприятию требований кредиторов;
- 2) погашение предъявленных претензий кредиторов за счет конкурсной массы предприятия-банкрота.

Результат каждого этапа ликвидации предприятия должен найти отражение в промежуточном и окончательном ликвидационных балансах.

Составление ликвидационного баланса представляет собой конечную цель процесса ликвидации. Современное законодательство, регули-

рующее процесс ликвидации предприятия, не содержит четкого определения ликвидационного баланса и не раскрывает порядок его формирования.

Ликвидационный баланс призван дать исчерпывающую характеристику имущества предприятия, а также источников его формирования (собственный капитал предприятия и обязательства) на момент его ликвидации. Таким образом, в ликвидационном балансе, содержащем объективную информацию о состоянии имущества и задолженности, находят отражение интересы кредиторов.

Между тем бухгалтерский баланс не дает исчерпывающей характеристики имущества предприятия, поскольку активы и пассивы в бухгалтерском балансе представлены в учетных ценах, далеких от реальных.

В соответствии с п.2 ст.63 ГК РФ промежуточный ликвидационный баланс составляется после окончания срока предъявления требований кредиторами и должен содержать сведения о составе имущества ликвидируемого юридического лица, перечень предъявленных требований, а также результаты их рассмотрения. Это определение не содержит четких нормативных требований к формированию актива и пассива баланса, т.е. к отражению реального имущественного комплекса и обязательств предприятия-должника, с позиций как полноты представления (инвентаризации, выявления скрытых активов и т.д.), так и адекватной оценки.

Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» также не предусматривает процедуру составления промежуточного ликвидационного баланса предприятия.

Вместе с тем, промежуточный ликвидационный баланс предприятия позволяет отразить справедливую стоимость имущества предприятия-должника, за счет которого будут покрываться требования кредиторов, поэтому можно дать следующее определение промежуточного ликвидационного баланса.

Промежуточный ликвидационный баланс предприятия представляет собой систему показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия. Он отражает величину реальной конкурсной массы предприятия (актив), суммы предъявленных и не предъявленных требований кредиторов, собственный капитал предприятия (пассив).

Основой для составления промежуточного ликвидационного баланса предприятия должен послужить бухгалтерский баланс на последнюю отчетную дату, предшествующую открытию конкурсного производства.

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

Промежуточный баланс составляется на дату открытия конкурсного производства в целях отражения имущественного положения предприятия до начала реализации его активов и производства каких-либо расходов ликвидационной комиссией. При этом промежуточный баланс должен отражать результаты рассмотрения требований кредиторов, следовательно, составление его возможно не ранее закрытия реестра требований кредиторов, т.е. не ранее истечения срока, установленного конкурсным управляющим для предъявления претензий. В течение этого периода проводятся инвентаризация и оценка имущества должника, имевшегося на момент банкротства.

В ходе инвентаризации проводится анализ сделок по отчуждению активов, и начинается работа по оспариванию сделок, противоречащих закону. Как правило, ликвидационная комиссия участвует во множестве судебных дел, связанных с возвратом активов из незаконного владения, взысканием процентов и штрафов по непогашенной своевременно дебиторской задолженности, положительный исход которых может существенно увеличить конкурсную массу и изменить перспективы погашения требований кредиторов.

В то же время кредиторы в случае несогласия с суммой долга, признанной ликвидационной комиссией, могут подать иск в арбитражный суд. В связи с чем, исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/98), утвержденного приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 57н, последствия рассмотрения этих исков в арбитраже должны найти свое отражение в промежуточном ликвидационном балансе. При этом условный актив может быть оценен по доступной информации экспертным путем или по стоимости сделки, в результате которой он был отчужден; а условное обязательство — исходя из обоснованности каждого из выдвинутых денежных или имущественных требований кредиторов и существующей практики рассмотрения аналогичных исков. Последствия по каждому конкретному иску должны быть раскрыты в пояснительной записке.

Промежуточный ликвидационный баланс, хотя и должен составляться по состоянию на дату открытия конкурсного производства,

но технически это происходит на три—четыре месяца позже, т.е. когда возникает необходимость учитывать события, произошедшие после отчетной даты. К данным событиям могут относиться:

- признание пеней и штрафных санкций в пользу кредиторов по неисполненным предприятием-банкротом договорам;
- списание просроченных долгов;
- поступление активов в результате следственных действий или судебных разбирательств.

Входящие остатки переносятся из баланса должника на последнюю отчетную дату или из последнего сданного в налоговые органы баланса. В промежуточном ликвидационном балансе не должно быть деления дебиторской задолженности и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, поскольку с момента открытия конкурсного производства срок исполнения всех обязательств считается наступившим, и период их обращения всегда будет менее 12 месяцев (срок конкурсного производства в общем случае не может превышать одного года).

При составлении промежуточного ликвидационного баланса должны быть закрыты счета по учету добавочного капитала, резервного капитала, фондов, резервов, нераспределенной прибыли, использования прибыли, доходов и расходов будущих периодов, причину появления которых не удалось установить, а также счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Списываются неликвидные и обесценившиеся ценные бумаги, просроченная дебиторская задолженность с учетом ранее созданных резервов. Суммы этих списаний, как показывает практика, просто не окажут существенного влияния на дебетовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки». НДС, учтенный на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», по оприходованным, но неоплаченным ценностям не предъявляется к возмещению из бюджета в связи с тем, что оплата поступивших ценностей не может быть произведена, так как это будет внеочередным удовлетворением требований кредиторов.

В соответствии с законом жизненно важные для региона объекты коммунальной и социальной инфраструктуры не включаются в конкурсную массу, и на них не может быть обращено взыскание в погашение кредиторской задолженности. Следовательно, данные объекты не должны включаться в промежуточный баланс независимо от момента передачи их местным органам власти.

Промежуточный ликвидационный баланс не является достаточно прозрачным для пользователей, так как содержит множество корректировок для отражения специфики структуры активов и пассивов

предприятия-банкрота. В связи с этим целесообразно к пояснительной записке приложить следующие документы, позволяющие кредиторам более полно понять процедуру составления баланса и имущественное положение должника: реестр требований кредиторов; сведения о составе активов предприятия.

Необходимыми реквизитами данных документов должны являться:

- реестр требований кредиторов — наименование кредитора;
- заявленная сумма требования;
- признанная сумма требования;
- документы, подтверждающие размер задолженности;
- примечание (наличие исков, перспективы их рассмотрения);
- сведения о составе активов — наименование имущества (дебитора);
- балансовая стоимость имущества (сумма дебиторской задолженности); стоимость, реальная к продаже или взысканию, в оценке ликвидационной комиссии.

Необходимо выяснить наличие и состояние банковских счетов предприятия и закрыть все, кроме одного, выступающего в качестве основного счета должника в ходе конкурсного производства. Документом, подтверждающим полномочия конкурсного управляющего по распоряжению счетом, является решение или определение суда о признании предприятия банкротом и о назначении конкурсного управляющего. В ходе инвентаризации выявляются ценности, учитываемые на забалансовых счетах. Это имущество передается владельцам, а забалансовые счета закрываются после расторжения соответствующих договоров.

После завершения рассмотрения требований кредиторов следует организовать учет задолженности в разрезе очередности погашения.

Подготавливая документы к составлению ликвидационного баланса, необходимо провести анализ финансового состояния предприятия на стадии его ликвидации, чтобы иметь возможность принять все меры к погашению задолженностей. Общая процедура составления отчетности предприятия-банкрота и взаимосвязь промежуточного ликвидационного и ликвидационного балансов предприятия представлена в табл. 3.1.

Для составления промежуточного ликвидационного баланса используется специальная форма, которая отличается от принятой формы периодических балансовых отчетов. Показатели в промежуточном ликвидационном балансе могут группироваться в порядке, отличном от показателей периодических балансов. Это необходимо для фор-

мирования представления о финансовом положении организации на момент ликвидации.

По каждому показателю промежуточного ликвидационного баланса должны быть приведены данные за два отчетных периода, причем они будут в некоторой степени несопоставимы, так как обязательства сгруппированы не по срочности погашения, а в зависимости от установленной законом очередности их погашения. Следовательно, данные за период, предшествующий отчетному, подлежат корректировке.

Таблица 3.1

Примерная форма промежуточного ликвидационного баланса

АКТИВ	На последнюю отчетную дату	На дату составления промежуточного ликвидационного баланса
I. Конкурсная масса		
<i>Внеоборотные активы</i>		
Нематериальные активы		
Основные средства		
Финансовые вложения		
Имущество по оспариваемым сделкам		
<i>Оборотные активы</i>		
Запасы		
Дебиторская задолженность		
Финансовые вложения		
Денежные средства		
II. Расходы на конкурсное производство и имущество, исключаемое из конкурсной массы		
Судебные и прочие расходы		
Имущество, исключаемое из конкурсной массы		
БАЛАНС		
ПАССИВ	На последнюю отчетную дату	На дату составления промежуточного ликвидационного баланса
III. Капитал и резервы		
Уставный капитал		
Нераспределенная прибыль (убыток)		
IV. Требования кредиторов и прочие обязательства		

ПАССИВ	На последнюю отчетную дату	На дату составления промежуточного ликвидационного баланса
Задолженность по ведению конкурсного производства начисленная, но неоплаченная:		
1 очередь (возмещение вреда здоровью);		
2 очередь (задолженность по оплате труда);		
3 очередь (обязательства, обеспеченные залогом);		
4 очередь (требования по обязательным платежам);		
5 очередь, в том числе:		
кредиторы по гражданско-правовым обязательствам		
штрафы, пени, неустойки		
требования, заявленные после срока		
незаявленные требования		
БАЛАНС		

Активы отражают по стоимости, реальной к взысканию или реализации, что должно быть подтверждено актом оценки или отчетом независимого оценщика. Особенно это важно, если проведенная инвентаризация и оценка активов свидетельствуют о существенном снижении их стоимости по сравнению с балансовой величиной. При стоимостной оценке активов в целях составления промежуточного баланса необходимо учесть положения ПБУ 7/98, позволяющие дать наиболее объективную картину имущественного положения предприятия. Например, если продажа части активов показала, что расчет цены реализации не был обоснован, то необходимо пересмотреть результаты оценки. Ценные бумаги отражаются с учетом котировок.

Дебиторская задолженность, нереальная к взысканию, не учитывается в промежуточном ликвидационном балансе. Однако впоследствии ликвидационная комиссия должна принять все возможные меры для ее взыскания (судебный и досудебный порядок) до получения акта судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания или появления обстоятельств, делающих предъявление иска невозможным. Следует организовать внесистемный учет задолженности для обеспечения полноты взыскания.

В соответствии со ст. 131 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» все имущество должника, имеющееся на момент открытия конкурсного производства и выявленное в ходе конкурсного производства, составляет конкурсную массу.

Процесс формирования актива (конкурсной массы) промежуточного ликвидационного баланса и последующий ее анализ, направленный на выявление имущества, способного дать реальные денежные средства для покрытия долгов предприятия-должника, проходят в несколько этапов.

На первом этапе определение актива промежуточного ликвидационного баланса осуществляется путем очистки имущественного потенциала предприятия от статей баланса, отражающих имущество, не принадлежащее ему на праве собственности; имущество, потерявшее стоимостную оценку вследствие открытия конкурсного производства, и т.д.

В соответствии с законодательством в конкурсную массу предприятия не включаются: имущество, изъятое из оборота; имущественные права, связанные с личностью должника, в том числе права, основанные на имеющейся лицензии на осуществление отдельных видов деятельности, а также иное предусмотренное настоящим законом имущество. В состав социально значимого имущества можно отнести жилищный фонд социального использования, детские дошкольные учреждения, объекты коммунальной инфраструктуры, жизненно необходимые для региона, в котором находится предприятие-должник. Социально значимое имущество продается путем проведения торгов в форме конкурса. Обязательным условием такого конкурса должна являться обязанность покупателя социально значимых объектов содержать и обеспечивать их эксплуатацию и использование в соответствии с целевым назначением указанных объектов. Иные условия проведения конкурса определяются собранием кредиторов (комитетом кредиторов) по предложению органа местного самоуправления. Цена продажи социально значимых объектов определяется независимым оценщиком. Средства, полученные от продажи социально значимых объектов, включаются в конкурсную массу.

После проведения конкурса орган местного самоуправления заключает с покупателем социально значимых объектов соглашение об исполнении условий конкурса. В случае существенного нарушения или неисполнения покупателем социально значимых объектов соглашения об исполнении условий конкурса, указанные соглашение и до-

говор купли-продажи социально значимых объектов подлежат расторжению судом на основании заявления органа местного самоуправления. В случае расторжения судом указанных соглашения и договора купли-продажи социально значимых объектов, такие объекты подлежат передаче в собственность муниципального образования, а денежные средства, выплаченные по договору купли-продажи социально значимых объектов, возмещаются покупателю за счет местного бюджета.

Социально значимые объекты, не проданные в установленном порядке, подлежат передаче в собственность соответствующего муниципального образования в лице органов местного самоуправления, о чем конкурсный управляющий уведомляет указанные органы.

Передача объектов в собственность муниципального образования осуществляется с учетом фактического состояния без каких-либо дополнительных условий на возмездной основе по договорной цене, за исключением объектов, эксплуатация которых является убыточной. Источниками финансирования содержания указанных объектов являются соответствующие бюджеты.

Средства, выплаченные органом местного самоуправления, включаются в конкурсную массу. Особое внимание при формировании актива промежуточного ликвидационного баланса следует уделить нематериальным активам, поскольку процесс их реализации и преобразования в денежную форму для целей конкурсного производства связан с рядом ограничений. Так, если предприятие имеет лицензии на осуществление каких-либо определенных видов деятельности, то они теряют свою юридическую силу, а следовательно, и стоимостную оценку и считаются аннулированными с момента ликвидации предприятия-должника. Аннулированию подвергаются также товарные знаки и знаки обслуживания.

Организационные расходы, признанные в соответствии с учредительными документами вкладами участников (учредителей) в уставный, складочный капитал, а также деловая репутация организации, которые относятся к нематериальным активам, должны быть аннулированы и списаны на убытки предприятия из-за потери их стоимостного значения в связи с прекращением деятельности предприятия.

Исключением могут стать права, возникшие на основе авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства, ноу-хау при условии, что предприятие-должник является их собственником, а не обладает им на основе договора передачи прав во временное пользование. В этом случае необходимо произвести их оценку и выставить на продажу. Таким образом, при формировании конкурсной мас-

сы предприятия-банкрота список нематериальных активов, входящих в имущественный комплекс работающего предприятия и характеризующий его актив, должен быть значительно сокращен вследствие списания части нематериальных активов на убытки предприятия. Документом, на основании которого на счетах бухгалтерского учета выполняются записи о списании нематериальных активов, является акт на списание нематериальных активов.

Из состава долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений подлежат исключению те виды активов предприятия-должника, которые не смогут принести доход при распродаже имущества. Например, имущество, являющееся вкладом в совместную деятельность.

Не следует рассматривать в качестве источников формирования конкурсной массы предприятия-банкрота НДС по приобретенным ценностям. Данная строка бухгалтерского баланса показывает задолженность государства перед предприятием по НДС и не может стать источником реальных денежных средств.

На втором этапе анализируется дебиторская задолженность предприятия-должника. Необходимо выявить в ее составе безнадежную дебиторскую задолженность, которая в дальнейшем должна быть исключена из состава актива промежуточного ликвидационного баланса.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 77), истребованная, но неполученная дебиторская задолженность делится на два вида:

- 1) задолженность, по которой срок исковой давности истек;
- 2) другие долги, не реальные для взыскания.

Оценивая дебиторскую задолженность, следует помнить, что в соответствии со ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности по дебиторской задолженности устанавливается в три года, если договором между предприятиями не предусмотрены другие сроки. При отнесении дебиторской задолженности к не реальной для взыскания следует помнить, что в соответствии со ст. 419 ГК РФ обязательства предприятия-дебитора прекращаются лишь при ликвидации его как юридического лица. Поэтому такие причины, как отсутствие денежных средств на счетах организации-должника либо тяжелое финансовое положение, при котором она не исполнила своих обязательств, при отсутствии официальных сведений о записи в связи с ликвидацией в едином государственном реестре, не дают законного основания признать полученные в результате такой хозяйственной операции убытки, с уменьшением налогооблагаемой базы налога на прибыль.

В случае соблюдения перечисленных условий такая задолженность списывается на основании данных проведенной инвентаризации,

письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относится соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты организации.

Истребованная дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, списывается на финансовый результат деятельности организации (убыток) по истечении срока исковой давности. Причем такие суммы следует включать в состав внереализационных расходов организации и соответственно относить за счет резерва сомнительных долгов. Сумма резерва по сомнительным долгам должна исчисляться в соответствии с требованиями ст. 266 ч. II НК РФ.

Третьим этапом формирования актива промежуточного ликвидационного баланса является проведение инвентаризации имущества, предусмотренное п. 1 ст. 130 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)». Основой для формирования актива промежуточного ликвидационного баланса служит все имущество должника, представленное в бухгалтерском балансе. Однако зачастую бухгалтерские документы отражают не все имущество должника из-за преднамеренных и непреднамеренных нарушений в учете. В ходе инвентаризации при обнаружении объектов неучтенного имущества должна быть проведена их оценка с учетом рыночных цен, а также определены реальные суммы амортизации исходя из их действительного технического состояния.

Четвертый этап формирования актива промежуточного ликвидационного баланса — переоценка выявленного в ходе инвентаризации имущественного комплекса, т.е. определение их рыночной стоимости.

Переоценка внеоборотных средств имущественного комплекса может производиться методами сравнительной единицы, индексным, сметным, поэтапным и др. Реальную же цену следует определять экспертным способом, с помощью специалистов-оценщиков, работающих на конкретном рынке.

Особенностью оценки оборотных средств предприятия-банкрота по сравнению с внеоборотными активами выступает оценка дебиторской задолженности. Основной целью оценки дебиторской задолженности в период формирования промежуточного ликвидационного баланса являются выявление ее рыночной стоимости, определение возможности ее реализации и получение реальных денежных средств.

Оценить возможность возмещения денежных средств должником предприятия возможно, лишь оценив его финансовое состояние и изучив подробно договоры, на основании которых возникла задолженность.

Для определения степени реализуемости дебиторской задолженности ее следует условно разбить на три группы:

- 1) просроченная и непросроченная дебиторская задолженность предприятий и организаций с устойчивым финансовым положением;
- 2) непросроченная дебиторская задолженность предприятий и организаций с неустойчивым финансовым положением;
- 3) просроченная дебиторская задолженность предприятий и организаций с неустойчивым финансовым положением.

Процесс формирования актива промежуточного ликвидационного баланса предприятия-должника представляет собой многогранный процесс, использующий не только методику его определения (методы переоценки и анализ статей баланса предприятия). При этом необходим еще и качественный анализ, направленный на оценку возможности предприятия-должника оплатить свои долги. Такой анализ тесно связан с процессом формирования пассива промежуточного ликвидационного баланса и включает оценку кредиторской задолженности, задолженности банкам и другим кредитным учреждениям и собственного капитала предприятия.

Бухгалтерские документы не всегда отражают всю сумму обязательств ликвидируемого предприятия, поэтому проведение инвентаризации обязательств предприятия-должника становится важной задачей бухгалтера при формировании пассива промежуточного ликвидационного баланса. Процесс проведения инвентаризации обязательств предприятия несколько отличается от процесса инвентаризации имущества, рассмотренного выше.

Первым шагом на пути выявления всей совокупности обязательств предприятия-должника становится опубликование в печати сообщения о его ликвидации, в котором оговаривается срок (не менее двух месяцев со дня опубликования), в течение которого кредитор может предъявить претензии предприятию-должнику. Одновременно с этим конкурсный управляющий на основе имеющейся информации об обязательствах предприятия-должника обязан разослать уведомления каждому кредитору с указанием суммы обязательств предприятия-должника перед ним и просьбой предоставить заверенные копии документов, подтверждающие задолженность предприятия-должника перед кредитором.

Выявленные в ходе инвентаризации неучтенные обязательства предприятия-должника перед кредиторами, подтвержденные соот-

ветствующими документами, должны быть восстановлены на счетах бухгалтерского учета.

После того как определена вся совокупность предъявляемых претензий к предприятию-должнику, необходимо провести анализ кредиторской задолженности по срокам ее возникновения. Основная цель такого анализа — выявление кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, который в соответствии со ст. 191 ГК РФ равен трем годам.

Неистребованная кредиторская задолженность со сроком возникновения более трех лет должна быть списана на прибыль предприятия-должника, она войдет в состав его внереализационного дохода.

Следующий шаг — проведение группировки обязательств предприятия-должника для целей конкурсного производства. Предъявленные претензии кредиторов к должнику группируются по степени очередности, и составляется реестр требований кредиторов.

Вне очереди покрываются обязательства, связанные с рассмотрением дела о несостоятельности, включая расходы по экспертизе, выплате вознаграждения конкурсному управляющему и другие. Данные расходы относят к нулевой очереди.

Первая очередь представляет собой требования граждан, перед которыми должник несет ответственность по причине вреда их жизни и здоровью, и удовлетворяется путем капитализации соответствующих повременных платежей, установленных на дату признания должника банкротом.

Вторая очередь представляет собой обязательства по оплате труда, выплате пособий и вознаграждений, причитающихся по авторским и лицензионным договорам в размере непогашенной задолженности, образовавшейся на дату принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом.

Третья очередь — обязательства кредиторов, требования которых обеспечены залогом имущества ликвидируемого предприятия.

Четвертая очередь — обязательства по платежам в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды (погашение задолженности по платежам, возникшей в течение одного года до дня открытия конкурсного производства).

Пятая очередь — требования остальных кредиторов. Удовлетворяются требования конкурсных кредиторов (физических и юридических лиц, имеющих к должнику имущественные требования, не обеспеченные залогом).

При составлении промежуточного ликвидационного баланса предприятия-должника не стоит ограничиваться рассмотрением лишь предъявленных претензий кредиторов, которые были сгруппированы в соответствии с очередностью их удовлетворения. Отдельной строкой промежуточного ликвидационного баланса предприятия, характеризующей обязательства предприятия-должника, представляется целесообразным выделить обязательства, по которым не были предъявлены претензии кредиторов.

Необходимость выделения данной строки промежуточного ликвидационного баланса предприятия обусловливается тем, что зачастую в процессе конкурсного производства возникает еще одна очередь из лиц, подавших свои заявления-претензии после завершения установленного срока приема этих претензий. Такие заявления-претензии принимаются, однако оплачиваются они последними, независимо от того, в какую очередность оплаты они могли бы попасть при условии своевременного объявления своей претензии предприятию-должнику. Исключение составляют требования первой и второй очереди (когда должник несет ответственность за причинение вреда жизни и здоровью), а также требований по выплате заработной платы и различных пособий. В таких случаях приостанавливается удовлетворение требований других очередей до момента полного удовлетворения этих требований.

Раздел «Капитал и резервы» промежуточного ликвидационного баланса предприятия-должника не претерпит значительных изменений по сравнению с периодическим бухгалтерским балансом. В разделе «Капитал и резервы» будет представлен уставный, добавочный и резервный капитал, а также нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) и финансовые результаты, возникшие за период конкурсного производства.

После проведенной корректировки актива и пассива бухгалтерского баланса, позволяющей представить в балансе информацию о требованиях кредиторов и объеме, и структуре конкурсной массы предприятия-должника, за счет которой будут покрываться предъявленные претензии кредиторов, происходит составление промежуточного ликвидационного баланса.

Основой составления промежуточного ликвидационного баланса является, как уже было отмечено выше, бухгалтерский баланс предприятия на последнюю отчетную дату.

Пример.

Бухгалтерский баланс предприятия ЗАО «Инвест-плюс»

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Внеоборотные активы		Капитал и резервы	
Нематериальные активы	46 000	Уставный капитал	20 000
Основные средства	305 000	Добавочный капитал	1 780 000
Незавершенное строительство	35 000	Резервный капитал	5 000
Долгосрочные финансовые вложения	—	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(83 886 000)
Оборотные активы		ИТОГО по разделу III	(82 081 000)
Запасы, в том числе:	1 545 000	Долгосрочные обязательства	
сырье и материалы	33 000	Займы и кредиты	—
готовая продукция	1 512 000	Краткосрочные обязательства	
Налог на добавленную стоимость	—	Займы и кредиты	17 968 000
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются менее чем через 12 мес. после отчетной даты)	11 911 000	Кредиторская задолженность, в том числе:	85 894 000
Краткосрочные финансовые вложения	7 556 000	поставщики и подрядчики	85 694 000
Денежные средства	383 000	задолженность перед бюджетом	200 000
ИТОГО по разделу II	21 395 000	ИТОГО по разделу IV	103 862 000
ИТОГО	21 781 000	ИТОГО	21 781 000

После открытия конкурсного производства ликвидационной комиссией были произведены инвентаризация и переоценка имущества, сформирован реестр требований кредиторов.

При этом были совершены следующие хозяйственные операции.

1. Списаны на убытки за период ликвидации нематериальные активы (товарный знак) на сумму 46 000 руб. Данная операция отражена следующими проводками.

Отражение в бухгалтерском учете операций по списанию на убытки за период ликвидации нематериальных активов предприятия

Проводка	Сумма, руб.	Наименование хозяйственной операции
Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» К-т сч. 04 «Нематериальные активы»	14 000	Списана амортизация, начисленная по нематериальным активам (товарному знаку)
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 К-т сч. 04 «Нематериальные активы»	46 000	Списана остаточная стоимость нематериальных активов (товарного знака)
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2	46 000	Выявлено сальдо от выбытия нематериальных активов (товарного знака)
Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9	46 000	Отражен финансовый результат от списания нематериальных активов

2. Следующим мероприятием явилось списание стоимости собственных акций, выкупленных ранее у акционеров, в размере 1000 руб., что отражено в бухгалтерском учете следующим образом.

Отражение в бухгалтерском учете списания стоимости собственных акций

Проводка	Сумма, руб.	Наименование хозяйственной операции
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 К-т сч. 81 «Собственные акции»	1 000	Списана стоимость собственных акций, выкупленных ранее у акционеров
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2	1 000	Выявлено сальдо от списания собственных акций, выкупленных ранее у акционеров
Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9	1 000	Отражен финансовый результат от списания собственных акций, выкупленных ранее у акционеров

3. Далее списана неистребованная дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности, на сумму 513 000 руб., что было отражено следующей проводкой:

Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — списана неистребованная дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности.

4. В размере 138 000 руб. была списана нереальная для взыскания дебиторская задолженность.

**Отражение в бухгалтерском учете
списания нереальной для взыскания дебиторской задолженности**

Проводка	Сумма, руб.	Наименование хозяйственной операции
Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	138 000	Списана на убыток дебиторская задолженность, нереальная для взыскания
Д-т сч. 007 «Списанная в убыток задолженность»	138 000	Отражена на забалансовом счете списанная в убыток дебиторская задолженность, нереальная для взыскания

5. Также была списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности на сумму 107 000 руб. При этом бухгалтерская проводка составлена следующим образом:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 99 «Прибыль и убытки» — 107 000 руб. — списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности.

Непосредственно перед составлением промежуточного ликвидационного баланса предприятия была проведена инвентаризация. По ее результатам были осуществлены следующие хозяйственные операции.

1. Списаны материалы вследствие негодности на сумму 32 000 руб. Данные, отраженные в бухгалтерском учете, представлены ниже.

**Отражение в бухгалтерском учете
списания материалов по данным инвентаризации**

Проводка	Сумма, руб.	Наименование хозяйственной операции
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 К-т сч. 10 «Материалы»	32 000	Списаны материалы
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2	32 000	Выявлено сальдо от списания материалов
Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9	32 000	Отражен финансовый результат от списания материалов

2. Восстановлены объекты основных средств на счетах бухгалтерского учета на основе данных инвентаризационных актов на сумму 11 000 руб.

**Отражение в бухгалтерском учете
восстановления объектов основных средств**

Проводка	Сумма, руб.	Наименование хозяйственной операции
Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 99 «Прибыль и убытки»	13 000	Отражена первоначальная стоимость восстанавливаемых объектов основных средств
Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»	2 000	Начислен износ восстановленных объектов основных средств

3. Следующей операцией является списание части краткосрочных финансовых вложений по результатам инвентаризации на сумму 600 000 руб. Соответствующие данной хозяйственной операции бухгалтерские проводки представлены ниже.

**Отражение в бухгалтерском учете
списания части краткосрочных финансовых вложений**

Проводка	Сумма, руб.	Наименование хозяйственной операции
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» К-т сч. 58 «Финансовые вложения»	600 000	Списана стоимость краткосрочных финансовых вложений
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2	600 000	Выявлено сальдо от списания краткосрочных финансовых вложений
Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»	600 000	Отражен финансовый результат от списания краткосрочных финансовых вложений

4. В процессе инвентаризации была произведена переоценка основных средств. Их стоимость снижена на сумму 113 000 руб. В бухгалтерском учете данная операция представлена следующим образом.

**Отражение в бухгалтерском учете
снижения стоимости основных средств**

Проводка	Сумма, руб.	Наименование хозяйственной операции
Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т сч. 01 «Основные средства»	155 000	Снижена первоначальная стоимость объектов основных средств
Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»	42 000	Снижена сумма износа по оцениваемым объектам основных средств

5. Завершающей хозяйственной операцией является восстановление на счетах бухгалтерского учета выявленных в ходе инвентаризации неучтенных обязательств в размере 798 000 руб. Соответствующая данной операции проводка выглядит следующим образом:

Д-т сч. 99 — К-т сч. 80, 76 — 798 000 руб.

В соответствии с указанными операциями промежуточный ликвидационный баланс ЗАО «Инвест-плюс» выглядит следующим образом.

Промежуточный ликвидационный баланс ЗАО «Инвест-плюс»

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Внеоборотные активы		Капитал и резервы	
Основные средства	203 000	Добавочный капитал	1 667 000
Незавершенное строительство	35 000	Резервный капитал	5 000
Долгосрочные финансовые вложения	—	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(83 886 000)
ИТОГО по разделу I	238 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) за период ликвидации	(2 006 000)
Оборотные активы		ИТОГО по разделу III (84 202 000)	
Залесы, в том числе:	1 515 000	Обязательства	
сырье и материалы	1 000	Первой очереди	—
готовая продукция	1 512 000	Второй очереди	—
затраты	2 000	Третьей очереди	14 431 000
Дебиторская задолженность	11 260 000	Четвертой очереди	40 567 000
В том числе дебиторская задолженность предприятий с неустойчивым финансовым положением	7 958 000	Пятой очереди	11 117 000
Краткосрочные финансовые вложения	6 955 000	Прочие кредиторы	38 438 000
Денежные средства	383 000	ИТОГО по разделу IV	104 553 000
ИТОГО по разделу II	20 113 000	ИТОГО	20 351 000
ИТОГО	20 351 000		

После того как ликвидационная комиссия предприятия закончила процесс расчетов с кредиторами за счет средств, полученных от реализации конкурсной массы или передачи собственности предприя-

тия-банкрота кредитору, происходит формирование окончательного ликвидационного баланса предприятия-банкрота.

Пример.

Окончательный ликвидационный баланс предприятия ЗАО «Инвест-плюс»

АКТИВ		ПАССИВ	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Внеоборотные активы		Капитал и резервы	
Нематериальные активы	—	Уставный капитал	—
Основные средства	—	Добавочный капитал	—
Незавершенное строительство	—	Резервный капитал	—
Долгосрочные финансовые вложения	—	Непокрытый убыток до момента открытия конкурсного производства	(82 184 000)
ИТОГО по разделу I	—	Непокрытый убыток на момент составления промежуточного ликвидационного баланса	(2 006 000)
Оборотные активы		ИТОГО по разделу III (84 202 000)	
Залесы, в том числе:	—	Обязательства	
сырье и материалы	—	Первой очереди	—
готовая продукция	—	Второй очереди	—
затраты	—	Третьей очереди	—
Дебиторская задолженность	—	Четвертой очереди	34 647 000
В том числе дебиторская задолженность предприятий с неустойчивым финансовым положением	—	Пятой очереди	11 117 000
Краткосрочные финансовые вложения	—	Прочие кредиторы	38 438 000
Денежные средства	—	ИТОГО по разделу IV	84 202 000
ИТОГО по разделу II	—	ИТОГО	0
ИТОГО	0		

Таким образом, итоговая сумма активов и пассивов ликвидационного баланса равна нулю.

Окончательный ликвидационный баланс содержит информацию об итогах конкурсного производства, в том числе об неудовлетворенных требованиях кредиторов.

Контрольные вопросы

- 1) Назовите основной элемент бухгалтерского баланса.
- 2) Какие типы балансовых статей вы знаете?
- 3) Какой принцип заложен в расположение статей баланса в современных условиях?
- 4) Какие форматы бухгалтерского баланса используются в международной практике?
- 5) Дайте краткую характеристику основных типов бухгалтерских балансов.
- 6) Перечислите характерные признаки учредительного баланса организации.
- 7) Дайте характеристику основных видов периодических бухгалтерских балансов.
- 8) Назовите основные отличия промежуточных балансов от вступительных и заключительных.
- 9) Дайте определение такой формы реорганизации как слияние.
- 10) Наличие каких документов необходимо для составления отчетности при реорганизации в формах слияния и присоединения?
- 11) Перечислите основные положения, которые следует отражать в решении о слиянии и присоединении.
- 12) Какие процедуры следует проводить перед составлением передаточного акта?
- 13) Какие подходы к оценке имущества могут использовать собственники организаций при проведении реорганизации?
- 14) Дайте характеристику передаточного акта организации.
- 15) Какую информацию содержит передаточный акт как первичный учетный документ, подтверждающий факт передачи имущества в ходе реорганизации?
- 16) Какие виды отчетности могут составлять реорганизуемые предприятия в ходе реорганизации? Каковы отличительные особенности такой отчетности?
- 17) В каком объеме следует составлять заключительную отчетность в ходе реорганизации?
- 18) На основании каких документов формируется объединительный баланс?
- 19) Назовите особенности формирования раздела «Капитал и резервы» во вступительном балансе.
- 20) В каких случаях составляется разделительный баланс?

- 21) Какие принципы заложены в распределение имущества и капитала между правопреемниками в случаях реорганизации в формах разделения и выделения?
- 22) Какова структура разделительного баланса?
- 23) Какие документы прилагаются к разделительному балансу при регистрации вновь созданных организаций в результате разделения?
- 24) Могут ли отличаться размеры уставных капиталов вновь созданных при разделении организаций от величины уставного капитала реорганизованного предприятия?
- 25) С какими целями рассчитываются чистые активы при составлении вступительной бухгалтерской отчетности?
- 26) В каких случаях организация может быть ликвидирована?
- 27) Перечислите виды ликвидационных балансов.
- 28) В какой оценке отражается имущество организации в промежуточном бухгалтерском балансе?
- 29) Перечислите этапы формирования актива промежуточного ликвидационного баланса.
- 30) Назовите условия формирования окончательного ликвидационного баланса предприятия.

Тесты

1. К сводным балансам не относят:
 - а) выделенный баланс;
 - б) баланс движения капиталов и кредитов;
 - в) баланс трудовых ресурсов.
2. К особенностям вступительного баланса относят:
 - а) статьи вступительного баланса слабо дифференцированы;
 - б) имущество, отраженное в балансе, оценивается по себестоимости;
 - в) перед составлением вступительного баланса производится инвентаризация имущества и обязательств.
3. К периодическим балансам относятся:
 - а) квартальные;
 - б) месячные и квартальные;
 - в) месячные, квартальные и годовые.
4. Основанием для слияния юридических лиц и присоединения юридического лица другому является:
 - а) передаточный акт;
 - б) разделительный баланс;
 - в) сводный баланс.

5. При реорганизации в форме присоединения на первом этапе утверждается:
 - а) договор о присоединении;
 - б) договор о присоединении и передаточный акт;
 - в) порядок конвертации акций.
6. В учредительные документы вносятся изменения, связанные с присоединением:
 - а) на основании решения совместного общего собрания акционеров, собственников;
 - б) основании решения исполнительных органов власти;
 - в) основании решения руководителя организации.
7. К процедурам реорганизации, предшествующим составлению передаточного акта, не относятся:
 - а) инвентаризация имущества и обязательства присоединяемого общества;
 - б) уведомление кредиторов о проведении реорганизации;
 - в) составление уточненного передаточного баланса.
8. Уточненный передаточный баланс составляется:
 - а) до завершения процедуры реорганизации;
 - б) после завершения процедуры реорганизации;
 - в) до формирования передаточного акта.
9. Ликвидационный баланс обладает следующими особенностями:
 - а) содержит остатки по регулирующим счетам;
 - б) оценка статей баланса производится по фактическим затратам на приобретение или фактической себестоимости;
 - в) применяется группировка статей актива и пассива, соответствующая фактической степени ликвидности имущества и установленному порядку удовлетворения требований кредиторов.
10. Перед составлением ликвидационного баланса не проводят операции:
 - а) по списанию неиспользуемого оборудования;
 - б) по проведению инвентаризации;
 - в) формируется реестр требований кредиторов.
11. В рабочем плане счетов ликвидируемой организации целесообразно дополнительно предусмотреть следующие субсчета:
 - а) расчетные счета;
 - б) основные средства;
 - в) нерезализованная прибыль по результатам оценки имущества.
12. Итог окончательного ликвидационного баланса равен:
 - а) положительному значению;
 - б) нулю;
 - в) отрицательному значению.

4.1. Понятие, определения и нормативное регулирование консолидированной отчетности

Понятие консолидированной отчетности возникло на рубеже XX в. в США. Потребность консолидации финансовой отчетности связана с процессами концентрации и централизации капитала, создания дочерних и ассоциированных (зависимых) обществ, филиалов и обособленных подразделений.

Консолидированная финансовая отчетность дает возможность пользователям принимать обоснованные решения в отношении группы взаимосвязанных компаний. Это обусловлено тем, что компания, которая контролирует другие компании, может совершать сделки, позволяющие исказить действительное финансовое положение и реальные финансовые результаты группы. Например, можно манипулировать доходами и расходами отдельных компаний посредством продажи друг другу активов или оказания услуг по завышенным или заниженным ценам. Такие операции могут ввести в заблуждение внешних пользователей, поскольку финансовая отчетность каждой компании в отдельности не позволяет выявить и оценить влияние внутригрупповых операций.

Реформирование системы учета и отчетности требует придания официального статуса такому виду бухгалтерской отчетности российских организаций, как консолидированная финансовая отчетность. Использование МСФО при составлении консолидированной отчетности пока не стало законодательной нормой, но проект закона о консолидированной финансовой отчетности, разработанный Минфином России, прошел два чтения в Государственной Думе.

В законопроекте определяются общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности, которая должна составляться головным обществом или группой за каждый отчетный год в порядке, предусмотренном МСФО, наряду с индивидуальной бухгалтерской отчетностью головного общества как юридического лица. Принятие этого закона должно сделать

крупнейшие российские компании столь прозрачными, чтобы они стали привлекательными для дополнительных инвестиций в российскую экономику.

Законопроект касается только узкого круга российских организаций — открытых акционерных обществ, ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов торговли на рынке ценных бумаг. Эти компании представляют общественный интерес, их деятельность затрагивает широкий круг российских инвесторов и акционеров, в том числе частных.

Законопроект определяет методологическую основу составления консолидированной финансовой отчетности, но не вводит в действие сами международные стандарты финансовой отчетности и не затрагивает ни порядок ведения бухгалтерского учета, ни правила подготовки индивидуальной бухгалтерской отчетности юридических лиц.

Требование составления консолидированной финансовой отчетности в порядке, предусмотренном МСФО, означает, что:

во-первых, нет необходимости совершенствовать российские правила консолидации (см. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Минфина России от 30 декабря 1996 г. № 112, далее — Методические рекомендации) либо разрабатывать отдельное ПБУ о консолидации;

во-вторых, при любом изменении международных стандартов закон будет всегда оставаться актуальным. Например, в 2004 г. был отменен МСФО (IAS) 22 «Объединение компаний» и был принят новый стандарт МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», в 2003 г. внесены изменения в стандарты, касающиеся консолидации МСФО (IAS) 27 и 28. Но эти и подобные будущие изменения в МСФО не смогут изменить положений закона.

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180, «в качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности»¹ приняты Международные стандарты финансовой отчетности.

Согласно Концепции, консолидированная финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности выполняет исключитель-

но информационную функцию. Она представляется заинтересованным внешним пользователям в целях установления характера влияния на финансовое состояние организаций их вложений в капиталы других (дочерних и зависимых) юридических лиц, операций и сделок с этими юридическими лицами, возможностей управлять их деятельностью. Данная отчетность, являясь важным информационным документом, используется, как правило:

- при котировке акций обществ, входящих в группу;
- для оценки эффективности экономических взаимосвязей хозяйственных обществ группы;
- при принятии решений и контроле основного общества за деятельностью группы с целью получения выгоды от использования активов дочерних и зависимых обществ при соблюдении интересов меньшинства.

Консолидированная финансовая отчетность должна стать одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений инвесторов и иных внешних пользователей. Главная задача в области консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов.

С принятием закона российские организации по-прежнему будут вести бухгалтерский учет по российским правилам. Официальной бухгалтерской отчетностью юридических лиц в России по-прежнему будет признаваться отчетность, составленная в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). Консолидированная отчетность, в отличие от индивидуальной отчетности юридического лица, отражает финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты деятельности за отчетный период компании и всех контролируемых ею организаций. При этом все они рассматриваются как единое хозяйственное образование.

Многие российские компании сейчас составляют консолидированную финансовую отчетность по МСФО, как правило, исключительно для контактов с западными инвесторами и партнерами. Российские же акционеры, инвесторы, партнеры не имеют доступа к этой отчетности, которая по существу является единственным источником надежной финансовой информации для важнейших экономических решений.

В системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) имеется несколько стандартов, посвященных методологическим аспектам составления сводной (консолидированной) отчетности.

¹ Приказ Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180 «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».

По состоянию на 1 января 2005 г. действуют следующие стандарты и интерпретации (ПКИ), определяющие порядок консолидации:

- МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»;
- ПКИ-12 «Консолидация — Специализированная компания»;
- ПКИ-33 «Консолидация и метод учета по долевого участию — потенциальные права голоса и распределение дивидендов собственниками».

Также при формировании финансовой отчетности группы и раскрытии информации о ней необходимо учитывать требования следующих международных стандартов и интерпретаций:

- МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;
- ПКИ-3 «Элиминирование нереализованных прибылей и убытков по операциям с ассоциированными компаниями»;
- МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»;
- МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

Основные понятия, раскрывающие финансовые и экономические взаимоотношения внутри группы, приведены в МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность». К ним относятся:

объединение компаний — это соединение отдельных компаний в одну экономическую организацию в результате того, что одна компания объединяется с другой или получает контроль над чистыми активами и операциями другой компании;

покупка — это объединение компаний, при котором одна из компаний (покупатель) получает контроль над чистыми активами и операциями другой компании (продавца), в обмен на передачу активов, принятие на себя обязательств или эмиссию акций;

объединение интересов — это объединение компаний, в котором акционеры объединяющихся компаний осуществляют контроль над их едиными чистыми активами и операциями для достижения продолжительного взаимного разделения рисков и выгод, относящихся к объединенной компании, таким образом, что ни одна из сторон не может быть определена в качестве покупателя;

дата покупки — дата действительного перехода контроля над чистыми активами и операциями приобретаемой компании к новому владельцу;

материнская компания (parent) — компания, имеющая одно или более дочерних предприятий;

дочернее предприятие (subsidiary) — находящееся под контролем материнской компании;

группа (group) — материнская компания и дочерние предприятия;
контроль (control) — способность проводить финансовую и коммерческую политику с целью получения выгоды;

консолидированная финансовая отчетность (Consolidated Financial Statement) — финансовая отчетность группы, рассматриваемой как единая, хозяйственная организация;

доля меньшинства (minority interest) — доля чистых, или нетто, активов — результатов дочерней компании, которая не принадлежит прямо или косвенно материнской компании через ее дочернее предприятие и не обеспечивает владельцам этой доли контроля над деятельностью дочернего общества (участие в капитале общества, не составляющее контрольного пакета акций).

Порядок учета и отражения информации об ассоциированных компаниях установлен международным стандартом МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».

Ассоциированной компанией считается такая компания, в которой инвестор обладает значительным влиянием. К признакам значительного влияния относятся:

- наличие в собственности инвестора не менее 20% акций ассоциированных компаний, имеющих право голоса;
- представительство инвестора в совете директоров или аналогичном органе управления ассоциированной компании;
- наличие крупных операций между инвестором и ассоциированной компанией;
- обмен важной технической информацией между инвестором и ассоциированной компанией и т.д.

МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» применяется для составления и представления сводной финансовой отчетности группы предприятий, находящихся под контролем материнской компании, а также для учета дочерних компаний в отдельной финансовой отчетности материнской компании.

Сложность формирования консолидированной финансовой отчетности в российских условиях связана с различиями учетных политик компаний группы, способов ведения бухгалтерского учета и отражения результатов коммерческой деятельности. Кроме того, материнская компания может перейти на МСФО раньше, чем подконтрольная дочерняя компания. Возникающие при консолидации вопросы можно объединить в следующие группы:

- объединение данных бухгалтерской отчетности материнской и дочерних компаний в консолидированной отчетности по МСФО;

- расчет показателей консолидированной отчетности в соответствии с МСФО (гудвилл, доля меньшинства);
- методика исключения оборотов по внутригрупповым операциям (внутригрупповая прибыль, займы, продажа активов, дивиденды).

4.2. Общие принципы консолидации

Консолидированная финансовая отчетность составляется материнской компанией и предназначена для того, чтобы объективно и правдиво показать владельцам, что представляют собой их инвестиции, т.е. контроль и владение чистыми активами. Оценить, во что превратились инвестиции через ряд лет, как они влияют на результаты деятельности группы компаний, можно лишь в консолидированной финансовой отчетности. При этом следует соблюдать определенные правила, которые обеспечивали бы то, что консолидация должна охватывать все компании, которые контролирует материнская компания. В то же время не включать дочерние компании, консолидация которых привела бы к искажению объективной и правдивой информации. Бывают случаи, когда финансовая отчетность группы, подготовленная материнской компанией, не приносит никакой пользы. При таких обстоятельствах материнские компании в соответствии с требованиями МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» освобождаются от обязанности готовить консолидированную отчетность.

Материнская компания при составлении консолидированной отчетности должна свести в нее все контролируемые дочерние компании, как зарубежные, так и национальные, за исключением тех, которые исключены стандартом МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании».

Под контролем для целей консолидации понимается возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании с целью получения выгод от ее деятельности. Существование контроля предполагает владение материнской компанией прямо или косвенно через дочерние компании более чем половиной голосующих акций компании, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль. Контроль также может существовать, если инвестор обладает возможностью:

- управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;
- определять финансовую и хозяйственную политику компании согласно уставу или соглашению;

- назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления;
- иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления;
- иметь договор залога на имущество предприятия;
- иметь договор займа между головной организацией и предприятием.

Объединение данных бухгалтерской отчетности заключается в определении круга консолидируемых компаний, а также возможности консолидации отчетности организаций, использующих различные стандарты бухгалтерского учета. Круг организаций, данные отчетности которых подлежат консолидации, в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность», определяется на основе концепции контроля. Контроль может быть реализован либо напрямую материнской компанией, либо косвенно, через ее дочерние компании. При этом материнская компания должна обосновать наличие фактического контроля над дочерней компанией и сделать соответствующее раскрытие в комментариях к консолидированной отчетности.

Практика показала, что часто головная организация может иметь не прямое, а опосредованное преобладающее влияние на дочернее общество, когда участниками этого дочернего общества являются головная организация и другие дочерние по отношению к ней общества (одна и та же группа организаций). Рассмотрим такую ситуацию на примере.

Пример.

На рисунке отражена ситуация, при которой акционерами организации В являются головная организация А (30% голосующих акций), организация Б (20%) и организация Г (20%).

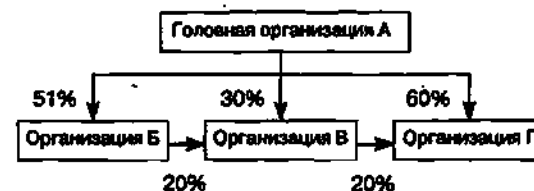


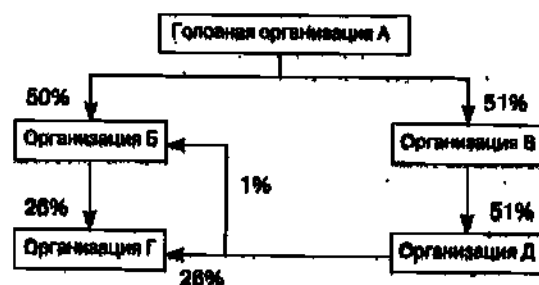
Рис. Влияние головной организации на дочерние

Организации Б и Г признаются дочерними обществами, так как преобладающее количество голосующих акций принадлежит головной организации А, которая является для них основной (родительской) организацией. При отсутствии пре-

обладающего владения голосующими акциями и других признаков отнесения к дочернему обществу, организацию В формально можно квалифицировать как зависимую по отношению к головной организации и организациям Б и Г. Однако группа взаимосвязанных организаций принадлежит 70% голосующих акций организации В (30% + 20% + 20%), а другим (сторонним) акционерам принадлежит всего 30% голосующих акций. Исходя из того, что сводная (консолидированная) отчетность — система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных обществ, фактически три организации группы имеют преобладающее влияние в капитале четвертой организации. С нашей точки зрения, есть основания для включения бухгалтерской отчетности организации В в сводную (консолидированную) отчетность группы.

В реальной жизни групповая структура часто бывает чрезвычайно сложной и запутанной. В связи с этим, прежде чем составлять консолидированную отчетность, необходимо изучить все имеющиеся связи между организациями группы, для того чтобы исключить ситуации необоснованного не включения показателей тех организаций, которые по формальным признакам не попадают в состав дочерней структуры. В качестве примера рассмотрим следующую ситуацию.

Пример.



Если ориентироваться только на прямые связи контроля, осуществляемого организацией А, то в консолидированную отчетность головная организация А включила бы отчетность дочерних обществ В и Д — в полном объеме и отчетность организации Б — в размере 50%. Тем не менее решающим голосом становится 1% общества Д в голосующих акциях организации Б. Таким образом, головная организация не напрямую, но опосредованно владеет 51% голосующих акций организации Б. Благодаря этой связи организация Б становится ее полноправным дочерним обществом. Поэтому отчетность организации Б должна пройти консолидацию в полном, а не в половинчатом объеме. Но процесс объединения идет дальше, и, подчинив организацию Б своему контролю, головная организация по-

лучает контроль через организации Б и Д над организацией Г в объеме 52% процентов ее голосующих акций.

Несмотря на такую сложную схему финансовых вложений, организации Б, В, Г и Д напрямую подчинены организации А.

Консолидироваться должна отчетность всех компаний, находящихся под контролем головного общества, независимо от того, каким видом деятельности занимается дочерняя компания и отличается ли она от основного вида деятельности головного общества. МСФО 27 запрещает исключение дочерних компаний из консолидации по причине того, что деятельность дочерних компаний отличается от деятельности других компаний группы. Это связано с тем, что раскрытие в консолидированной отчетности дополнительных данных о деятельности таких компаний помогает представить информацию лучше. Объяснить значение различных видов хозяйственной деятельности в рамках группы помогают требования стандарта МСФО 14 «Сегментная отчетность».

Пример. Головное общество металлургического холдинга должно будет включить в консолидированную отчетность не только производственные предприятия, но также и входящие в холдинг дочернюю страховую организацию, дочерний банк, дочернюю организацию — профессионального участника рынка ценных бумаг и т.п.

МСФО 27 допускает только одно исключение: отчетность дочерней компании может не включаться в консолидированную отчетность группы, если инвестиция в данную компанию приобретена (сделана) с целью перепродажи в ближайшее время и контроль в связи с этим является временным. Величина инвестиций в такую дочернюю компанию, как правило, включается в показатель «Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи» консолидированного бухгалтерского баланса (*Available-for-sale financial assets*).

На практике очень часто материнская компания, применяя принцип существенности, не консолидирует те дочерние компании, активы или прибыль которых составляет менее 5% от активов или прибыли группы. Аргументируется такой подход тем, что МСФО согласно их собственным принципам применяются только к существенным данным. Являются ли те или иные данные существенными, определяется, в конечном счете, на основании профессионального суждения.

При составлении консолидированной отчетности с 1 апреля 2004 г. единственно допустимым методом учета является метод приобретения

(*purchase method*). Он установлен IFRS 3 «Объединение бизнеса» и предполагает, что объединяющиеся компании осуществляют бизнес (ранее действующий, МСФО 22 «Объединение бизнеса»¹ применялся к учету объединения компаний). При этом под бизнесом понимается комплекс операций и активов, который управляется в целях обеспечения возврата инвестиций или сокращения расходов по ведению бизнеса, или получения дополнительных выгод от ведения совместной деятельности. Обычно при объединении материнскую компанию всегда идентифицируют как покупателя. В отдельных случаях весьма затруднительно определить предприятие-покупателя. IFRS 3 «Объединение бизнеса» предлагает воспользоваться для этого несколькими критериями:

- справедливая стоимость (*fair value*) чистых активов одной компании значительно больше, чем другой. В таких случаях первая компания будет покупателем;
- объединение компаний происходит при помощи обмена обыкновенных голосующих акций на денежные средства или другие активы. В таких случаях покупателем является фирма, передающая денежные средства или другие активы;
- объединение бизнеса ведет к тому, что менеджмент одной компании получает преимущество при подборе управленческих кадров организации, возникающей в результате объединения. В таком случае доминирующее предприятие будет покупателем;
- компания, выпускающая акции, обычно является покупателем при объединении предприятий на основе обмена акций. «Обратная покупка» подразумевает приобретение акций компании-покупателя;
- сторона, определяющая финансовую и хозяйственную политику, признается покупателем.

Для построения консолидированного баланса необходимо порочно сложить показатели индивидуальной отчетности материнской и дочерних компаний. Полученные таким образом активы, обязательства и капитал (всегда только капитал материнской компании) и будут являться балансом группы.

Для составления и представления консолидированной финансовой отчетности должна быть создана единая для всей группы учетная политика, разработанная на основе Международных стандартов финансовой отчетности, а индивидуальная бухгалтерская отчетность, со-

ставленная по национальным стандартам, должна быть скорректирована перед консолидацией в соответствии с этой учетной политикой. В случае если указанный подход представляется нецелесообразным или невыполнимым, этот факт должен раскрываться с указанием пропорциональных долей статей консолидированной финансовой отчетности, к которым применялась различная учетная политика.

При формировании финансовой информации о группе как о едином целом также необходимо полностью исключить любую задолженность по расчетам внутри группы; операциям, совершенным внутри группы, и нереализованную прибыль и нереализованные убытки от таких операций.

Для объединения должна использоваться, как правило, финансовая отчетность материнской компании и дочерних компаний, составленная на одну и ту же отчетную дату. Если составление отчетности специально на одну дату представляется нецелесообразным из-за отсутствия существенных операций или других событий между соответствующими датами, то при составлении сводной финансовой отчетности допускается использовать финансовую отчетность группы компаний, составленную на разные даты. Промежуток между отчетными датами не должен превышать три месяца, и должны быть внесены корректировки на эффект существенных операций и прочих событий, которые имели место между отчетными датами дочерних и материнской компаний.

Результаты операций дочерней компании включаются в консолидированную финансовую отчетность, начиная с момента покупки. Датой покупки признается дата фактического перехода контроля над приобретенной дочерней компанией к покупателю. Рассмотрим пример определения даты покупки, когда приобретение дочерней компании осуществляется поэтапно.

Пример. Компания М 1 марта дала согласие на покупку компании Д. Покупка осуществлялась в несколько этапов:

1 марта компания М купила 10% акций, 1 апреля — 50%, 1 мая — последние 40%. Стоимость покупки составляет 105 000 000 руб. 1 марта, 1 апреля, 1 мая являются датами обмена.

1 апреля — дата покупки, поскольку именно на эту дату компания М приобрела контрольный пакет акций компании Д.

Результаты деятельности отчужденной дочерней компании включаются в сводный отчет о прибылях и убытках до даты отчуждения, т.е. даты утраты материнской компанией контроля над дочерней компанией.

¹ МСФО (IAS) 22 прекратил действие в результате его замены новым стандартом МСФО (IFRS) 3, вступившим в силу с 31 марта 2004 г.

4.3. Расчет показателей консолидированной отчетности в соответствии с МСФО

Согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» единственно допустимым методом учета объединения компаний является метод покупки.

При его применении требуется признание идентифицированных активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату приобретения. Как правило, сумма, уплаченная за чистые активы бизнеса в процессе его объединения, не совпадает с суммой приобретаемых чистых активов по их справедливой стоимости на дату приобретения, вследствие чего возникает показатель гудвилла. *Гудвилл* — это будущие экономические выгоды, возникшие в связи с активами, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны. Его можно также определить как стоимость неидентифицированных на момент приобретения активов контролируемой компании.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» на дату покупки компании покупатель должен:

- признать гудвилл, приобретенный в результате объединения бизнеса, в качестве актива;
- оценить гудвилл по фактической стоимости.

Фактическая стоимость гудвилла определяется как разность между затратами на объединение (стоимость покупки) и справедливой стоимостью идентифицируемых активов и обязательств, в том числе условных обязательств:

$$Г = \text{ЗОВ} - \text{ИЧА сс},$$

где Г — гудвилл;

ЗОВ — затраты на объединение;

ИЧА сс — идентифицируемые чистые активы по справедливой стоимости.

Затраты на объединение бизнеса складываются из суммы инвестиций материнской компании в дочернюю на дату покупки и любых затрат, непосредственно связанных с объединением. Например, затрат на профессиональные услуги бухгалтеров, юристов, оценщиков и других экспертов.

Не включаются в затраты по объединению бизнеса: общие административные расходы, затраты на организацию выпуска финансовых обязательств, будущие потери и расходы, ожидаемые в связи с объединением бизнеса, но являющиеся обязательствами.

Справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов, согласно МСФО (IFRS) 3, определяется как алгебраическая сумма при-

обретенных активов и обязательств по их справедливой стоимости на дату покупки, стоимости идентифицируемых нематериальных активов и условных обязательств.

Пример. Справедливая стоимость чистых активов исчисляется как разница между активами и обязательствами дочерней компании на дату приобретения. Пример расчета гудвилла (в руб.) приведен ниже (цифры условные).

Инвестиция в капитал дочерней компании (100% акций)	30 000 000
Собственный капитал (чистые активы) дочерней компании по РСБУ	27 000 000
Чистые активы дочерней компании по справедливой стоимости (МСФО)	25 600 000
Гудвилл (30 000 000 – 25 600 000)	4 400 000

Справедливая стоимость активов и обязательств определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». В соответствии с новыми правилами МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» для признания нематериального актива достаточно, чтобы статья отвечала определению объекта как неденежного актива, который может быть идентифицирован, т.е. отделен от других активов, либо вытекает из договорных или иных правовых отношений. Под эти критерии попадают внутренне созданные торговые марки, товарные знаки, домены в сети Интернет, списки клиентов, имеющиеся заказы на поставку и аналогичные по сути статьи, которые ранее не признавались в качестве нематериальных активов и рассматривались как компоненты гудвилла, созданного внутри организации. Последний не отвечает критериям признания в индивидуальной отчетности, поскольку не имеет надежной и достоверной стоимостной оценки. Новые правила признания идентифицируемых нематериальных активов связаны со стремлением максимально определить приобретаемые в результате объединения бизнеса активы и обязательства и сократить до минимума величину, признаваемую в качестве гудвилла.

Пример. Компания М приобретает компанию Д за 100 000 000 руб. Компания Д заключила долгосрочный контракт на поставку продукции покупателю Х. Справедливая стоимость контракта — 10 000 000 руб., прочих активов 80 000 000 руб., обязательств — 20 000 000 руб.

Величина гудвилла определяется:

$$Г = 100\,000\,000 - (80\,000\,000 + 10\,000\,000 - 20\,000\,000) = 30\,000\,000 \text{ (руб.)}.$$

Если бы справедливая стоимость контракта не была известна, то величина гудвилла была бы больше:

$$Г = 100\,000\,000 - (80\,000\,000 - 20\,000\,000) = 40\,000\,000 \text{ (руб.)}.$$

Согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» впервые введено требование признания в консолидированной отчетности условных обязательств, так как по МСФО 37 «Резервы, условные активы и условные обязательства» в индивидуальной отчетности не признаются, а информация о наиболее существенных из них раскрывается в примечаниях к отчетности.

Под условным обязательством следует понимать:

- потенциальное обязательство, возникающее в связи с прошлыми событиями, существование которого будет подтверждено только после наступления или ненаступления одного или нескольких неопределенных будущих событий, не являющихся полностью подконтрольными компании;
- текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями, которое не признано вследствие малой вероятности выбытия ресурсов, заключающих экономическую выгоду, в связи с его урегулированием или невозможностью достаточно надежно оценить сумму этого обязательства.

Признание условных обязательств в консолидированной отчетности существенно влияет на трактовку и величину гудвилла, так как их величина влияет на стоимость покупки. Например, компания имеет потенциальный долг, который не признается в индивидуальной отчетности, однако цена покупки компании установлена ниже именно из-за этого обязательства. Непризнание обязательства приведет к искажению показателей отчетности вплоть до того, что в учете может появиться отрицательный гудвилл, которого на самом деле нет.

Пример. Компания М приобретает компанию Д с текущим судебным разбирательством за 100 000 000 руб. Справедливая стоимость активов компании Д составляет 80 000 000 руб., обязательства — 10 000 000 руб., условного обязательства (текущего судебного разбирательства) — 5 000 000 руб.

Гудвилл, возникающий при приобретении компании Д, будет рассчитываться как:

$$Г = 100\,000\,000 - (80\,000\,000 - 10\,000\,000 - 5\,000\,000) = 35\,000\,000 \text{ (руб.)}.$$

Таким образом, при формировании консолидированной отчетности на дату покупки инвестиции компании покупателя будут представлены как чистые активы и гудвилл:

Д-т сч. «Активы» — 80 000 000 руб.;

Д-т сч. «Гудвилл» — 35 000 000 руб.;

К-т сч. «Инвестиции» — 100 000 000 руб.;

К-т сч. «Обязательства» — 10 000 000 руб.;

К-т сч. «Условные обязательства» — 5 000 000 руб.

Покупатель признает условное обязательство отдельно, только если его справедливая стоимость может быть надежно определена. В противном случае итоговая сумма, признаваемая в качестве гудвилла, будет ниже на величину условного обязательства.

Важно отметить, что расчет гудвилла при приобретении контроля над компанией по частям осуществляется исходя из сумм чистых активов подконтрольной компании на соответствующие даты приобретения согласно п. 59 МСФО (IFRS) 3.

Пример. Расчет гудвилла (в руб.) при постепенном приобретении долей уставного капитала компании приведен в таблице (цифры условные, отрицательная величина взята в скобки).

Расчет гудвилла, руб

Дата приобретения	Затраты на приобретение	Чистые активы на дату приобретения	Доля в чистых активах ЗАО «Горизонталь»	Гудвилл (1) – (3)
	(1)	(2)	(3)	(4)
12 февраля 2004 г.	9 000 000	50 000 000	50 000 000 × 15% = 7 500 000	1 500 000
15 сентября 2004 г.	16 000 000	78 000 000	78 000 000 × 20% = 15 600 000	400 000
17 декабря 2005 г.	23 000 000	80 000 000	80 000 000 × 30% = 24 000 000	(1 000 000)
Итого	48 000 000	—	47 100 000	900 000

Если для компании-покупателя доля в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов больше затрат на объединение бизнеса, в учете возникает отрицательная разница, которая согласно требованиям МСФО 22 «Объединение бизнеса» ранее учитывалась как отрицательный гудвилл. Эта разница отражалась в составе доходов будущих периодов и списывалась на счета прибылей и убытков в течение периода, не превышающего 20 лет. Новый стандарт исключает концепцию отрицательного гудвилла. В случае возникновения отрицательного гудвилла (сумма инвестиций меньше справедливой стоимости доли материнской компании в чистых активах дочерней компании) согласно МСФО (IFRS) 3 необходимо повторно оценить идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, а оставшу-

юся сумму следует признать единовременно в составе прочих доходов. Записи будут следующими:

Д-т сч. «Капитал дочерней компании» (в доле, принадлежащей материнской компании);

К-т сч. «Инвестиции в дочернюю компанию»;

К-т сч. «Гудвилл» — на сумму отрицательного гудвилла (исключение инвестиций и доли в чистых активах дочерней компании);

Д-т сч. «Гудвилл»;

К-т сч. «Прочий доход» — на сумму отрицательного гудвилла.

Причиной возникновения отрицательной величины может быть завышение стоимости активов или занижение стоимости обязательств, а также ожидаемые в будущем убытки от работы компании. Он также может быть следствием обесценения ценных бумаг, когда рыночная стоимость акций организации становится ниже их балансовой стоимости.

В примечаниях к консолидированной отчетности необходимо раскрыть величину отрицательного гудвилла, возникшего в результате приобретения акций дочерней компании.

Согласно п. 51(а) МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» величина положительного гудвилла, возникшего в результате приобретения контроля над дочерней компанией, отражается в консолидированном балансе в составе активов. Положительный гудвилл не подлежит амортизации, как это было установлено в ранее действовавшем МСФО (IAS) 22 «Объединение бизнеса». Вместо этого материнская компания теперь должна регулярно (не реже одного раза в год) проводить тест на обесценение гудвилла дочерних компаний (п. 55 МСФО (IFRS) 3). Признаками, указывающими на возможность уменьшения величины гудвилла, являются связанные с наблюдающимся или ожидаемым снижением доходности инвестиций: значительное снижение объема продаж дочерней компании, вступление в силу юридических и экономических ограничений ее деятельности и др.

В целях проверки на обесценение гудвилл, приобретенный при объединении, должен быть распределен на единицы, генерирующие денежные средства, которые получают преимущества от покупки.

В соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» единица, генерирующая денежные средства, на которую распространяется гудвилл, должна тестироваться на предмет обесценения ежегодно, вне зависимости от наличия индикаторов, свидетельствующих об обесценении единицы.

Тестирование предполагает следующий алгоритм действий:

- 1) распределение гудвилла между единицами, генерирующими денежные средства;
- 2) сравнение возмещаемой стоимости (ВСе) единицы с балансовой стоимостью (БСе).

Если $БСе > ВСе$, то компания должна признать убыток от обесценения, который списывается на убытки отчетного периода.

Убыток от обесценения должен уменьшить балансовую стоимость активов компании в следующем порядке: уменьшается балансовая стоимость гудвилла, распределенного на эту единицу до нуля, а затем оставшаяся сумма убытка уменьшает пропорционально балансовую стоимость активов, входящих в эту единицу.

При распределении убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна быть ниже наибольшего из трех показателей:

- его чистой продажной цены;
- ценности его использования (текущая дисконтированная стоимость будущих поступлений денежных средств, возникновение которых ожидается от использования актива и его выбытия в конце срока эксплуатации;
- нуля.

Пример. Фирма М приобрела фирму Д. Приобретенный гудвилл составил 2 800 000 руб. и был распределен на две генерирующие единицы — транспортный и маркетинговый сегменты в соотношении 1 200 000/1 600 000.

Через год фирма М протестировала генерирующую единицу, занимающуюся транспортным бизнесом, на предмет обесценения и получила следующие результаты.

Возмещаемая стоимость единицы ВСе составила 9 600 000 руб., а балансовая БСе — 10 000 000 руб., в том числе балансовая стоимость активов: основных средств — 4 000 000 руб., нематериальных активов — 2 000 000 руб. и дебиторской задолженности 2 000 000 руб.

Убыток от обесценения, руб.

Показатель	На начало периода	Обесценение	На конец периода
Гудвилл	1 200 000	(1 200 000)	—
Основные средства	4 000 000	(160 000)	3 840 000
Нематериальные активы	4 000 000	(160 000)	3 840 000
Дебиторская задолженность	2 000 000	(80 000)	1 920 000
ИТОГО	11 200 000	(1 600 000)	9 600 000

Расчет убытка от обесценения осуществлен в несколько этапов.

1. Определена балансовая стоимость генерирующей единицы как суммы балансовой стоимости всех активов и гудвилла: $400\ 000 + 4\ 000\ 000 + 1\ 200\ 000 = 11\ 200\ 000$ руб.

2. Сравнивается БСе + гудвилл > ВСе $9\ 600\ 000 - 11\ 200\ 000 = -1\ 600\ 000$ руб. (убыток от обесценения);

3. Распределяется убыток от обесценения между элементами генерирующей единицы:

Уменьшается сумма гудвилла до нуля.

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. «Гудвилл» — 1 200 000 руб.

Распределяется оставшаяся сумма между другими активами единицы.

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 01 «Основные средства» 160 000 руб. $(400\ 000 : 10\ 000\ 000 \times 4\ 000\ 000)$;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 04 «Нематериальные активы» 160 000 руб. $(400\ 000 : 10\ 000\ 000 \times 4\ 000\ 000)$;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 63 «Резерв по сомнительным долгам» 80 000 руб. $(400\ 000 : 10\ 000\ 000 \times 2\ 000\ 000)$.

Если в последующие годы после признания убытка от обесценения наметился существенный рост гудвилла, то этот факт указывает, что убыток от обесценения или уменьшился, или больше не существует. Однако согласно МСФО восстановление убытка от обесценения не допускается, так как он будет являться внутренне созданным гудвиллом, который не отвечает признанию в финансовой отчетности. Вместе с тем допускается восстановление убытка от обесценения активов, которое называется реинвестированием.

Пример. Предполагается, что на следующую отчетную дату у фирмы М появились основания считать, что убыток от обесценения генерирующей единицы может быть восстановлен. Возмещаемая стоимость единицы определена на эту дату в сумме 10 200 000 руб.

Распределение суммы восстановления убытка между активами единицы:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 160 000 руб. $(400\ 000 : 10\ 000\ 000 \times 4\ 000\ 000)$;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 160 000 руб. $(400\ 000 : 10\ 000\ 000 \times 4\ 000\ 000)$;

Д-т сч. «Резерв под обесценение дебиторской задолженности»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 80 000 руб. $(400\ 000 : 10\ 000\ 000 \times 2\ 000\ 000)$.

Остаток 200 000 руб. $(10\ 200 - 10\ 000)$ не найдет отражения в учете, так как он приходится на внутренне созданный гудвилл.

Показатель	На начало периода	Обесценение	На конец периода
Гудвилл	—	—	—
Основные средства	3 840 000	160 000	4 000 000
Нематериальные активы	3 840 000	160 000	4 000 000
Дебиторская задолженность	1 920 000	80 000	2 000 000
ИТОГО	9 600 000	1 600 000	10 000 000

Если по гудвиллу была начислена амортизация на дату принятия МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», компания должна:

- с начала первого отчетного года, начинающегося с 31 марта 2004 г., прекратить амортизировать гудвилл;
- в начале первого отчетного года, начинающегося после 31 марта 2004 г., списать соответствующую величину накопленной амортизации путем уменьшения на эту сумму балансовой стоимости гудвилла;
- с первого отчетного года, начинающегося после 31 марта 2004 г. тестировать гудвилл на предмет обесценения.

С выходом МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» признание отрицательного гудвилла отменяется, при этом корректируется сумма нераспределенной прибыли.

Д-т сч. «Отрицательный гудвилл» К-т сч. «Нераспределенная прибыль».

Пример. Компания М приобрела компанию Д за 20 000 000 руб. Справедливая стоимость чистых активов компании на дату приобретения составила 15 000 000 руб. По состоянию на 31 марта 2004 г. накопленная амортизация гудвилла составила 3 000 000 руб.

Величина накопленной амортизации списывается путем уменьшения гудвилла на эту сумму:

Д-т сч. «Амортизация гудвилла» К-т сч. «Гудвилл» 3 000 000 руб.

Таким образом, сальдо по Д-т сч. «Гудвилл» составит 2 000 000 руб.

По состоянию на 31 марта 2004 г. на балансе компании М числится отрицательный гудвилл 10 000 000 руб., который относится к ранее осуществленной покупке бизнеса. На указанную сумму необходимо сделать корректировку входящего сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного периода:

Д-т сч. «Доходы будущих периодов», субсчет «Отрицательный гудвилл»

К-т сч. «Нераспределенная прибыль» 10 000 000 руб.

В финансовой отчетности должна быть раскрыта информация, которая позволит пользователям отчетности оценить динамику балансовой стоимости гудвилла в течение отчетного периода, а именно:

- о факторах, повлиявших на увеличение стоимости гудвилла при принятии его к учету, т.е. описание каждого нематериального актива, который не был признан отдельно от гудвилла и объяснение, почему справедливая стоимость этого актива может быть надежно оценена;
- валовой стоимости гудвилла и накопленных убытках от его обесценения;
- дополнительном гудвилле, признанном в течение отчетного периода, о гудвилле, включенном в группу активов, предназначенных для выбытия;
- убытках от обесценения, признанных в течение отчетного периода;
- суммах, признанных в отчете о прибылях и убытках в качестве отрицательного гудвилла.

Организации, которые будут впервые подготавливать консолидированную финансовую отчетность, могут столкнуться с проблемой расчета гудвилла, поскольку крайне сложно исчислить справедливую стоимость активов и обязательств приобретенной дочерней компании, которая была на дату приобретения. Предположим, первая консолидированная отчетность составляется на 31 декабря 2005 г., а акции дочерней компании приобретены в 1997 г. В силу невозможности получения на конец 2005 г. достоверной оценки показателей отчетности дочерней компании, которая была на дату приобретения, представляется нецелесообразным производить пересчет показателей бухгалтерской отчетности дочерней компании на дату приобретения. Указанная позиция нашла свое отражение в МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» в виде одного из нескольких выборочных (необязательных) исключений, позволяющих упростить переход компаний на МСФО. В соответствии с МСФО (IFRS) 1 материнская компания может включить в консолидированную отчетность данные о гудвилле, исчисленном на основе исторических данных о величине собственного капитала дочерней компании по состоянию на конец отчетного периода, в котором произошло приобретение акций, с учетом возможных корректировок по реклассификации нематериальных активов, условных обязательств и обесценения гудвилла.

Однако если материнская компания не составляла консолидированную отчетность до перехода на МСФО (но получила контроль над дочерней компанией до даты перехода на МСФО), для определения

гудвилла следует исчислить величину чистых активов дочерней компании по состоянию на дату перехода материнской компании на МСФО¹. Под датой перехода на МСФО понимается дата начала отчетного периода, который предшествует тому отчетному периоду, за который представляется первая финансовая отчетность по МСФО. Например, если датой первой финансовой отчетности по МСФО является 31.12.05, то датой перехода на МСФО будет 01.01.04 (если сопоставимая информация отчетности прошлых отчетных периодов представляется только за 2004 г.).

В сводной финансовой отчетности важное значение имеют показатели доли меньшинства. Под ней понимается часть чистых активов и часть финансового результата (чистой или нераспределенной прибыли) дочерней компании, приходящаяся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно. В сводном бухгалтерском балансе доля меньшинства в чистых активах дочерних компаний показывается отдельно от обязательств и капитала материнской компании. При этом доля меньшинства в чистых активах состоит из суммы на дату первоначального объединения и доли меньшинства в изменениях (приросте) капитала компании. Доля меньшинства в чистых активах на дату объединения рассчитывается в соответствии с МСФО 22 «Объединение компаний». Доля меньшинства в прибыли группы также показывается отдельно в сводном отчете о прибылях и убытках.

Для правильного понимания сводной финансовой отчетности в ней требуется сообщать следующую информацию:

- перечень дочерних компаний, данные которых имеют существенное значение для сводной финансовой отчетности группы, с указанием названия, страны регистрации или нахождения, доли участия или процента голосующих акций, принадлежащих материнской компании;
- причины, по которым дочерняя компания не включается в сводную отчетность (при наличии таких компаний);
- характер взаимоотношений между материнской компанией и дочерними компаниями, в которых материнская компания не владеет прямо или косвенно более чем половиной голосующих акций;

¹ Как правило, сумма, уплаченная за чистые активы бизнеса, не совпадает со стоимостью приобретаемых чистых активов. Консолидация, по сути, представляет собой замещение в отчетности материнской компании «балансовой стоимости инвестиций» в каждую дочернюю компанию на то, что эти инвестиции представляют собой реально на настоящий момент, т.е. на долю материнской компании в справедливой стоимости чистых активов.

- названия компаний, в которых материнской компании принадлежит прямо или косвенно более половины голосующих акций, но которые не являются дочерними из-за отсутствия контроля над ними;
- влияние приобретения и отчуждения дочерних компаний на финансовое положение группы на отчетную дату, результаты ее деятельности за отчетный период и соответствующие суммы за предшествующий период.

Материнской компании может принадлежать менее 100% голосующих акций дочерней и, следовательно, менее 100% ее чистых активов. Тогда, для того чтобы правильно составить отчетность, необходимо отдельно отразить такой источник образования активов группы, как средства миноритарных акционеров. Тем самым будет показано, что помимо материнской компании имеются и другие инвесторы.

Таким образом, если материнская компания владеет менее чем 100% чистых активов дочерней, то в консолидированной отчетности появится статья «Меньшинство акционеров», которая отражает их долю в чистых активах дочерней компании.

В соответствии с п. 22 МСФО (IAS) 27 доля меньшинства определяется по формуле

$$ДМ = ДМ_{\text{нач}} + ДМ_{\Delta}$$

где ДМ — доля меньшинства;

ДМ_{нач} — доля меньшинства в чистых активах дочерней компании на дату приобретения, исчисленная в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;

ДМ_Δ — изменение доли меньшинства после приобретения акций дочерней компании.

Доля меньшинства при первичной консолидации может быть рассчитана на основе двух подходов — основного и альтернативного.

При основном подходе долю меньшинства выделяют в балансовой стоимости, а при альтернативном — в справедливой стоимости капитала дочерней компании. Очевидно, что при различных вариантах валюты консолидированного баланса будет отличаться (при абсолютном равенстве балансовых оценок капитала дочерней организации). Например, справедливая стоимость капитала превышает его балансовую оценку. В этом случае альтернативный подход к расчету доли меньшинства приведет к увеличению валюты консолидированного баланса по сравнению с основным подходом. Противоположная ситуация вызовет обратный эффект.

Пример. Компания М 1 апреля 2005 г. приобрела 60% голосующих акций компании Д за 6 700 000 руб. Пакет был оплачен денежными средствами. Справедливая стоимость чистых активов компании Д на дату приобретения составляет 11 000 000 руб., балансовая — 10 000 000 руб.

Компания М приобрела только 60% от суммы чистых активов (11 000 000 руб.). Фактически это 6 600 000 руб.

Цена приобретения чистых активов определяется суммой денежных средств, которая была заплачена за голосующие акции компании М, — 6 700 000 руб.

Далее рассчитаем долю меньшинства, используя основной и альтернативный метод:

**Расчет доли меньшинства
основным и альтернативным способами, руб.**

Собственный капитал Д	Основной метод		Альтернативный метод	
	большинство акционеров	меньшинство акционеров	большинство акционеров	меньшинство акционеров
Капитал (от балансовой стоимости)	6 000 000 (60% от 10 000 000)	4 000 000 (40% от 10 000 000)	6 000 000 (60% от 10 000 000)	4 000 000 (40% от 10 000 000)
Результат переоценки (справедливая минус балансовая стоимость)	600 000 (60% от 1 000 000)	— (60% от 1 000 000)	600 000 (60% от 1 000 000)	400 000
Итого отражено в консолидированной отчетности	6 600 000	4 000 000	6 600 000	4 400 000
Итого чистых идентифицируемых активов, включенных в консолидированную отчетность	10 600 000		11 000 000	

В соответствии с UK GAAP альтернативный порядок определения доли меньшинства является обязательным. US GAAP допускает как основной, так и альтернативный порядок, отдавая при этом предпочтение основному. В МСФО (IFRS) 3 принята концепция отказа от основного подхода.

Доля меньшинства акционеров не является обязательством компании, представляющей отчетность. Ее следует отражать как компонент собственных средств.

В последующие после покупки бизнеса периоды следует учитывать изменение доли меньшинства за счет хозяйственных операций группы. Рассмотрим ее изменение на условном примере.

Пример. Расчет доли меньшинства в чистых активах дочерней компании приведен ниже (отрицательные величины взяты в скобки).

Доля меньшинства на дату приобретения

Структура чистых активов (капитала) дочерней компании на дату приобретения	Сумма, руб.	Доля миноритарных акционеров, %	Доля меньшинства, руб.
Уставный капитал, в том числе:	1 000 000		
обыкновенные акции	900 000	25	225 000
привилегированные акции	100 000	60	60 000
Резервный капитал	150 000	25	37 500
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	2 000 000	25	500 000
Итого ДМ _{нач}	3 150 000	—	822 500

Изменение доли меньшинства

Основание изменения доли меньшинства	Влияние на чистую прибыль, руб.	Доля миноритарных акционеров, %	Изменение доли меньшинства, руб.
Чистая прибыль первого отчетного года после даты приобретения акций дочерней компании (по отчету о прибылях и убытках дочерней компании)	2 400 000	25	—
Дивиденды по привилегированным акциям, находящимся в собственности миноритарных акционеров*	(40 000)	—	40 000**
Чистая прибыль для распределения между материнской компанией и долей меньшинства	2 360 000	25	590 000
Исключение внутригрупповых продаж	(120 000)	25	(30 000)
Итого ДМ _к	2 240 000	—	600 000

* В соответствии с п. 36 МСФО 27 при наличии у дочерней компании кумулятивных привилегированных акций, принадлежащих миноритарным акционерам, материнская компания исчисляет свою долю в чистой прибыли (убытке) после вычета дивидендов по таким акциям вне зависимости от того, объявлены они или нет.

** Дивиденды по привилегированным акциям включаются в состав доли меньшинства только в случае, когда указанные акции в соответствии с МСФО могут учитываться как компонент капитала, а не как обязательства (более подробно см. п. 16, 17 МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»).

Доля меньшинства после первого отчетного года

Показатель	Сумма, руб.
ДМ _{нач}	822 500
ДМ _к	600 000
Итого ДМ:	1 422 500

Применительно к рассмотренному примеру предлагаются следующие корректировки.

Формирование доли меньшинства:

Д-т сч. «Капитал дочерней компании» — 3 150 000 руб.,
К-т сч. «Инвестиции в дочернюю компанию» — 2 327 500 руб.,
К-т сч. «Доля меньшинства» — 822 500 руб.

Исключение инвестиций в дочернюю компанию и признание доли меньшинства:

Д-т сч. «Дивиденды по привилегированным акциям» — 40 000 руб.,
Д-т сч. «Чистая прибыль отчетного периода» — 590 000 руб.,
К-т сч. «Обесценение гудвилла дочерней компании» — 55 000 руб.,
К-т сч. «Чистая прибыль» — 30 000 руб.,
К-т сч. «Доля меньшинства» — 545 000 руб.

Поясним, что информация об исключении внутригрупповых продаж формируется путем следующих корректировок:

Д-т сч. «Выручка от продаж» — 500 000 руб.,
К-т сч. «Себестоимость продаж» — 380 000 руб.,
Д-т сч. «Чистая прибыль» — 120 000 руб.

В результате исключения внутригрупповых продаж доля меньшинства подлежит уменьшению на 30 000 руб. (120 000 × 25%).

При расчете доли меньшинства может возникнуть ситуация, когда чистый убыток, приходящийся на долю меньшинства, превышает ее. В таком случае доля меньшинства будет доведена до нуля, а величина превышения будет отнесена в уменьшение чистых активов группы, сформированных с учетом доли материнской компании в чистых активах дочерних компаний. При условии получения дочерней компанией прибыли в последующие отчетные периоды такая прибыль будет относиться на увеличение чистых активов группы до момента покрытия ранее отнесенного превышения убытка дочерней компании над долей меньшинства (п. 35 МСФО 27). После восстановления чистых активов группы оставшаяся часть чистой прибыли дочерней компании подлежит распределению между группой (долей материнской компании) и долей меньшинства в установленном порядке.

Благодаря построчному сложению активов материнской и дочерней организаций в консолидированной отчетности их сумма будет равна

100% активов материнской плюс 100% активов дочерней компании. Соответственно и прибыль группы за отчетный период будет представлять собой сумму прибылей указанных компаний.

Изучив расчет основных показателей консолидированной отчетности в соответствии с требованиями МСФО, можно перейти к изучению методики составления консолидированной отчетности исходя из значимости информации, содержащейся в сводной отчетности для обеспечения эффективного вложения и более точной оценки ограниченных ресурсов капитала у отечественных и иностранных инвесторов.

4.4. Методика формирования показателей консолидированной отчетности в последующие периоды деятельности группы

Объем и порядок, включая сроки, представления индивидуальной бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации для составления консолидированной бухгалтерской отчетности (в том числе дополнительной информации, необходимой для составления сводной бухгалтерской отчетности) следует включать в консолидированную отчетность, начиная с даты приобретения и до даты выбытия. Учетная политика должна предусматривать, что окончание финансового года должно быть едино для всех компаний, входящих в группу. При этом организации группы до составления сводной бухгалтерской отчетности выверяют и урегулируют все взаиморасчеты и иные финансовые обязательства между участниками группы взаимосвязанных организаций.

Бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется путем построчного суммирования аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. При этом для формирования финансовой информации о группе как о едином целом необходимы следующие операции:

- заместить балансовую стоимость инвестиций материнской компании на соответствующие части капитала каждой дочерней компании, принадлежащие материнской компании;
- рассчитать долю меньшинства в чистой прибыли сведенных дочерних компаний за отчетный период для отражения ее отдельно от обязательств и капитала материнской компании в консолидированном балансе;
- представить долю меньшинства в чистых активах;
- произвести корректировки нераспределенной прибыли группы, исходя из суммы чистой прибыли сведенных дочерних обществ, причитающейся владельцам материнской компании

(за минусом суммы чистой прибыли, приходящейся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно);

- исключить любую задолженность по расчетам внутри группы;
- исключить нереализованную прибыль и нереализованные убытки от операций внутри группы;
- исключить дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами материнской компании, либо другим дочерним обществам той же материнской компании, а также материнской компанией своим дочерним обществам.

При консолидации, как было указано выше, необходимо определить структуру группы компаний, для которой строится консолидированная отчетность, т.е. выделить материнскую компанию и все дочерние компании на дату составления отчетности. Описать, на основании чего осуществляется контроль над активами дочерних компаний и в какой доле следует включать прибыль, заработанную каждой дочерней компанией с даты ее приобретения материнской компанией, в консолидированную прибыль группы.

Далее для каждой дочерней компании следует рассчитать справедливую стоимость чистых активов на дату приобретения и дату составления отчетности.

Пример. Компания «Альфа» приобрела 80% акций компании «Сейл» 31 декабря 2003 г. Нераспределенная прибыль «Сейл» на дату покупки составляла 200 д.е. Деловая репутация обесценилась на 320 д.е. На конец 2005 г. укрупненные индивидуальные балансы компаний группы имеют следующий вид.

На 31 декабря 2005 г.	«Альфа»	«Сейл»
Основные средства	2 800	2 000
Инвестиции в «Сейл»	2 400	
Текущие активы	1 400	1 200
Итого активы	6 600	3 200
Акционерный капитал	200	1 800
Нераспределенная прибыль	6 400	1 400
Итого капитал	6 600	3 200

Проведем расчет чистых активов.

Наименование статьи	На отчетную дату	На дату приобретения	Приращение
Акционерный капитал	1 800	1 800	
Нераспределенная прибыль	1 400	200	1 200
Итого	3 200	2 000	1 200

Результаты дают возможность выполнить последующие расчеты. С использованием итогового значения справедливой стоимости чистых активов на дату приобретения, производится расчет гудвилла. Приращение чистых активов дочерней компании с даты приобретения до отчетной даты есть не что иное как заработанная прибыль дочерней компании. Стоимость приобретаемых чистых активов на начало периода может быть оплачена денежными средствами на дату покупки, но возможно, что оплата будет отложена. Отложенное вознаграждение должно быть отражено на момент приобретения и каждую последующую отчетную дату, вплоть до погашения по дисконтированной стоимости. Соответственно в расчете гудвилла будет использоваться дисконтированная стоимость отложенного возмещения на дату приобретения. Кроме того, при приобретении возможен обмен акциями. В этом случае пакет собственных акций обменивается на контрольный пакет акций дочерней компании. Справедливая стоимость возмещения будет в этом случае рассчитана исходя из рыночной стоимости акций материнской компании, переданных в оплату контрольного пакета акций дочерней компании, что также найдет отражение в расчете гудвилла. В зависимости от формы оплаты первоначальной стоимости чистых активов дочерней компании, гудвилл будет различным по величине.

Итоговое значение стоимости чистых активов на отчетную дату, умноженное на процент, которым владеют миноритарные акционеры дочерней компании, выявит долю меньшинства в консолидированном балансе. Разница между справедливой стоимостью чистых активов дочерней компании на отчетную дату и дату приобретения, умноженная на процент приобретенных голосующих акций, дает долю в приращении чистых активов, которая будет включена в расчет нераспределенной прибыли группы в консолидированном балансе.

Таким образом, на расчете чистых активов дочерней компании на отчетную дату и на дату приобретения в дальнейшем строится расчет основных корректировок.

Пример (продолжение). Рассчитаем деловую репутацию (гудвилл) на дату составления отчетности.

Первоначальная стоимость инвестиций	2 400
Доля в чистых активах $2000 \times 0,8 = 1600$	-1 600
Деловая репутация	800
Обесценение	-320
В баланс	480

Рассчитаем нераспределенную прибыль.

Доля меньшинства на дату составления отчетности $3200 \times 0,2 = 640$	
Нераспределенная прибыль группы «Альфа»	6 400
Доля в прибыли «Сейла» после приобретения $[(1400 - 200) \times 0,8 = 960]$	960

Обесценение гудвилла	-320
В баланс	7 040

Консолидированный баланс группы на 31 декабря 2005 г.

Деловая репутация	480
Основные средства	4 800
Чистые текущие активы	2 800
Итого активы	7 880
Акционерный капитал	200
Нераспределенная прибыль	7 040
Доля меньшинства	640
Итого капитал	7 880

Рассмотрим ситуацию, когда «Альфа» не заплатила всю сумму инвестиций в момент приобретения 31 декабря 2003 г., а перенесла часть суммы инвестиций (половину) на три года по условиям договора. При этом сделаем допущение, что стоимость компании «Альфа» составляет 10% и, по оценкам руководства компании, не изменилась с момента покупки дочерней компании. В этом случае балансы компаний на 31 декабря 2005 г. будут выглядеть следующим образом.

На 31 декабря 2005 г.	«Альфа»	«Сейл»
Основные средства	2 800	2 000
Инвестиции в «Сейл»	2 102	
Текущие активы	1 400	1 200
Итого активы	6 302	3 200
Акционерный капитал	200	1 800
Нераспределенная прибыль	5 200	1 400
Отложенное возмещение	902	
Итого капитал	6 302	3 200

Рассмотрим алгоритм формирования консолидированной отчетности группы.

Структура группы осталась прежней, и доля меньшинства в ней составляет 20%. Расчет справедливой стоимости чистых активов компании «Сейл» на отчетную дату и дату приобретения также не изменился.

Однако в расчете гудвилла возникают отличия. Следует продисконтировать отложенное возмещение исходя из 10% стоимости капитала компании «Альфа». Для этого воспользуемся формулой приведенной стоимости:

$$PV = FV : (1 + i)^3,$$

где PV — приведенная стоимость;
FV — будущая стоимость;
i — ставка дисконтирования;
3 — количество периодов (в нашем случае лет).

Подставив в формулу данные из условия, рассчитаем отложенное возмещение на дату приобретения дочерней компании:

$$PV = 1200 : (1 + 0,1)^3 = 902 \text{ руб.}$$

Таким образом, следует отразить в отчетности «Альфы» задолженность по оплате части приобретения, а в консолидированном балансе на 31 декабря 2005 г. необходимо скорректировать обязательство по отложенному возмещению в связи с сокращением периода дисконтирования. Разницу между оценкой такого обязательства на дату отчетности и первоначальной оценкой необходимо учесть при расчете нераспределенной прибыли группы.

Первоначальные инвестиции	1 200
Отложенное возмещение	902
Доля в чистых активах $2000 \times 0,8 = 1600$	-1 600
Деловая репутация	502
Обесценение	-320
В баланс	182

Расчет доли меньшинства не изменится. Появится дополнение в расчете нераспределенной прибыли группы. На момент приобретения мы продисконтировали отложенное возмещение исходя из условия, что оно будет погашено через три года. При составлении отчетности на 31 декабря 2005 г. следует учесть, что до момента погашения долга остался год. Используя допущение, что стоимость капитала компании не изменилась, продисконтируем отложенное возмещение исходя из оставшегося одного года:

$$PV = 1200 : (1 + 0,1)^1 = 1091 \text{ руб.}$$

Изменение отложенного возмещения $1091 - 902 = 189$ представляет собой увеличение обязательства из-за сокращения периода дисконтирования. Эту же величину (с разницей из-за округления) можно получить, увеличив сумму через год на $902 \times 0,1 = 90$, т.е. $902 + 90 = 992$. Еще через год, увеличив обязательство на $992 \times 0,1 = 99$, т.е. $992 + 99 = 1091$.

Нераспределенная прибыль группы «Альфа»	5 200
Доля в прибыли «Сейла» после приобретения	
$[(1400 - 200) \times 0,8 = 960]$	960
Увеличение обязательств	-189
Обесценение гудвилла	-320
	5651

Консолидированный баланс группы «Альфа» на 31 декабря 2005 г.

АКТИВЫ	
Деловая репутация	182
Основные средства	4 800
Текущие активы	2 600
Итого активы	7 582
КАПИТАЛ	
Акционерный капитал	200
Нераспределенная прибыль	5 651

Доля меньшинства	640
Итого капитал	6 491
Обязательства	
Отложенное возмещение	1 091
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	7 582

В конце 2006 г. компания «Альфа» погасит обязательство, и оно не будет представлено в балансе группы.

Кроме рассмотренных выше позиций, при консолидации осуществляют ряд дополнительных корректировок. Их появление связано с осуществлением внутригрупповых операций. Такие операции являются обычными для объединений компаний, поскольку группы создаются для достижения стратегических целей: получение территориального преимущества, часто выражающегося в захвате новых географических рынков, существенного увеличения объема бизнеса. В результате таких операций у компании-продавца возникает прибыль, а у компании-покупателя появляется актив на балансе. Если на конец отчетного периода приобретенные в результате такой операции товары еще находятся на складе компании-покупателя, то, с точки зрения группы, никакой реализации не было, а значит, прибыль, полученная компанией-покупателем, с точки зрения консолидированной отчетности, признаваться не должна. Таким образом, появляется нереализованная прибыль, которая подлежит исключению при расчете консолидированной нераспределенной прибыли группы. Нереализованную прибыль возможно исключать либо при консолидации, либо произведя корректировки непосредственно в отчетности компании-продавца. МСФО 27 рекомендует порядок исключения нереализованной прибыли устанавливать в учетной политике объединяющихся компаний.

Если прибыль исключается при консолидации, она будет вычитаться из прибыли группы, а запасы в консолидированном балансе будут уменьшены на такую же величину. Если же учетная политика предписывает делать корректировку у компании-продавца, то в случае, когда продавцом является дочерняя компания, а покупателем — материнская, нереализованная прибыль должна быть исключена при расчете чистых активов дочерней компании, что повлияет на долю меньшинства в консолидированном балансе, поскольку будет скорректирована итоговая сумма чистых активов на дату составления отчетности.

Запасы же будут подвергнуты корректировке, как и в первом случае. Корректировка стоимости запасов осуществляется исходя из требований МСФО 2 «Запасы», в соответствии с требованиями которого запасы должны учитываться в балансе по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цены реализации. Для консолидирован-

ного баланса принцип расчета остается тем же, с той лишь разницей, что речь теперь идет о группе, а себестоимость для группы представляет собой первоначальную стоимость компании-продавца. То есть во втором варианте нереализованную прибыль будут делить между собой акционеры материнской компании и миноритарные акционеры.

Обязательной корректировке подлежат расчеты по дебиторской и кредиторской задолженности между предприятиями группы. Данная корректировка может осуществляться при наличии:

- операций по выдаче сумм авансов и получении авансов внутри группы;
- при наличии сумм взаимной дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам между компаниями группы;
- операций по выдаче и погашению займов внутри группы;
- нереализованных прибылей и убытков, возникающих в результате операций по продаже продукции, товарно-материальных запасов, основных средств между компаниями группы;
- исключения задолженности по выплате дивидендов одной компании другой компании группы.

Разберем типовые внутригрупповые операции, которые следует исключать при формировании консолидированной финансовой отчетности. Важно отметить, что в бухгалтерских записях по исключению внутригрупповых оборотов в соответствующих случаях присутствует символ $(O_1 - O_2)$, обозначающий необходимость исключения дебетового оборота из статьи отчетности одной организации группы и кредиторского оборота — из корреспондирующей статьи отчетности другой организации группы.

Авансы подлежат исключению следующей корректировкой $(O_1 - O_2)$:

Д-т сч. «Авансы полученные» К-т сч. «Авансы выданные».

Суммы расчетов с дебиторами и кредиторами взаимоисключают- ся следующим образом $(O_1 - O_2)$:

Д-т сч. «Расчеты с кредиторами» К-т сч. «Расчеты с дебиторами».

Исключение займов, выданных и предоставленных внутри группы, затрагивает показатели как отчета о прибылях и убытках, так и бухгалтерского баланса консолидированной отчетности по МСФО. Если основная сумма внутригруппового займа составляет 100 д.е., начисленных процентов — 7 д.е., то корректировки будут следующими $(O_1 - O_2)$:

Д-т сч. «Займы полученные» К-т сч. «Займы выданные» — на сумму 100 д.е.,

Д-т сч. «Затраты по финансированию» К-т сч. «Проценты к получению» — на сумму 7 д.е.

Если в результате хозяйственных операций между компаниями группы возникает нереализованная прибыль, то, с точки зрения компаний группы, необходима дополнительная информация о состоянии приобретенных запасов. Если на конец отчетного периода запасы уже проданы за пределы группы либо списаны в производство, то прибыль будет считаться реализованной. Если запасы на отчетную дату находятся на складе, то прибыль, полученная от данной хозяйственной операции, будет считаться нереализованной и подлежать исключению в процессе составления финансовой отчетности. Рассмотрим данную ситуацию на примере.

Пример (продолжение). Компания «Альфа» приобрела 80% акций компании «Сейл» 31 декабря 2003 г. Резервы «Сейла» на дату покупки составляли 200 д.е. На момент приобретения инвестиция головная организация оплатила 50% стоимости инвестиций по договору. Оставшуюся часть «Альфа» должна оплатить через три года. Сделаем допущение, что стоимость капитала «Альфы» составляет 10% и, по оценкам руководства компании, не изменилась с момента покупки дочерней компании.

Укрупненные индивидуальные балансы компаний на конец 2005 г.

На 31 декабря 2005 г.	«Альфа»	«Сейл»
Основные средства	2 800	2 000
Инвестиции в «Сейл»	2 102	
Текущие активы	1 400	1 200
Итого	6 302	3 200
Акционерный капитал	200	1 800
Нераспределенная прибыль	5 200	1 400
Отложенное возмещение	902	
Итого	6 302	3 200

Компания «Альфа» решила в конце отчетного года выплатить дивиденды в размере 500 д.е. по материнской компании и 200 д.е. по дочерней компании «Сейл». В индивидуальной отчетности компаний эти дивиденды еще не отражены.

Справедливая стоимость основных средств на момент приобретения превышала балансовую стоимость на 360 д.е. Остаточный срок полезного использования составлял шесть лет. Необходимо учесть этот факт при расчете чистых активов дочерней компании на отчетную дату и дату приобретения.

Дополнительная информация: гудвилл обесценился до 80 д.е. Кроме того, компания «Сейл» продала в течение отчетного года компании «Альфа» товары на сумму 300 д.е. В данной операции использовалась обычная наценка к себестоимости для товаров данного вида, которая составила 20%. На конец отчетного периода 40% товаров продолжали оставаться на складе «Альфы».

МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» не дает однозначного указания, у кого мы должны сделать корректировку нереализованной прибыли, возникающей в случае наличия в остатках запасов, реализованных с прибылью в течение года компаниями внутри группы. Возможны два варианта: отражение у компании-продавца и отражение при консолидации. Если в учетной политике группы прописано, что исключение нереализованной прибыли всегда происходит при консолидации, то корректировка на неререализованную прибыль произойдет при расчете нераспределенной прибыли группы в целом, а корректировка стоимости запасов — при построении консолидированного баланса.

Решение примера. Определяем структуру группы: группе принадлежит 80% чистых активов дочерней компании, а меньшинству — 20%.

Рассчитаем чистые активы дочерней компании.

Наименование статьи	На отчетную дату	На дату приобретения	Приращение
Акционерный капитал	1 800	1 800	—
Нераспределенная прибыль	1 400	200	1 200
Дооценка основных средств	240	360	-120
Нереализованная прибыль	???	—	—
Итого	???	???	???

На дату приобретения необходимо дооценить объект основных средств, что будет отражено проводкой:

Д-т сч. «Основные средства» — 360

К-т сч. «Резерв переоценки» — 360.

На отчетную дату — 31 декабря 2005 г. прошло два года с момента переоценки. Два года компания начисляла износ, следовательно, каждый год из резерва переоценки мы должны были списывать в нераспределенную прибыль $\frac{1}{6}$ дооценки. За два года резерв уменьшился до 240. Исходя из условий известно, что была осуществлена продажа товаров.

Рассчитаем результат от этой операции при реализации товаров компанией «Сейл» компании «Альфа». Вся сумма реализации:

Д-т сч. «Денежные средства» — 600

К-т сч. «Реализация» — 600.

Поскольку речь идет о наценке к себестоимости, первоначальная стоимость у компании продавца составляла:

$$600 : 120 \times 100 = 500,$$

прибыль, показанная компанией «Сейл», составила:

$$600 : 120 \times 20 = 100.$$

Таким образом, прибыль, показанная в индивидуальной отчетности «Сейла», была включена полностью в прибыль по данной продаже.

Известно, что 40% товаров, проданных в результате осуществления указанной сделки, остались на складе покупателя, а значит, в этой части прибыль оказалась неререализованной, поскольку актив остался на балансе группы.

Итак, неререализованная прибыль составила: $100 \times 0,4 = 40$.

Рассмотрим два варианта учетной политики, регламентирующей отражение неререализованной прибыли по результатам внутригрупповых операций.

Вариант 1. Произведем расчет чистых активов в компании «Сейл» в случае исключения неререализованной прибыли у компании-продавца.

1. Рассчитаем чистые активы дочерней компании

Наименование статьи	На отчетную дату	На дату приобретения	Приращение
Акционерный капитал	1 800	1 800	—
Нераспределенная прибыль	1 400	200	1 200
Дооценка основных средств	240	360	-120
Нереализованная прибыль	-40	—	-40
Итого	3 400	2 360	1 040

2. Деловая репутация (гудвилл)

Первоначальные инвестиции 1200

Отложенное возмещение 902

Доля в чистых активах $2360 \times 0,8 = 1888$ -1 888

Деловая репутация 214

Обесценение -154

В баланс 60

3. Доля меньшинства $3400 \times 0,2 = 680$.

4. Нераспределенная прибыль группы формируется с учетом изменения отложенных возмещений за рассматриваемый период. На момент приобретения отложенное возмещение было продисконтировано исходя из условия погашения через три года. На момент составления отчетности на 31 декабря 2005 г. продисконтируем отложенное возмещение исходя из оставшегося одного года:

$$PV = 1200 : (1 + 0,1)^1 = 1091.$$

Изменение отложенного возмещения $1091 - 902 = 189$ представляет собой увеличение обязательства из-за сокращения периода дисконтирования. Эту же величину (с разницей из-за округления) можно получить, увеличив сумму через год на $902 \times 0,1 = 90$, то есть $902 + 90 = 992$.

В консолидированном балансе останутся в качестве обязательства дивиденды меньшинства дочерней компании 40 ($200 \times 0,2 = 40$) и полностью дивиденды материнской компании — 500, поскольку они должны быть выплачены за пределы группы. Дивиденды уменьшают нераспределенную прибыль.

Нераспределенная прибыль группы

Прибыль «Альфы»	5 200
Доля в прибыли «Сейла» после приобретения $1040 \times 0,8 = 832$	832
Увеличение обязательства	-189
Обесценения гудвилла	-154
Дивиденды «Альфы»	-500
Дивиденды меньшинства «Сейла»	-40
В баланс	5 149

5. Построим консолидированный баланс группы «Альфа» на 31 декабря 2005 г.

АКТИВЫ	
Деловая репутация	60
Основные средства	5 040
Текущие активы	2 560
Итого активы	7 660
КАПИТАЛ	
Акционерный капитал	200
Нераспределенная прибыль	5 149
Доля меньшинства	680
Итого капитал	6 029
Обязательства	
Отложенное возмещение	1 091
Задолженность по дивидендам	540
Итого обязательства	1 631
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	7 660

Вариант 2. Приведем расчет чистых активов компании «Сейл» в случае исключения нераспределенной прибыли при выполнении консолидации.

1. Рассчитаем чистые активы дочерней компании:

Наименование статьи	На отчетную дату	На дату приобретения	Приращение
Акционерный капитал	1 800	1 800	—
Нераспределенная прибыль	1 400	200	1 200
Дроценка основных средств	240	380	-120
Итого	3 440	2 380	1 060

2. Деловая репутация (гудвилл)	
Первоначальные инвестиции	1 200
Отложенное возмещение	902
Доля в чистых активах $0,8 \times 2380 = 1888$	-1 888
Деловая репутация	214
Обесценение	154
В баланс	60

3. Доля меньшинства $3440 \times 0,2 = 688$.

4. Нераспределенная прибыль группы формируется с учетом изменения отложенных возмещений за рассматриваемый период. На момент приобретения отложенное возмещение было продисконтировано исходя из условия погашения через три года. На момент составления отчетности на 31 декабря 2005 г. продисконтируем отложенное возмещение исходя из оставшегося одного года:

$$PV = 1200 : (1 + 0,1)^1 = 1091.$$

Изменение отложенного возмещения $1091 - 902 = 189$ представляет собой увеличение обязательства из-за сокращения периода дисконтирования. Эту же величину (с разницей из-за округления) можно получить, увеличив сумму через год на $902 \times 0,1 = 90$, то есть $902 + 90 = 992$.

В консолидированном балансе останутся в качестве обязательства дивиденды меньшинства дочерней компании 40 ($200 \times 0,2 = 40$) и полностью дивиденды материнской компании — 500, поскольку они должны быть выплачены за пределы группы. Дивиденды уменьшат нераспределенную прибыль.

Нераспределенная прибыль группы

Прибыль «Альфы»	5 200
Доля в прибыли «Сейла» после приобретения $1080 \times 0,8 = 864$	864
Увеличение обязательства	-189
Обесценение гудвилла	-154
Нераспределенная прибыль	-40
Дивиденды «Альфы»	-500
Дивиденды меньшинства «Сейла»	-40
В баланс	5 141

5. Построим консолидированный баланс группы «Альфа» на 31 декабря 2005 г.

АКТИВЫ	
Деловая репутация	60
Основные средства (с учетом дооценки 240)	5 040
Текущие активы (с учетом корректировки по запасам на минус 40)	2 560
Итого активы	7 660
КАПИТАЛ	
Акционерный капитал	200
Нераспределенная прибыль	5 141
Доля меньшинства	688
Итого капитал	6 029
Обязательства	
Отложенное возмещение	1 091
Задолженность по дивидендам	540
Итого обязательства	1 631
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	7 660

Еще один вариант корректировок будет касаться продажи объектов основных средств одной компании другой компании, входящей в группу. Это обусловлено тем, что объекты основных средств амортизируются. Согласно единой учетной политике группы взаимосвязанных компаний, правила начисления амортизации должны быть одинаковыми для всех участников группы. Это должно быть выражено в том, что у всех компаний одни и те же объекты основных средств отнесены к одним и тем же амортизационным группам.

Кроме того, в год приобретения амортизация начисляется в полном объеме, а в год выбытия не начисляется вообще (аналогично с месяцем). Таким образом, мы исключаем ситуацию, когда на одни объекты износ будет начислен дважды, а на другие — не будет начислен вовсе в случае их продажи и разных учетных политик у компаний внутри группы. В случае реализации объектов основных средств их стоимость в консолированном балансе должна соответствовать стоимости, которая была бы, если бы никакой передачи (продажи) объекта не осуществлялось. Амортизационные отчисления должны быть скорректированы. Эта корректировка должна войти в расчет нераспределенной прибыли группы.

На дату приобретения чистые активы приобретаемой компании должны быть оценены по справедливой стоимости. Для разных объектов основных средств подход к определению справедливой стоимости несколько отличается. Предположим, в балансе дочерней компании содержится объект «здание». В индивидуальной отчетности приобретаемой компании этот объект оценивается по первоначальной стоимости за вычетом накопленного износа. При расчете стоимости приобретаемых идентифицируемых активов, нам необходимо отразить это здание по справедливой стоимости, чтобы не зависеть гудвилл. Таким образом, на дату приобретения необходимо сделать переоценку. Такая переоценка найдет отражение в расчете чистых активов дочерней компании. На дату приобретения величина чистых активов будет увеличена на разницу между балансовой стоимостью в индивидуальной финансовой отчетности дочерней компании справедливой стоимостью здания. Этим, однако, корректировка чистых активов не ограничится. С даты приобретения до отчетной даты на здание по-прежнему начисляется износ — с той лишь разницей, что в индивидуальной отчетности он начисляется исходя из первоначальной стоимости, а для целей консолидации — исходя из результатов переоценки. Созданный резерв должен пропорционально переноситься в нераспределенную прибыль. Таким образом, на отчетную дату резерва должно остаться меньше с учетом его переноса.

Пример. Компания «Альфа» продала компании «Сейл» в начале 2004 г. основные средства. Стоимость сделки составила 1080 д.е. Первоначальная стоимость объектов основных средств составила 1200 д.е., основные средства были введены в эксплуатацию в январе 2003 г., срок полезного использования был определен четыре года и до настоящего времени не пересматривался. Износ начислялся линейным методом. Учетная политика группы гласит, что в год приобретения на объект основных средств амортизация начисляется в полном объеме, в год выбытия — не начисляется вовсе.

МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» требует отражения объектов основной стоимости по стоимости, по которой отражались бы объекты основной стоимости, если бы их продажа между предприятиями, входящими в группу, не отражалась. А это значит, что по всем операциям реализации объектов основной стоимости между компаниями группы необходимо делать корректировочные расчеты для того, чтобы, с одной стороны, исключить нереализованную прибыль, а с другой — скорректировать амортизационные отчисления, которые оказывают влияние на прибыль отчетного периода.

На практике таких операций может быть достаточно много, и корректировки бывают существенными для данных групповой финансовой отчетности.

Пример. Реализация (сокращенно) была отражена в учете компании-продавца («Холдинг») следующим образом:

Д-т сч. «Денежные средства» —	1 080 руб.
К-т сч. «Балансовая стоимость основных средств» —	900 руб.
К-т сч. «Прибыль» —	180 руб.

С точки зрения группы, объект основных средств остался внутри группы, т.е. это по-прежнему актив, который будет приносить экономические выгоды через перенос своей стоимости на себестоимость товаров, работ, услуг.

У компании-покупателя («Сейл») в начале 2004 г. появился объект основных средств первоначальной стоимостью 1080 д.е. Таким образом, за два года на него был начислен износ 720 д.е. исходя из оставшихся трех лет полезной службы по 360 д.е. в год. Его остаточная стоимость на конец 2004 г. составила 360 д.е.

Представим сложившуюся на конец 2004 г. ситуацию.

Компания-покупатель («Сейл»)	Начисление у «Сейла»	Если бы продажи не было	Корректировка
Первоначальная стоимость	1 080	1 200	
Амортизация за год	360	360	-60
Амортизация за предыдущий год	360	300	-60

Компания-покупатель («Сейл»)	Начисление у «Сейла»	Если бы продажи не было	Корректировка
Амортизация, всего	720	900	
Остаточная стоимость	360	300	-60
Компания-продавец («Альфа»)	Начисление у «Сейла»	Если бы продажи не было	Корректировка
Выручка от реализации	1 080		
Себестоимость	900		
Прибыль	180		-180

Если компания-продавец является материнской, корректировки делаем при консолидации. Если компания-продавец является дочерней, то становится принципиальным, как прописано в учетной политике. В этом случае нереализованную прибыль исключают у компании-продавца, и если это дочерняя компания, расчеты повлияют на долю меньшинства.

Пересчитаем все шаги с учетом новой информации. Параллельно будем комментировать, что было бы, если бы продавцом была компания «Сейл», т.е. как бы такая операция купли-продажи отразилась на доле меньшинства в консолидированном балансе. За базовый расчет возьмем *вариант 1* по корректировке запасов, когда корректировка затрагивает стоимость чистых активов дочерней компании на отчетную дату, а, следовательно, находит отражение в доле меньшинства.

Пример.

1. Структура группы не изменилась — 80%, доля меньшинства — 20%.

2. Расчет чистых активов компании «Сейл».

Вариант 1. Компания-продавец является материнской компанией.

Наименование статьи	На отчетную дату	На дату приобретения	Приращение
Акционерный капитал	1 800	1 800	
Нераспределенная прибыль	1 400	200	1 200
Дооценка основных средств	240	360	-120
Нереализованная прибыль	-40	—	-40
Итого	3 400	2 360	1 040

Здесь расчет гудвилла и доли меньшинства не будет отличаться от предыдущей части примера.

3. Деловая репутация (гудвилл).

Первоначальные инвестиции	1 200
Отложенное возмещение	902
Доля в чистых активах $2360 \times 0,8 = 1888$	1 888
Деловая репутация	214
Обесценение	154
В баланс	60

4. Доля меньшинства

$$3400 \times 0,2 = 680.$$

5. Расчет нераспределенной прибыли группы включает в себя нереализованную прибыль от продажи основных средств и корректировку амортизационных отчислений.

«Альфа»	5 200
Доля в прибыли «Сейла» после приобретения $1040 \times 0,8 = 832$	832
Увеличение обязательства	189
Обесценение гудвилла	154
Нереализованная прибыль по реализации основных средств	180
Возврат амортизации	120
Дивиденды «Холдинга»	-500
Дивиденды меньшинства «Сейла»	-40
В баланс	5 089

Таким образом, консолидированный баланс группы «Альфа» будет иметь вид:

Активы	
Деловая репутация	60
Основные средства (с учетом дооценки 240 и корректировки продажи — 60)	4 980
Текущие активы (с учетом корректировки по запасам на — 40)	2 580
Итого активы	7 600
Капитал	
Акционерный капитал	200
Нераспределенная прибыль	5 089
Доля меньшинства	680
Итого капитал	5 969
Обязательства	
Отложенное возмещение	1 091
Задолженность по дивидендам	540
Итого обязательства	1 631
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	7 600

Вариант 2. Компания-продавец является дочерней компанией.

Наименование статьи	На отчетную дату	На дату приобретения	Приращение
Акционерный капитал	1 800	1 800	
Нераспределенная прибыль	1 400	200	1 200
Дооценка основных средств	240	360	-120
Нереализованная прибыль по запасам	-40	—	-40
Нереализованная прибыль по основным средствам	-180	—	-180
Итого	3 220	2 360	860

1. Деловая репутация (гудвилл)

Первоначальные инвестиции	1 200
Отложенное возмещение	902
Доля в чистых активах $2360 \times 0,8 = 1888$	-1 888
Деловая репутация	214
Обесценение	154
В баланс	60

2. Доля меньшинства $3220 \times 0,2 = 644$.

Нераспределенная прибыль группы рассчитывается с учетом продисконтированного отложенного возмещения исходя из условия, что оно будет погашено через три года. При составлении отчетности на 31 декабря 2005 г. следует учесть, что до момента погашения долга остался год. Используя допущение, что стоимость капитала компании не изменилась, продисконтируем отложенное возмещение исходя из оставшегося одного года:

$$PV = 1200 : (1+0,1)^1 = 1091.$$

Изменение отложенного возмещения $1091 - 902 = 189$ представляет собой увеличение обязательства из-за сокращения периода дисконтирования. Эту же величину (с разницей из-за округления) можно получить, увеличив сумму через год на $902 \times 0,1 = 90,2$; то есть $902 + 90 = 992$.

Кроме того, напомним, что в консолидированном балансе останутся в качестве обязательства дивиденды меньшинства дочерней компании — 40 и полностью дивиденды материнской компании — 500, поскольку они должны быть выплачены за пределы группы. Естественно, что они уменьшат нераспределенную прибыль.

«Альфа»	5 200
Доля в прибыли «Сейла» после приобретения $860 \times 0,8 = 832$	688
Увеличение обязательства	-189
Обесценение гудвилла	-154
Корректировка амортизации	120
Дивиденды «Альфы»	-500
Дивиденды меньшинства «Сейла»	-40
В баланс	5 125

Таким образом, консолидированный баланс группы «Альфа» будет иметь вид:

Активы	
Деловая репутация	60
Основные средства (с учетом дооценки 240 и корректировки -60)	4 980
Текущие активы (с учетом корректировки по запасам на -40)	2 560
Итого активы	7 600
Капитал	
Акционерный капитал	200
Нераспределенная прибыль	5 125
Доля меньшинства	644
Итого капитал	5 969
Обязательства	
Отложенное возмещение	1 091
Задолженность по дивидендам	540
Итого обязательства	1 631
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	7 600

Разница между первым и вторым вариантом опять заключается в перераспределении между нераспределенной прибылью, причитающейся акционерам материнской компании, и долей миноритарных акционеров. Валюта баланса не меняется.

Итогом описанных корректировок должно стать раскрытие информации в примечаниях к консолидированному балансу. В соответствии с требованиями МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» необходимо раскрыть информацию как минимум о количестве и соотношениях в группе компаний.

Например, представим себе, что компания «Альфа» в течение 2004 г. приобрела много дочерних компаний.

Финансовая отчетность группы «Альфа» на 31 декабря 2005 г. включает собственно отчетность компании «Альфа», а также 27 отчетов (самая крупная — 34% от общей валюты баланса — дочерняя компания «Сейл») и 53 иностранных дочерних компаний, в отношении которых «Альфа» осуществляет контроль, управляя прямо или косвенно более чем половиной голосующих акций.

В сравнении с предыдущим годом количество дочерних компаний увеличилось на 79. В консолидированную отчетность не включены 13 компаний, на которые приходится менее 0,3% объема реализации группы. Увеличение количества компаний группы связано с приобре-

тением новых дочерних структур. В пояснениях к консолидированной финансовой отчетности следует представить перечень существующих «дочек» (название, страна регистрации, доля участия либо процент голосующих акций, если он отличается от доли участия). В обязательном порядке раскрываются причины включения дочерних компаний в консолидированную финансовую отчетность, когда холдинговая компания владеет менее чем 50%, и невключения, когда процент владения больше 50%. В индивидуальной финансовой отчетности материнской компании раскрывается метод учета инвестиций в дочернюю компанию.

В консолидированной финансовой отчетности необходимо раскрывать факт применения различных учетных политик в компаниях группы. Это достаточно часто встречается, если приобретение произошло в течение года и на конец отчетного периода учетная политика дочерней компании еще не приведена в соответствие с учетной политикой компании материнской.

В учетной политике, как правило, прописывают, что остатки по расчетам внутри группы, нереализованная прибыль по таким операциям должны полностью исключаться. Нереализованные убытки также исключаются, кроме случаев, когда затраты не могут быть возмещены. Это возможно в случае, когда убыток, полученный в результате внутригрупповой реализации, например, запасов, связан с обесценением актива.

Инвестиции в дочернюю компанию должны учитываться в соответствии с МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», начиная с даты прекращения соответствия определению дочерней компании в случае, если компания не становится ассоциированной в соответствии с МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».

В соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3 для любого объединения компаний в финансовой отчетности за год, в котором произошли изменения, необходимо раскрыть:

- названия и описания объединяющихся компаний;
- метод учета для объединения;
- дату объединения для целей учета;
- любую деятельность, являющуюся результатом объединения;
- методику расчета деловой репутации;
- методы, которые использовались для определения справедливой стоимости активов и обязательств приобретаемой компании на дату покупки;
- процент приобретенных акций с правом голоса.

Первоначальная стоимость покупки, как уже было отмечено выше, определяется с учетом отложенного возмещения и обмена на собственные долевые инструменты материнской компании. Требуется описание выплаченного или подлежащего выплате при потенциальных обстоятельствах возмещения при покупке с изложением всех обстоятельств и описанием участников. Необходима сверка балансовой стоимости деловой репутации на начало и конец периода, показывающая:

- дополнительное признание деловой репутации;
- корректировки стоимости деловой репутации;
- убытки от обесценения деловой репутации.

Кроме того, если при покупке справедливая стоимость идентифицируемых активов и обязательств или отложенное возмещение могут быть определены только на временной основе в конце периода, то этот факт следует раскрыть в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности с указанием причин.

В случае объединения, вступившего в силу в период «после отчетной даты», информация должна быть раскрыта в пояснениях к консолидированной финансовой отчетности.

Контрольные вопросы

1. Чем обусловлена потребность составления консолидированной отчетности?
2. Как реализуется нормативное регулирование составления консолидированной отчетности в России?
3. Перечислите основные направления использования консолидированной отчетности.
4. Дайте характеристику основных понятий, раскрывающих финансовые и экономические взаимоотношения внутри группы согласно МСФО.
5. Дайте характеристику общих принципов подготовки консолидированной финансовой отчетности.
6. Какой метод применяется при объединении компаний?
7. Что понимается под показателем «гудвилл» в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»?
8. Как определяется фактическая стоимость гудвилла?
9. Как рассчитать справедливую стоимость идентифицируемых чистых активов согласно МСФО (IFRS) 3?
10. Что следует понимать под условным обязательством?
11. Как в консолидированной отчетности отражается отрицательный гудвилл?
12. Назовите признаки, указывающие на возможность уменьшения величины гудвилла.

13. Какой механизм предусмотрен для тестирования гудвилла на предмет обесценения?
14. Какая информация должна быть раскрыта в финансовой отчетности в отношении стоимости гудвилла?
15. Раскройте содержание термина «доля меньшинства» в консолидированной финансовой отчетности.
16. Какие операции необходимо провести для формирования финансовой информации о группе как о едином целом?
17. Какие расчетные операции подлежат обязательной корректировке при объединении компаний?
18. Какую информацию в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3 для любого объединения компаний следует раскрыть в финансовой отчетности за год?

Тесты

1. Определение консолидированной финансовой отчетности можно сформулировать как:
 - а) сводную систему данных о результатах производственно-хозяйственной деятельности организации, сформированных на базе статистической, оперативной отчетности и данных бухгалтерского учета;
 - б) единую систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организаций на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций;
 - в) финансовую отчетность группы, рассматриваемой как единая хозяйственная организация.
2. Консолидированная финансовая отчетность группы общественно значимых организаций в хозяйственной практике используется как основа:
 - а) для котировки акций обществ, входящих в группу;
 - б) оценки финансового положения головной организации основными группами пользователей финансовой отчетности;
 - в) процесса принятия управленческих решений менеджментом дочерних компаний.
3. Организации в России могут составлять консолидированную финансовую отчетность по формам:
 - а) принятым и разработанным головной компанией самостоятельно;
 - б) разрабатываемым головной организацией на основе форм бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом по учетной политике головной организации;
 - в) утвержденным Советом директоров головной организации.

4. Основной целью составления консолидированной финансовой отчетности является:
 - а) формирование информационной базы для исчисления налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды;
 - б) обеспечение полезности результатной информации бухгалтерского учета для пользователей финансовой информации;
 - в) предоставление акционерам, инвесторам, кредиторам, государственным органам управления объективной информации об имущественном и финансовом положении, а также финансовых результатах группы взаимосвязанных организаций.
5. К признакам значительного влияния не относятся:
 - а) наличие в собственности инвестора не менее 20% акций ассоциированных компаний, имеющих право голоса;
 - б) представительство инвестора в совете директоров или аналогичном органе управления ассоциированной компании;
 - в) наличие крупных операций между инвестором и ассоциированной компанией;
 - г) обязательное участие инвестора в управлении внутри организации.
6. Ассоциированной по отношению к головной компании считается компания:
 - а) в которой инвестор обладает значительным влиянием;
 - б) в которой инвестор не обладает значительным влиянием;
 - в) чистые активы которой полностью принадлежат головной компании.
7. Под показателем «доля меньшинства» в консолидированной финансовой отчетности понимается:
 - а) часть капитала, не принадлежащая прямо или косвенно материнской компании через ее дочернее предприятие, которая не обеспечивает владельцам этой доли контроля над деятельностью дочернего общества;
 - б) источник финансирования группы за счет средств сторонних инвесторов;
 - в) инвестиции основного общества в уставный капитал зависимых обществ.
8. При составлении консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»:
 - а) единственно допустимым методом учета является метод приобретения;
 - б) единственно допустимым методом учета является метод слияния;
 - в) метод учета не определен МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».
9. Что понимается под показателем «гудвилл» в консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»:
 - а) стоимость неидентифицированных на момент приобретения активов контролируемой компании;

ГЛАВА 5

СУЩНОСТЬ БАЛАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ И «КРЕАТИВНОГО» УЧЕТА

5.1. Предпосылки возникновения и понятие балансовой политики и «креативного» учета

В последние десятилетия развитие бухгалтерского учета идет по линии постоянного усложнения правил признания, оценки и отражения фактов и явлений хозяйственной жизни. Например, международные стандарты финансовой отчетности в совокупности изложены более чем на 1500 страницах, а число действующих общепринятых принципов бухгалтерского учета превысило 150 стандартов. Известно, что чем сложнее правило, тем легче его истолковать в нужном аспекте, спрятать искажающие записи и ввести в заблуждение как аудиторов, так и пользователей финансовой отчетности вопреки целям ее формирования. При этом информация финансовой отчетности, составленной согласно требованиям МСФО, может не соответствовать показателям регистров бухгалтерского учета, поскольку они, как правило, сформированы по требованиям национальных законодательств.

Примечательным в данном контексте является одно из требований МСФО к качеству экономической информации: приоритет содержания хозяйственной операции над юридической формой заключенного договора.

Наметившаяся тенденция обособления функции составления отчетности по МСФО в отдельное направление выходит за рамки соотношения в бухгалтерском учете счетоведения и балансоведения, которые всегда базировались на единой фактической информации о хозяйственных операциях организации исходя из подтвержденных первичными документами данных бухгалтерского учета. При этом бухгалтеры имеют возможность занять активную позицию в управлении бизнесом, так как они получили право выбора из допустимых нормативными документами вариантов оценки и учета фактов хозяйственной деятельности. Кроме того, в финансовой отчетности, составленной по МСФО, могут признаваться активы, не отраженные в бухгалтерском учете, так называемые «контролируемые активы», на которые отсутствуют документы, подтверждающие право собственности. Если

организация контролирует такой актив, то он должен отражаться в финансовой отчетности, и наоборот, если актив, отраженный в бухгалтерском учете, перестал приносить экономические выгоды, он не может отражаться в финансовой отчетности.

Изменились технические возможности бухгалтерского учета: компьютерные технологии заменили традиционную технику бухгалтерской регистрации и сверки записей. Изменили темп отражения информации в бухгалтерском учете и даже частично содержание такой информации.

В начале нынешнего века отчетливо проявился кризис бухгалтерского учета, связанный с фальсификацией публичной финансовой отчетности, приведший к краху крупнейших публичных компаний.

Новая система регулирования бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности создала предпосылки для применения балансовой политики, в рамках которой возникло новое направление деятельности бухгалтерии **«креативный» учет**.

Так как целью составления баланса являются проверка идентичности всех активных и пассивных счетов и получение количественных данных о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, то в балансовой информации нуждаются как руководство фирмы и ее собственники, так и финансовые органы государства, кредиторы (банки), инвесторы. У каждой группы пользователей финансовой информации существуют свои мотивы ее получения:

- руководство организации нуждается в объективной картине финансово-экономического положения предприятия для оценки состояния дел и определения путей развития;
- собственники и инвесторы используют финансовую отчетность для контроля над деятельностью управляющих и правильностью расчета собственных доходов;
- государственные финансовые органы используют финансовую отчетность для проверки правильности уплаты налогов и сборов;
- банки — для определения платежеспособности предприятия.

С учетом различных потребностей на предприятии составляется обычно несколько балансов: **«внутренний»**, предназначенный для собственных нужд, и ряд **«внешних»** — для нужд внешних пользователей финансовой информации. Внешние балансы и выступают, как правило, объектами реализации балансовой политики и содержат менее обстоятельную, а часто и менее достоверную информацию для реализации тех или иных интересов компаний.

Под балансовой политикой понимают переоформление баланса при соблюдении действующего законодательства в области регулиро-

вания бухгалтерского учета, при котором возможны изменения структуры капитала и размера прибыли, для того чтобы оказать влияние на основные показатели баланса. При этом баланс за один и тот же год может содержать различные модификации в обе стороны (ухудшение показателей для налоговых ведомств, улучшение — для банков). Эти маневры во многом зависят от целей управления и могут меняться: например, можно улучшить показатели с целью привлечения новых акционеров, если фирма нуждается в увеличении капитала, или ухудшить их, если необходимо уменьшить выплату дивидендов и увеличить размер резервируемой прибыли.

В рамках балансовой политики эти действия не должны носить противоправного характера и реализуются путем умелого использования тех средств бухгалтерского учета, которые не запрещены законом. Акционеры, кредиторы, органы государственной налоговой службы, сотрудники предприятия, инвесторы, имеющие доступ к «внешним» балансам, не должны предъявлять претензий к составителям отчетности, а должны полагаться на собственную компетентность. При этом составителям финансовой отчетности следует учитывать то обстоятельство, что если показатели прибыли, например, сильно занижались, то наступит день, когда все же придется опубликовывать реальную отчетность.

Основными целями балансовой политики является преднамеренное занижение размера прибылей, разумеется, в рамках возможностей налогового законодательства, с тем чтобы уменьшить бремя налогов или величину дивидендов акционерам и тем самым расширить резервный капитал. Однако нередко руководство предприятия, наоборот, умышленно увеличивает размер прибылей в балансе, чтобы не показывать плохое финансовое состояние предприятия. Обычно это достигается путем ликвидации скрытых резервов, завышенного показателя выручки от продажи продукции, работ, отказом от формирования необходимого резервного капитала для покрытия сомнительных требований и т.п.

В 90-е гг. XX в. в недрах корпоративной организации бизнеса вырел и получил широкое распространение креативный учет. Он был создан англо-американской бухгалтерской школой и означает использование методов учета, позволяющих приукрашивать финансовое положение фирмы в финансовой отчетности либо достигать иных целей по распоряжению высшего менеджмента. При этом в рамках креативного подхода возможно приукрашивание отчетности не только в рамках действующего законодательства. Эти приемы ранее назывались вуалированием и фальсификацией баланса.

Вуалирование — умышленное искажение отдельных статей актива или пассива, не оказывающее влияния на величину валюты баланса, с целью улучшения или ухудшения финансового положения организации.

Фальсификация — умышленное искажение показателей отчетности с целью завышения или занижения финансового результата, а также изменения уровня рентабельности. В этом случае креативность имеет негативный оттенок.

Целью вуалирования является умышленное искажение отдельных статей актива или пассива баланса для того, чтобы регулировать отражение финансового положения организации.

Целями фальсификации выступают обман или злоупотребление доверием потенциальных инвесторов для причинения им имущественного вреда.

Практически все ученые отмечают двойственность природы «креативного» учета. С одной стороны, «креативным» может быть признан любой учетный метод, не соответствующий общепринятой практике или предписанным стандартам и принципам, а в худшем его проявлении — это процесс подгонки счетов предприятия, чтобы они представляли в более выгодном свете его деятельность в глазах акционеров, инвесторов и прочих заинтересованных сторон.

Таким образом, балансовая политика и «креативный» учет предполагают творческий подход к формированию информации, представленной в финансовой отчетности. Различия между ними возникают только в части отношения к нормам гражданского права и бухгалтерского и налогового законодательства. При этом эти явления имеют двойственный характер. С одной стороны, их характеризует учетный метод, не соответствующий общепринятой учетной практике; а с другой стороны, наблюдается процесс подгонки показателей отчетности для того, чтобы представить производственно-хозяйственную деятельность организации в наиболее выгодном свете.

5.2. Способы и приемы реализации балансовой политики и «креативного» учета

К основным приемам реализации балансовой политики можно отнести:

- перенесение прибылей на более поздний срок путем задержки отражения на счетах реализации отдельных операций, в сроки, допускаемые законодательством;

- перенесение прибылей на более ранний срок путем преждевременного отражения отдельных хозяйственных операций на счетах реализации, в сроки, допускаемые законодательством;
- отсрочку введения в эксплуатацию новых цехов и оборудования с целями сокращения налога на имущество организации;
- быструю продажу ненужного оборудования и реализацию резервов, если их балансовая стоимость ниже цены продажи;
- ускорение или замедление выписки счетов;
- перемещение прибыли в страны с льготным налоговым режимом;
- установление внутренних цен и расценок;
- передачу невыгодных сделок предприятиям, которые не должны публиковать своих годовых отчетов;
- создание скрытых резервов.

Рассмотрим технические приемы ведения балансовой политики. К наиболее распространенным относятся:

- поглощение (компенсирование) статей актива и пассива путем неправильного зачета требований и обязательств. Такого рода искажения бухгалтерского баланса чаще всего встречаются по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;
- дробление статей, размеры которых стремятся уменьшить, на части и присоединение этих частей к другим статьям. Данный прием может, к примеру, использоваться с целью сокращения наличных денежных средств в кассе на отчетную дату, если лимит нарушен. Сумма превышения может быть присоединена к статье актива «Прочие дебиторы», либо «Прочие оборотные активы», показатель которой не принимает участия в расчете коэффициентов ликвидности;
- внесение изменений в состав сегментов деятельности, представленных в финансовой отчетности;
- использование операций с аффилированными лицами для вуалирования собственных отчетных показателей;
- использование процедур реорганизации (слияние, разделение и т.д.) для регулирования данных финансовой отчетности;
- представление действительных обязательств в качестве условных и наоборот, в зависимости от поставленных целей вуалирования.

Проведение в жизнь балансовой политики реализуется в рамках гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства, но при

этом следует учитывать, что любое занижение прибыли в один период ведет к ее увеличению в дальнейшем. Преднамеренное завышение показателей и валюты баланса, наоборот, ведет к их снижению в последующие годы.

В XX в. выявилась нездоровая тенденция крупных компаний к повышению их биржевой стоимости, необоснованной выплате повышенных дивидендов, завышению чистой прибыли. Это стало возможно в результате «креативного» подхода к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности. Границы между балансовой политикой и «креативным» учетом достаточно размыты, но при этом последний может привести к обману и введению в заблуждение внешних и внутренних пользователей финансовой отчетности.

К наиболее распространенным приемам креативного учета можно отнести следующие:

- отнесение расходов не на те счета учета, которые определены законодательством.
- операции по продаже одного и того же товара между компаниями.

Например, корпорация А «продала» фирме В любой товар за 20 млн дол. На следующий день уже фирма В «продала» компании А тот же товар за те же самые 20 млн дол. В результате объемы продаж каждого из участников «сделки», согласно бухгалтерской отчетности, увеличились на 20 млн дол. Такое увеличение объемов продаж способствовало «разогреву» имиджа компаний. Соответственно, рос курс акций компаний, а на бирже возникал повышенный спрос на соответствующие корпоративные ценные бумаги.

Бартерные сделки по обмену услуг на акции, программное обеспечение и иные технологии, которые проводятся не по рыночным, а по «договорным» ценам, приводят к заведомому искажению показателей доходов и прибылей данных компаний.

Забалансовое финансирование, источники которого не отражаются в балансе, позволяет искусственно улучшать структуру капитала, что в свою очередь позволяет привлекать дополнительное финансирование по более низкой цене.

Схема забалансового финансирования предполагает образование двумя или несколькими фирмами партнерства или совместного предприятия, деятельность которых не отражается в балансах или иных финансовых документах ни одного из основателей. В зависимости от финансовой ситуации в материнских компаниях они могут либо «накачивать» совместные бизнес-структуры ресурсами для создания скрытых от акционеров забалансовых резервов, либо, напротив, использо-

вать партнерства либо совместные предприятия для улучшения показателей продаж и доходов за счет осуществления реальных или мифических торговых операций.

Некорректная переоценка объектов основных средств и иных активов приводит к искажению данных об имуществе предприятия, как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения в зависимости от преследуемых целей.

Эти и другие нарушения способствуют раздуванию «на бумаге» объемов продаж, доходов и рыночной стоимости предприятий. При этом руководители могут реализовывать следующие цели:

- улучшить перспективы развития компаний;
- добиться любыми способами высокой рыночной стоимости компании с целью пополнить собственные доходы путем реализации компенсационных программ, основанных на исполнении опционов и получении доходов от владения акциями.

В ряде случаев применение «креативных» методов учета и составления отчетности является одним из доказательств недобросовестных действий руководства, которые в рыночной экономике преследуются в административном и уголовном порядке, так как массовое применение таких методов учета оказывает негативное воздействие на основные индикаторы экономического роста страны. Например, усилиями «креативных» бухгалтеров США в 1996–2000 гг. среднегодовые темпы роста производительности труда в этой стране были не более 1,75% (а не 3,2 или 2,5%, как считалось ранее). Соответствующему негативному влиянию подвергалась и динамика роста ВВП.

Применение бухгалтерами «креативного» учета тесно связано с вопросами профессиональной этики. Согласно п. 9 Кодекса профессиональной этики бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров отличительной чертой данной профессии является признание своей ответственности перед обществом в целях обеспечения упорядоченного ведения коммерческой деятельности. В идеале данные внешней финансовой отчетности должны быть едиными, как для лиц, отвечающих за организацию и ведение бухгалтерского учета в организации, так и для внешних пользователей отчетности. Для этого реализуется нормативное регулирование финансовой отчетности на основе общепризнанных стандартов учета и отчетности в интересах защиты внешних пользователей финансовой информации.

Однако следует признать, что развитие бухгалтерского учета идет по пути усложнения правил признания активов и обязательств, оценки и отражения фактов и явлений хозяйственной жизни. Следовательно, чем сложнее правила, тем легче их истолковать в нужном аспекте,

спрятать искажающие записи и ввести в заблуждение как аудиторов, так и пользователей финансовой отчетности. Поэтому одним из направлений борьбы с фальсификацией финансовой отчетности, наряду с ужесточением мер ответственности, должно стать упрощение правил финансового учета и сокращение их до разумно необходимого объема.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные предпосылки возникновения искажений и фальсификации публичной финансовой отчетности.
2. Что понимается под балансовой политикой?
3. Назовите основные цели балансовой политики.
4. Что понимается под термином «креативный» учет?
5. Назовите основные приемы реализации балансовой политики.
6. Перечислите основные приемы «креативных» регулировок показателей финансовой отчетности.
7. Какие цели преследуют руководители компаний, использующие «креативные» приемы составления финансовой отчетности?

Тесты

1. Под балансовой политикой понимается:
 - а) меры по предотвращению банкротства организации;
 - б) осознанное переоформление баланса при соблюдении действующего законодательства в области регулирования бухгалтерского учета;
 - в) налоговое регулирование показателей отчетности.
2. Предметом реализации балансовой политики является:
 - а) внешний баланс;
 - б) внутренний баланс;
 - в) консолидированный баланс.
3. «Креативный» учет — направление деятельности бухгалтерии, связанное с использованием методов учета:
 - а) регламентированных действующим законодательством;
 - б) определенных международными стандартами финансовой отчетности;
 - в) позволяющих приукрашивать финансовое положение фирмы в финансовой отчетности либо достигать иных целей по распоряжению высшего менеджмента.
4. К основным приемам реализации балансовой политики не относят:
 - а) перенесение прибылей на более поздний срок путем задержки отражения на счетах реализации отдельных операций в сроки, допускаемые законодательством;

- б) отсрочку введения в эксплуатацию новых цехов и оборудования с целями сокращения налога на имущество организации;
 - в) отнесение расходов не на те счета учета, которые определены законодательством.
5. Отличительной особенностью балансовой политики является:
- а) реализация ее в рамках гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства;
 - б) использование специфических приемов при ее осуществлении;
 - в) преднамеренное искажение показателей отчетности в результате недобросовестных действий руководства.
6. К целям «креативного» учета не относятся:
- а) улучшение перспектив развития компаний;
 - б) повышение рыночной стоимости компании с целью ее последующей продажи;
 - в) перераспределение прибыли между отчетными периодами.
7. Применение «креативных» методов учета и составления отчетности влияет на основные индикаторы экономического роста:
- а) положительно;
 - б) отрицательно;
 - в) не оказывает влияния.
8. Применение бухгалтерами «креативного» учета Кодексом профессиональной этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров:
- а) допускается;
 - б) не допускается;
 - в) не рассматривается.
9. Направлением борьбы с фальсификацией финансовой отчетности должно стать:
- а) упрощение правил финансового учета;
 - б) сокращение правил бухгалтерского учета до разумно необходимого объема;
 - в) ужесточение мер ответственности за нарушение правил бухгалтерского учета;
 - г) все выше перечисленное.

6.1. Проблемы стоимостной оценки объектов бухгалтерского наблюдения

Оценка активов и пассивов является важнейшим методическим приемом, обеспечивающим достоверность информации бухгалтерского учета. В теории учета на протяжении ряда лет ведутся дискуссии о том, как лучше оценивать активы и обязательства для целей составления финансовой отчетности компаний. От применяемых оценок активов баланса во многом зависят экономические решения, принимаемые пользователями отчетности.

Для изучения подходов к оценке активов баланса рассмотрим категории *цены* и *стоимости*. Согласно МСФО 36 «Обесценение активов» в бухгалтерском учете активы могут отражаться с учетом концепции осмотрительности по стоимости, не превышающей сумму денежных потоков, которые ожидаются от них в будущем. Согласно требованиям МСФО 1 «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» и МСФО 36 «Обесценение активов», активы могут отражаться в отчетности в следующих оценках:

- *по первоначальной стоимости* (фактической стоимости приобретения) — сумме уплаченных в момент приобретения актива денежных средств;
- *текущей стоимости (восстановительной)* — сумме, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же или аналогичный актив приобретался сейчас;
- *реализуемой стоимости (цене погашения)* — сумме, которая могла бы быть получена в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях;
- *приведенной (дисконтированной) стоимости* — текущей дисконтированной стоимости будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом.

В случаях обесценения актив отражается в учете по возмещаемой сумме (стоимости); которая представляет собой большее из двух значений: чистой продажной цены актива и ценности его использования.

При этом *ценность использования* — текущая дисконтированная стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока эксплуатации.

Чистая продажная цена — сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, за вычетом затрат на реализацию.

В «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» изложены следующие правила оценки имущества (активов) и обязательств:

- оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку;
- имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования;
- имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

Допускается в случаях, установленных законодательством, применение других методов оценки, в том числе путем резервирования.

Как видно, в названиях одних методов оценки идет речь о «стоимости», а в других о «цене».

Согласно Международным стандартам оценки, *цена* — термин, обозначающий денежную сумму, требуемую, предполагаемую или уплаченную за некий товар или услугу. Она — исторический факт, вне зависимости от того, была ли она объявлена открыто или осталась в тайне. Цена, как правило, является фактической величиной, фиксируемой в результате осуществления сделки мены между двумя субъектами экономических отношений, при этом возможна продажа актива по цене значительно отличающейся от балансовой стоимости. Это означает, что цена — результат договоренности сторон, и она не всегда в полной мере отражает представления конкретного субъекта экономических отношений о стоимости объекта экономических отношений.

Понятие *стоимости*, приведенное на сайте Российского общества оценщиков гласит: «Стоимость является не историческим фактом, а оценкой ценностей конкретных товаров и услуг в конкретный момент времени и месте». Следовательно, стоимость — вероятностная величина, которая определяется на основе прогнозируемых событий, связанных с объектом экономических отношений.

На то, что стоимость является расчетной, вероятностной величиной, указывает также определение термина *рыночная стоимость*, зафиксированное в Международных стандартах оценки: «Рыночная стоимость — это предполагаемая денежная сумма ...»

Современная учетная практика в большей степени основана на применении исторических цен. При этом субъекты экономических отношений все в большей степени ориентируются на величины стоимости, определяемые «субъективным» расчетным путем. Это объясняется тем, что цены отражают прошлое, а стоимости учитывают не только прошлое, но и будущее.

В результате отражения активов по цене их приобретения, с течением времени публичная финансовая отчетность утрачивает свою полезность в качестве информационной базы для принятия экономических решений. Это объясняется тем, что экономические решения принимаются по отношению к будущему, а информация о ценах ориентирована на прошлое.

С учетом изложенного вернемся к рассмотрению методов оценки активов, предусмотренных МСФО. Проанализируем каждый из них с позиции полезности информации для принятия экономических решений.

В соответствии с методом оценки по первоначальной стоимости (фактической стоимости приобретения), активы отражаются в сумме уплаченных в момент приобретения актива денежных средств или их эквивалентов. В этом случае оценка по покупной исторической цене основана на реальных бухгалтерских документах, отражающих стоимостную оценку оплаты фактически произведенных расходов по приобретению актива. Такой подход юридически обоснован и экономически убедителен, а также избавляет бухгалтеров и аудиторов от дополнительной работы по оценке актива. Если темпы инфляции высоки, то применение оценки по историческим ценам имеет следующие слабые стороны:

- искажается оценка резервного заемного потенциала;
- в балансе появляется инфляционная прибыль, что приводит к уменьшению капитала и снижению экономического потенциала предприятия;
- искажается представление о реальности отчетных данных.

Следовательно, оценка по фактической стоимости приобретения не будет полезна пользователям финансовой отчетности при принятии экономических решений, так как показатели отчетности не будут реальными. В связи с колебаниями покупательной способности денег активы в балансе будут оцениваться по-разному и приобретать бессмыс-

ленные соотношения. Такое положение дел приводит к невозможности исчислить реальную рентабельность, выявить фактический размер потерь при утрате имущества, определить реальную потребность в финансировании расходов по ведению хозяйственной деятельности. Невозможно исправить ситуацию может регулярная переоценка активов, что, в свою очередь, связано с дополнительными трудозатратами и проблемой выбора методов переоценки.

В соответствии с методом оценки по восстановительной стоимости, активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же или аналогичный актив приобретался в настоящее время. При этом возникает ряд проблем, связанных с выбором балансовых статей для переоценки, регулярностью переоценки и выбором методов переоценки. Согласно принятой методологии учета, результаты переоценки относятся в пассив баланса. Возникает проблема выбора статей пассива баланса, на которые следует относить суммы, связанные с переоценкой активов (либо на дополнительный капитал, либо на нераспределенную прибыль). В связи с процессами инфляции, ряд экономистов, например Г. Блюндлер, В.Г. Гетьман, предлагают разделить сумму дооценки активов на дополнительно поступивший капитал (выше общего индекса роста цен в стране) и сумму дооценки капитала (в пределах общего индекса роста цен).

В соответствии с методом оценки по реализуемой стоимости (цене погашения), активы отражаются по сумме денежных средств и их эквивалентов, которая могла бы быть получена в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях. Традиционно в этих случаях использовали текущие рыночные цены. Однако в последние годы активно пропагандируется справедливая стоимость, о которой речь пойдет далее.

В соответствии с методом оценки по приведенной стоимости, активы в финансовой отчетности отражаются по текущей дисконтированной стоимости будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом. Оценки по дисконтированному доходу представляют собой оценки экономической выгоды будущих периодов, которая «не является активом, контролируемым компанией в результате событий прошлых периодов». Данное противоречие не рассматривается применительно к текущей рыночной стоимости, т.е. сумме денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении на активном рынке на момент оценивания. Таким образом, *дисконтированная стоимость* — стоимость экономического решения «продолжить конт-

роль над активом». Данный метод оценки предполагает отражение активов по стоимости, а не по цене, что по сути является отражением активов по стоимости соответствующей «ценности использования», представленной в МСФО 36 «Обесценение активов». Такой подход к оценке в наибольшей степени соответствует цели финансовой отчетности, так как обеспечивает возможность адекватного отражения финансового состояния компании, изменения ее финансового состояния и финансовых результатов деятельности.

Оценки, основанные на исторических ценах, подлежат переоценке и обязательному снижению при обесценении активов. Отражение обесценения превращает практически все статьи баланса в нетто-показатели, образованные путем вычета амортизации, резервов на обесценение активов или путем прямого пересчета стоимости до справедливой величины. Уменьшению на себестоимость собственных выкупленных акций подвержен даже капитал, что означает преодоление классического правила фиксирования капитала, в соответствии с которым первоначально вложенная величина капитала остается в бухгалтерском учете неизменной.

В финансовой отчетности происходит постепенное вытеснение исторической стоимости, или себестоимости, оценками по справедливой стоимости. *Справедливая стоимость* — одно из ключевых и относительно новых понятий МСФО. Как оценка целого класса активов — финансовых инструментов — она впервые появилась в 1995 г. в МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и за это время затронула существенное число других балансовых статей и продолжает вытеснять традиционную себестоимость. Справедливая стоимость оказалась достаточно удобным инструментом и для расширения состава балансовых статей. То, что не позволяла историческая оценка — отражать неоплаченные или неполученные активы, — решается путем их оценки по справедливой стоимости. Согласно МСФО, по справедливой стоимости следует оценивать вложения в доходную недвижимость, биологические активы (животные и растения), большинство финансовых инструментов.

Справедливая стоимость вытесняет исторические оценки (себестоимость) также из тех статей, для которых обязательность справедливой стоимости пока не введена: переоцененные основные средства; товары, имеющие биржевую стоимость; дебиторскую задолженность.

Изначально в МСФО определения справедливой стоимости не было, лишь указывалось, что «она может определяться с помощью одного или нескольких общепринятых методов» (п. 79 МСФО 32). Таким образом, декларировалось, что справедливая стоимость — не ме-

тод оценки, а ее качество. Разнообразие методов ее исчисления определяется тем, что, с одной стороны, «наилучшей базой для определения <...> справедливой стоимости является <...> рыночная котировка» (п. 81 МСФО 32), а с другой — «в основе определения справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности предприятия» (п. 80 МСФО 32). Поскольку рыночная оценка есть по сути оценка средств ликвидируемого предприятия, не отвечающего допущению непрерывности, то конструкция справедливой стоимости оказывается внутренне противоречивой и приходится прибегать к новому понятию «технический прием оценки» (п. 82 МСФО 32), что позволяет считать единой «справедливой стоимостью» оценки, имеющие совершенно различную природу: текущие рыночные оценки, различного рода дисконтированные оценки выручки от продажи (МСФО 32, 39, 41), дисконтированные оценки ожидаемых доходов от использования актива (МСФО 40 «Инвестиционная собственность»), первоначальную стоимость при первом применении (МСФО (IFRS) 1 «Применение впервые»). Собственно определение справедливой стоимости появилось в МСФО 39. В соответствии с этим определением, содержащимся и в МСФО 40, «справедливая стоимость — сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами» (п. 8 МСФО 39).

Среди всего разнообразия «технических приемов» оценки четко просматривается определенная тенденция: все они основаны на оценках доходов, ожидаемых от эксплуатации активов (капитализируемые оценки) или их продажи (реализационные оценки). Следовательно, переход на справедливую стоимость — замена исторической стоимости (себестоимости) оценкой текущей доходности. Эта замена логично вытекает из концепции приоритета баланса. Так как последний представляет собой равенство средств и их источников, всегда возникает желание узнать, сколько же эти средства стоят на балансовую дату, и определить, какова стоимость реального капитала компании, исчисление которой не может быть сделано в тех же оценках, что и исчисление финансовых результатов.

Изучение практики использования оценок по справедливой стоимости в бухгалтерском учете позволяет установить следующее:

- сфера применения справедливой стоимости ограничена. Данный вид оценки применяется к строго определенному МСФО имуществу (инвестиционной собственности, биологическим активам, части финансовых инструментов и т.п.) или опера-

циям. Большинство же фактов хозяйственной деятельности оценивается по исторической стоимости;

- порядок учета фактов хозяйственной деятельности различен для активов и операций. Переоценка активов, учитываемых по справедливой стоимости, относится на финансовые результаты, а операции в оценке по справедливой стоимости капитализируются. Так, изменение справедливой стоимости биологических активов относится на прибыли и убытки;
- способ оценки справедливой стоимости зависит от вида актива и возможности измерения его стоимости. Справедливая стоимость всегда, когда можно, оценивается по ценам активного немонополизированного рынка, на котором продавец и покупатель действуют без посредников, обладают всей полнотой информации и не могут влиять на цены. Если рыночная оценка не возможна, то справедливая стоимость принимается равной доходу от использования данного актива в течение срока его службы. Наконец, если и данный вид оценки окажется невозможным, то в качестве оценки справедливой стоимости принимается восстановительная стоимость;
- все перечисленные методы оценки достаточно условны, и их многообразие свидетельствует лишь о том, что традиционная бухгалтерская оценка активов, как и других фактов хозяйственной деятельности, не отражает их реальную стоимость, которая оказывается вещью в себе, представляет собой лишь определенный измеритель, позволяющий исчислить номинальное имущество и результат деятельности организации.

Финансовая отчетность информационно обслуживает многие категории пользователей, интересы которых в подавляющем случае не совпадают. Кроме того, если считать справедливым требование о том, что отчетность должна давать достоверные данные об имущественном и финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности за отчетный период, то равную достоверность оценок имущества и обязательств, а также результатов обеспечить невозможно. Поэтому жесткое противопоставление исторических цен и справедливой стоимости неправомерно, а выбор одной оценки и полное отрицание другой приводят к искажению отдельных характеристик хозяйствующего субъекта. Поэтому можно порекомендовать применение множественности оценок в финансовой отчетности, а информацию о справедливой стоимости активов и обязательств показывать справочно только в пояснительной записке (альтернативная отчетность) и опре-

делать ее расчетным путем без отражения на счетах бухгалтерского учета, если другое не предусмотрено действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету и отчетности. Наличие в бухгалтерской отчетности информации о справедливой стоимости активов и обязательств, а также чистых активов, в этой оценке позволит определить стоимость внутренне созданного гудвилла. Для этого будет достаточно из биржевой стоимости акций вычесть величину его чистых активов, оцененных по справедливой стоимости.

6.2. Способы регулирования пассивных статей баланса

Всякое предприятие, работающее обособленно от других, в качестве юридического лица должно обладать некоторым капиталом, представляющим собой совокупную стоимость материальных ценностей, денежных средств, финансовых вложений и затрат, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности.

В бухгалтерском балансе отражается величина капитала, принадлежащего организации, которая подразделяется по видам:

- 1) собственный капитал — совокупность уставного и добавочно-го капитала, нераспределенной прибыли и резервного капитала. В составе собственного капитала не учитывается номинальная стоимость выкупленных у акционеров акций. На сумму выкупленных акций уменьшается уставный капитал, а следовательно, и собственный капитал. Поэтому при определении размера собственного капитала из раздела III бухгалтерского баланса следует вычесть номинальную стоимость акций по статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров»;
- 2) привлеченный капитал — кредиты, займы и кредиторская задолженность, т.е. обязательства перед физическими и юридическими лицами;
- 3) активный капитал — стоимость всего имущества по составу и размещению, т.е. все то, чем владеет организация как юридически самостоятельное лицо;
- 4) пассивный капитал — источники имущества (активного капитала) организации; состоит из собственного и привлеченного капитала.

Все представленные понятия можно выразить следующим уравнением:

Активы (экономические ресурсы) = Финансовые обязательства (привлеченный капитал) + Собственный капитал.

Регулирование пассивов бухгалтерского баланса производится путем формирования различных видов резервов. Категория «резерв»

возникла как следствие осмотрительности в оценке активов и обязательств. Согласно МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», *резерв* — это обязательство на неопределенную сумму и с неопределенным сроком погашения. Данное определение распространяется только на те резервы, которые являются обязательствами. При этом существуют следующие условия признания резерва:

- у компании имеется текущее юридическое или фактическое обязательство по передаче экономических выгод, возникшее в связи с прошлыми событиями;
- вероятно, что погашение обязательств приведет к оттоку ресурсов, заключающих экономическую выгоду;
- сумма обязательства может быть надежно оценена.

В российском учете отсутствует отдельное положение, регламентирующее понятие и условия признания резервов. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяет виды, направления использования средств и порядок отражения в балансе резервов организации.

Резервный фонд предназначен для покрытия убытков организации, а также погашения облигаций и выкупа собственных акций. Кроме того, в акционерных обществах создание резервных фондов позволяет избежать выплаты излишних, по мнению администрации, дивидендов сторонним акционерам. Организации могут создавать резервы сомнительных долгов и резервы на предстоящую оплату различных видов расходов организации в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения. Создание системы резервов организации позволяет:

- формировать собственные источники финансирования для расширенного воспроизводства;
- сохранять капитал акционеров и собственников;
- гарантировать социальную защиту наемных работников в организации;
- обеспечивать финансовую устойчивость организации;
- корректировать статьи актива баланса исходя из принципа осторожности в оценке;
- равномерно включать затраты в себестоимость продукции, работ, услуг.

Основными учетными проблемами формирования и использования резервов являются:

- определение рациональных источников их формирования;
- определение периода, на который резервируются средства, исходя из направлений их использования;

- представление информации о зарезервированных средствах в балансе и пояснениях к бухгалтерскому балансу (периодичность представления информации, отнесение отдельных видов к собственному капиталу или пассивам и т.д.).

По экономическому содержанию *резервы* — полученные, но не распределенные прибыли. Международные стандарты финансовой отчетности требуют, чтобы в корпоративной отчетности организации отчетный бухгалтерский баланс содержал данные о собственном капитале с подразделением, по крайней мере, на три статьи: средства, внесенные акционерами; нераспределенная прибыль; резервы, представляющие выделение нераспределенной прибыли, и отдельно — корректировки, обеспечивающие сохранение капитала. К первым относятся резервы, образуемые в соответствии с уставом или законодательством и представляющие дополнительные гарантии от возможных убытков или образуемые в соответствии с налоговым законодательством с целью получения освобождения от налогообложения либо снижения суммы налогов. Ко вторым относятся оценочные резервы, позволяющие сокращать налогооблагаемую прибыль и формирующие дополнительные источники покрытия негативных обстоятельств коммерческой деятельности.

В международной и национальной практике составления финансовой отчетности многих стран резервы классифицируются по четырем основным характеристикам:

- 1) резервы капитала, включая фонд переоценки стоимости, резервы поступления доходов в будущем, различных дотаций и безвозмездных поступлений активов;
- 2) нормативные уставные резервы и ненормативные уставные резервы;
- 3) распределяемые и нераспределяемые резервы, первые из которых могут распределяться между акционерами, иногда они и создаются для этих целей; вторые — не подлежат распределению вплоть до ликвидации организации;
- 4) целевые и общие резервы: первые предусматривают их использование на строго установленные цели, вторые не имеют выраженной целевой установки.

Таким образом, собственный капитал организации можно разбить на капитал, который она получила от своих собственных усилий, в результате капитализации нераспределенной прибыли и образования соответствующих резервов, и капитал, внесенный собственниками.

Рассмотрим виды резервов организаций, создаваемых в зарубежной и российской практике.

Фонд переоценки стоимости — часть собственного капитала, полученная за счет изменения в оценках внеоборотных активов, за исключением долгосрочных финансовых инвестиций, пересчет которых по текущей справедливой стоимости отражается по статье «Нереализованная прибыль (убыток)». Согласно МСФО, резервы на переоценку создаются в тех случаях, когда производится переоценка актива в сторону увеличения его балансовой стоимости. Уценка активов относится на нераспределенную прибыль (убыток).

В российской практике фонд переоценки создается в составе добавочного капитала организации. Согласно требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России 30 марта 2001 г., коммерческая организация может не чаще одного раза в год, на начало отчетного года, переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей стоимости путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам или при помощи метода индексации. При этом сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки записывается на уменьшение добавочного капитала, образованного за счет дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие годы. Превышение суммы его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации, относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов текущего отчетного периода. Вместе с тем, дооценка основных средств по экономической природе не является дополнительным поступлением капитала, так как в первую очередь связана с инфляцией. Поэтому в финансовой отчетности для аналитических целей целесообразно общую сумму, связанную с переоценкой, выделять отдельной строкой, что, как правило, один раз в год отражается в форме № 3 «Отчет об изменении капитала», но данная информация в балансе отсутствует.

Доходы будущих периодов можно рассматривать в качестве зарезервированных средств. Они отражаются в российском балансе отдельной статьей в разделе V, кроме того, по данной статье баланса в коммерческих организациях отражается стоимость безвозмездно полученных ценностей, до момента признания их доходами. По своей экономической природе данная статья баланса не является краткосрочным пассивом, поэтому исключается из расчета чистых активов организации. Многие экономисты определяют доходы будущих отчетных периодов как собственные или приравненные к собственным средствам, так как по экономическому содержанию они представляют собой часть собственных финансовых ресурсов предприятия.

Исключение указанной статьи из раздела краткосрочных пассивов позволит сосредоточить в нем только обязательства предприятия

перед кредиторами и более точно рассчитать не только соотношение собственного и заемного капитала, но и показатели ликвидности баланса.

Нормативные уставные резервы и ненормативные уставные резервы — резервный капитал, который определяется как один или несколько фондов, образованных с определенными целями за счет чистой прибыли. Данный вид резервов рассматривается как «страховой буфер» для кредиторов компании, т.е. как капитал, который может изыматься собственником только в ограниченных законодательством случаях на строго определенные цели: для покрытия возможных убытков, непредвиденных расходов и обязательств. Уставные резервы, предусмотренные законодательством Российской Федерации и соответствующими учредительными документами, в частности уставом юридического лица, создаются за счет чистой прибыли организации.

Величина резервного капитала зависит в основном от полученного организацией финансового результата, а также решения учредителей о его распределении и может изменяться из года в год. Резервный капитал по своей природе является страховым, он гарантирует благосостояние участников (акционеров) и обеспечивает страховой барьер для кредиторов в случае, если на эти цели не хватает прибыли. Следует отметить, что устаревший вариант термина «резервный капитал» — «резервный фонд» в настоящее время сохраняется в ряде действующих нормативных актов и поэтому его использование также правомерно.

Образование резервного капитала может носить обязательный (в соответствии с законодательством Российской Федерации) и добровольный (в соответствии с порядком, установленным учредительными документами или учетной политикой) характер.

Акционерные общества создают необходимый для своей деятельности резервный фонд в порядке, установленном Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Согласно п. 1 ст. 35 данного Закона резервный фонд создается в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% его уставного капитала.

Резервный фонд формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается обществом и не может быть меньше 5% чистой прибыли. Резервный капитал предназначен для покрытия убытков общества, а также для погашения обязательств общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств и не может быть использован на другие цели.

Другие хозяйствующие субъекты могут формировать резервные фонды, если их создание за счет прибыли предусмотрено учредительными документами и учетной политикой. Так, например, общества с ограниченной ответственностью, согласно ст. 30 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», могут создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом. Для них создание резервного фонда является правом, а не обязанностью. При этом направления расходования резервного капитала законодательно не регламентируются.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала, начисляемого в соответствии с уставными документами или по решению акционеров (участников), предназначен счет 82 «Резервный капитал». Направление средств нераспределенной прибыли на формирование резервного капитала отражается записью:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т сч. 82 «Резервный капитал».

Использование средств резервного капитала на покрытие убытков общества учитывается по дебету счета 82 в корреспонденции со счетом 84. В последующие годы списанный резервный капитал должен быть восстановлен за счет соответствующих отчислений.

В бухгалтерском балансе информация о резервном капитале показывается в разделе III «Капитал и резервы» по строке 430 «Резервный капитал», причем строка «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» заполняется теми организациями, которые в соответствии с законодательством обязаны создавать эти резервы. По строке «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» отражается сумма резервов, образованных за счет чистой прибыли в соответствии с порядком, установленным учредительными документами.

Распределяемые и нераспределяемые резервы касаются составляющих нераспределенной прибыли по итогам отчетного года. По решению собственников она может либо капитализироваться, либо направляться на потребление (выплата премий работникам и дивидендов акционерам). Первая часть прибыли может быть признана не распределяемым капитальным резервом, призванным повышать финансовую устойчивость организации и способствовать наращиванию ее производственного потенциала. Вторая часть прибыли, направляемой на потребление, относится к распределяемым между участниками производственного процесса резервам, и ее логично отражать в разделе

краткосрочных пассивов, так как в году, следующем за отчетным, за счет данного резерва будут покрываться расходы на выплату дивидендов и премий по итогам года и осуществляться непроизводственные расходы.

Целевые резервы организация формирует для осуществления конкретных целей, поэтому они не могут быть использованы для других целей. Если эти цели изменяются, то величина резерва должна быть присоединена к нераспределенной прибыли. Например, к целевым резервам по российскому законодательству может быть отнесен резервный фонд акционерного общества. Он предназначен для погашения убытков, а также для погашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. На иные цели средства фонда не направляются. Кроме того, уставом акционерного общества может быть предусмотрено формирование за счет чистой прибыли целевого специального фонда акционирования работников общества. Средства данного фонда могут расходоваться исключительно на приобретение акций общества, продаваемых акционерами этого общества, для последующего размещения среди работников. К целевым резервным фондам относятся резервы предстоящих расходов и платежей.

К фондам нецелевого назначения можно отнести эмиссионный доход, доходы, полученные от реорганизации компаний, курсовые разницы по взносам в уставные капиталы, выраженные в валюте.

Для уточнения и реальной оценки балансовых активов организации формируются оценочные резервы. Образование оценочных резервов является по существу одним из приемов бухгалтерского учета, позволяющих уточнять балансовую оценку отдельных статей активов. Их формируют в соответствии с правилами бухгалтерского учета вне зависимости от финансового результата деятельности организации в целях обеспечения одного из основных требований бухгалтерского учета — требования осмотрительности. Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н, осмотрительность означает большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Оценочные резервы существенно повышают достоверность и качество финансовой отчетности, позволяя пользователям видеть не затратную, а реальную оценку активов организации. В настоящее время нормативные документы регламентируют образование следующих оценочных резервов:

- сомнительных долгов;
- под обесценение финансовых вложений;
- под снижение стоимости материальных ценностей.

Условиями признания в бухгалтерском учете резервов по сомнительным долгам являются следующие:

- резервы могут быть созданы по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги;
- резерв создается организацией, применяющей метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов;
- резерв создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Инвентаризационная комиссия устанавливает правильность и обоснованность сумм дебиторской задолженности, включая суммы задолженности, по которым истекли сроки исковой давности. Согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности определен в три года. Величина резерва определяется организацией отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и вероятности погашения долга полностью или частично;
- решение о создании резерва (с указанием его общего размера, суммы по каждому сомнительному долгу и вероятности погашения долга) должно быть закреплено в учетной политике организации.

Сомнительным долгом признается просроченная дебиторская задолженность, обязательство по оплате которой не обеспечено залогом, задатком, поручительством, банковской гарантией и удержанием имущества должника, а также иными способами. Долг может быть признан сомнительным долгом, если:

- должник признан банкротом без возможности удовлетворения претензий кредиторов;
- произведена ликвидация организации-должника в установленном порядке, а кредитор не предъявил претензий в установленный срок;
- вынесено постановление правоохранительных органов о прекращении уголовного дела в связи с невозможностью обнаружения лиц, виновных в хищении имущества организации-дебитора.

Сомнительная дебиторская задолженность несет риск полного или частичного неполучения причитающейся оплаты. Документальным подтверждением невозможности погашения задолженности перед организацией могут служить выписки из Единого государственного реестра или справка налогового органа о ликвидации организации-должника; уведомление ликвидационной комиссии или решение суда об отказе

в удовлетворении требований по взысканию задолженности из-за недостаточности имущества ликвидированной организации-должника; акт судебного исполнителя о невозможности взыскания задолженности и др.

Для учета создания и использования резерва сомнительных долгов предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Начисление резерва отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

При списании с баланса неустребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, по которым начислены резервы, производятся записи по дебету счета 63 в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Эти операции отражаются в учете при наличии должным образом оформленных документов по инвентаризации расчетов в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации и справки к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами.

Следует иметь в виду, что списание неустребованной дебиторской задолженности по объективным причинам не считается ее аннулированием. Такая задолженность должна учитываться в течение пяти лет с момента списания. Это необходимо для контроля возникновения возможности ее взыскания с должника. Для забалансового учета этой задолженности в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Списание дебиторской задолженности неплатежеспособных должников отражается по дебету счета 007 «Списанная в убыток задолженность». Аналитический учет по этому счету ведется по каждому должнику в сумме его долга. Поступление сумм в погашение ранее списанной за счет резерва задолженности отражается следующим образом:

Д-т сч. 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Одновременно на суммы, полученные от дебиторов, кредитуются счет 007 «Списанная в убыток задолженность».

Неизрасходованная сумма резерва сомнительных долгов присоединяется при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам организации, если до конца отчетного

года, следующего за годом создания резерва, этот резерв в какой-либо части не будет использован.

Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Данные о дебиторской задолженности организации отражаются по строкам 230 «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» и 240 «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)» раздела II «Оборотные активы» бухгалтерского баланса. Задолженность покупателей и заказчиков показывается в составе дебиторской задолженности отдельной статьей.

Дебиторская задолженность, по которой был создан резерв сомнительных долгов, показывается за минусом образованного резерва, т.е. показатель по строке «Покупатели и заказчики» определяется расчетным путем как разница между остатками по счетам 62 и 63 (без записей на счетах синтетического учета). В пассиве баланса сумма образованных резервов сомнительных долгов отдельно не отражается, их величина и движение фиксируются в «Отчете об изменениях капитала».

Возможность создания резерва под обесценение финансовых вложений предусмотрена Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденным приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н (далее — ПБУ 19/02).

Согласно п. 37 ПБУ 19/02 обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Согласно п. 38 ПБУ 19/02 в случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. При этом расчетная стоимость определяется как разница между стоимостью финансовых вложений, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой их устойчивого снижения.

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов проверки на обесценение.

Пунктом 39 ПБУ 19/02 установлено, что если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата (в составе операционных расходов), и наоборот, если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата (в составе операционных доходов).

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты организации (в составе операционных доходов) в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений.

Для обобщения информации о наличии и движении резервов под обесценение финансовых вложений организации в Плане счетов предусмотрен счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Аналогичная запись делается при увеличении величины указанных резервов.

При уменьшении величины созданных резервов, а также выбытии финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится обратная запись:

Д-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

Согласно п. 42 ПБУ 19/02 в бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию с учетом требования существенности данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием:

- вида финансовых вложений;
- величины резерва, созданного в отчетном году;
- величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода;
- сумм резерва, использованных в отчетном году.

Сумма долгосрочных финансовых вложений (на срок более года) отражается по строке 140 «Долгосрочные финансовые вложения» раздела I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса. Расчетная (рыночная) стоимость финансовых вложений определяется как разница между учетной (покупной) стоимостью (счет 58 «Финансовые вложения») и суммой резерва (счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений») без записей по счетам учета. В парсиве баланса сумма образованного резерва под обесценение финансовых вложений не отражается, его величина и движение показываются в «Отчете об изменениях капитала».

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей служат, для того чтобы запасы ценностей, числящиеся у организации по состоянию на отчетную дату, были отражены в балансе по их текущей (рыночной) стоимости, если она окажется ниже фактической себестоимости приобретения этих ценностей на момент принятия их к бухгалтерскому учету.

В соответствии с п. 25 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н (далее — ПБУ 5/01), материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под

снижение стоимости материальных ценностей. Этот резерв образуется за счет финансовых результатов на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Под текущей рыночной стоимостью или стоимостью возможной продажи материалов понимают ту сумму денежных средств, которую организация может получить в случае продажи запасов. При ее определении следует использовать наиболее надежную информацию. Во внимание принимаются колебания цен, связанные с событиями, произошедшими после отчетной даты, и подтверждающие условия, существовавшие на конец отчетного периода.

Для обобщения информации о резервах под отклонения фактической себестоимости сырья, материалов и т.п. ценностей от текущей рыночной стоимости предназначен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Другими словами, счет 14 используется для учета резервов:

- 1) под отклонение стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. от их рыночной стоимости;
- 2) под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и др.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности организация должна обязательно провести резервирование снижения стоимости материальных ценностей в соответствии с правилами, установленными учетной политикой. Резервы под снижение стоимости создаются по состоянию на конец отчетного года на основании данных о величине и состоянии запасов материальных ценностей. В учетной политике организации должны быть указаны способы создания резервов (отдельно по каждому наименованию или по группам однородных либо связанных наименований запасов), установления текущей (рыночной) стоимости запасов материальных ценностей и расчета их чистой продажной стоимости, оформления расчета резервов. Кроме того, разрабатывается методика отражения операций по созданию и списанию резервов в соответствии с применяемым организацией рабочим планом счетов, а также раскрытия информации о резервах под снижение стоимости материальных ценностей в годовой бухгалтерской отчетности.

Счет 14 выступает контрактивным счетом к счетам 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и т.п. Ученные на счете 14 суммы резервов регулируют оценку материально-производственных запасов, позволяют отразить их стоимость по ценам возможной реализации без непосред-

ственной переоценки самих материальных ценностей, что технически упрощает учет по видам материально-производственных запасов.

В конце отчетного года организация обязана проверить соответствие балансовой стоимости материально-производственных запасов их текущим рыночным ценам. Сопоставление фактической себестоимости материалов с текущей рыночной стоимостью должно проводиться по каждому номенклатурному номеру либо по группам однородных материалов. Выявленная по отдельным наименованиям материальных ценностей разница, образовавшаяся из-за того, что их рыночная стоимость меньше той, по которой они приняты к учету, отражается проводкой:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В таком же порядке могут начисляться резервы под снижение стоимости незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается. В этом случае делается запись:

Д-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым были ранее созданы резервы.

При составлении годового бухгалтерского баланса значения строк, характеризующих состояние материальных ценностей, оценка которых подлежит уточнению, определяются расчетным путем как разница салдо счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» и счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В пассиве бухгалтерского баланса сумма образованного резерва под снижение стоимости материальных ценностей отдельно не отражается, его величина и движение отражаются в «Отчете об изменениях капитала».

В соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, включаются в состав операционных расходов. Соответственно, в Отчете о прибылях и убытках отчисления

в оценочные резервы отражаются в разделе «Прочие доходы и расходы» по строке «Прочие операционные расходы».

Резервы предстоящих расходов формируются для равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу и оптимизацию налогообложения, снижение трудоемкости ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, (далее — Положение по ведению бухгалтерского учета), организация в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода может создавать резервы предстоящих расходов:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты на ремонт предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России.

Перечень, порядок создания резервов, предельный размер отчислений в них, а также способы учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, должны быть предусмотрены в учетной политике организации. Резервирование должно происходить на основании составленных специальных расчетов или смет.

Обоснованность, правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и при необходимости корректируется. При инвентаризации резервов, не имеющих переходящих остатков в конце отчетного года, излишне зарезервированные суммы сторнируются, а недостаток резерва компенсируется дополнительной записью по включению отчислений в затраты на производство или расходы на продажу.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм резервов предстоящих расходов предназначен счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебету счетов учета затрат на производство и расходов на продажу (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»). Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на суммы заработной платы работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет), 23 «Вспомогательные производства» (на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации).

В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 (далее — Методические указания по инвентаризации), остаток по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» разрешается оставлять по следующим резервам: на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, расходы на ремонт основных средств (в случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)) и др.

Так, согласно п. 3.50 указанного документа резерв на предстоящую оплату отпусков, отражаемый в годовом балансе, должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, средненебной суммы расходов на оплату труда работников и обязательных отчислений во внебюджетные фонды. В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения, а в случае недоначисления — дополнительная запись по включению отчислений в издержки производства и обращения.

Если при уточнении учетной политики на следующий отчетный год организация решила не начислять резервы предстоящих расходов, то переходящие остатки резервов по состоянию на 1 января следующего за отчетным года присоединяются к финансовому результату организации с отражением в учете за январь по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Остатки средств, зарезервированных организацией на различные цели, показываются по строке 650 «Резервы предстоящих расходов» раздела V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса.

Изменение остатков резервов предстоящих расходов за отчетный и предыдущий годы, которые определяются по данным бухгалтерского баланса, или Главной книги, показывается в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» Приложения к бухгалтерскому балансу. При этом прирост показывается со знаком плюс, а уменьшение со знаком минус.

По экономическому содержанию они представляют собой часть собственных финансовых ресурсов предприятия, предназначенных для целевого использования: на нужды потребления, создание резервов отпусковых, на ремонт основных средств и др.

Исключение указанных статей из раздела краткосрочных пассивов позволит сосредоточить в нем только обязательства предприятия перед кредиторами и более точно рассчитывать не только соотношение собственного и заемного капитала, но и показатели ликвидности баланса.

Как уже было отмечено ранее, информация о финансовых резервах организации отражается также в Отчете об изменениях капитала. В разделе I «Изменения капитала» формы № 3 отражается наличие и движение источников собственных средств организаций, в том числе и резервного капитала (графа 5 «Резервный капитал»).

В разделе II «Резервы» отражается информация по следующим группам резервов:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;
- оценочные резервы;
- резервы предстоящих расходов.

Раздел II формы № 3 построен по балансовому принципу: приводятся остатки каждого резерва на начало и конец отчетного периода (графы 3 и 6), отдельно отражаются суммы отчислений в резервы в отчетном периоде (графа 4) и суммы использованных резервов (графа 5). Все показатели этого раздела приводятся за два смежных года: отчетный и предыдущий.

В случае, когда учетной политикой предусмотрено образование разных видов уставных резервов, оценочных резервов и резервов предстоящих расходов, то их наличие и движение отражаются в форме № 3 отдельно по каждому виду резервов.

Другим направлением регулирования статей баланса можно признать отражение в нем отложенных доходов организации, которое пока законодательно не определено. По данной проблеме в мировом профессиональном сообществе бухгалтеров и аудиторов ведется дискуссия. Отражение в отчетности отложенных доходов связано с применением оценок по справедливой стоимости активов и обязательств организации. Если в учете на конец года текущая рыночная стоимость выше учетной стоимости, то предприятие располагает реальными доходами, которые согласно МСФО должны признаваться по мере их зарабатывания. Для отражения отложенных доходов в Плане счетов должны быть введены синтетические счета «Дооценка запасов» и «Отложенные доходы». Сумму рассматриваемых доходов следует отражать проводкой:

Д-т сч. «Дооценка запасов»

К-т сч. «Отложенные доходы».

По мере использования запасов, суммы отложенных доходов следует списывать в учете обратными проводками.

Суммы дооценки основных средств, не связанные с инфляционными процессами по своей экономической природе, также являются отложенными доходами и должны отражаться в их составе, а не относиться к добавочному капиталу. Указанные подходы к регулированию статей баланса позволят более точно исчислять величину чистых активов организации и более полно и объективно оценивать истинное финансовое положение организации.

Контрольные вопросы

1. В каких оценках в соответствии с требованиями МСФО активы могут отражаться в финансовой отчетности?
2. Как актив отражается в учете в случае обесценения?
3. Какие правила оценки имущества (активов) и обязательств установлены российскими нормативными документами по бухгалтерскому учету?
4. Назовите основные различия терминов «цена» и «стоимость».
5. На какие виды оценок ориентирована современная учетная практика?
6. Дайте характеристику метода оценки по первоначальной стоимости (фактической стоимости приобретения) для целей представления информации в финансовой отчетности.
7. Дайте характеристику метода оценки по восстановительной стоимости для целей представления информации в финансовой отчетности.
8. Дайте характеристику метода оценки по реализуемой стоимости (цене погашения) для целей представления информации в финансовой отчетности.