

# Международный бухгалтерский учет



Отражение в бухгалтерской отчетности  
организации капитала и резервов по МСФО

Оценка стоимости комбинированных финансовых  
инструментов

Организация применения метода  
обратной калькуляции

Расчет риска на этапе планирования  
аудиторской проверки

Правовое регулирование бухгалтерского учета  
инвестиционной деятельности в форме  
капитальных вложений

**26** (272) – 2013  
**ИЮЛЬ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»  
– индекс 34136 – каталог  
российской прессы  
«Почта России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала –  
www.elibrary.ru, www.dilib.ru  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**

Л.А. Чалдаева, доктор  
экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

**Редакционный совет:**

Ф.Ф. Бутынец, доктор  
экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор  
экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических  
наук, профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических  
наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат  
экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических  
наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических  
наук, профессор

С.В. Панкова, доктор экономических  
наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,  
профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических  
наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат  
экономических наук

В.А. Терехова, доктор  
экономических наук, профессор

**Верстка:** М.С. Гранильщикова

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 26.06.2013.

Формат 60х90 1/8. Цена договорная.

Объем 7,5 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки

России для публикации научных работ, от-

ражающих основное научное содержание

кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

Перепечатка материалов и использо-

вание их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только

с письменного разрешения редакции.

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

26 (272) – 2013 июль

## СОДЕРЖАНИЕ

### НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- Демина И.Д., Качкова О.Е. Совершенствование отражения в бухгалтерской отчетности организации капитала и резервов в соответствии с МСФО .....2
- Корзун Г.И. Оценка стоимости комбинированных финансовых инструментов в финансовой отчетности .....9

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- Черненко А.Ф., Афонина О.А. Организация применения метода обратной калькуляции (окончание) .....18

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- Копылова Е.К. Особенности расчета риска на этапе планирования аудиторской проверки .....34

### ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- Попов А.Ю. Особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений .....50

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации  
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.  
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут  
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).  
Статьи рецензируются.

НА ПУТИ  
К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

УДК 657.1

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОТРАЖЕНИЯ  
В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
ОРГАНИЗАЦИИ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ  
В СООТВЕТСТВИИ С МСФО*И. Д. ДЕМИНА,**доктор экономических наук, профессор**E-mail: demina\_id@mail.ru**О. Е. КАЧКОВА,**кандидат экономических наук, доцент**E-mail: Olga-kachkova@yandex.ru**Финансовый университет**при Правительстве Российской Федерации*

*В статье рассматриваются основные подходы формирования капитала и резервов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и возможность использования этих подходов при составлении бухгалтерского баланса отечественными организациями.*

***Ключевые слова:** МСФО, капитал, собственный капитал, резервы, нераспределенная прибыль, переоценка основных средств, резерв переоценки основных средств, резерв переоценки нематериальных активов, резерв переоценки финансовых вложений.*

**К**апитал является самой сложной бухгалтерской категорией. Существует достаточно большое количество трактовок этого понятия, что порождает неоднозначность понятия «капитал». Трактовка капитала в Международных

стандартах финансовой отчетности (МСФО) определяет методологию учета конкретных фактов хозяйственной жизни и подходы к анализу финансового положения организации. Согласно п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности МСФО капитал – это доля в активах компании собственников, оставшаяся после вычета всех ее обязательств.

Отечественный бухгалтерский учет понимает капитал как фактор производства, с помощью которого организация получает доход. Актив баланса можно рассматривать как характеристику элементов капитала организации, а пассив – как источники формирования капитала, включая собственные источники средств и резервы. Определяя объекты бухгалтерского учета, Я.В. Соколов говорит о «собственных источниках средств», которые «складываются из фондов, резервов,

нераспределенной прибыли и прибыли», вообще не давая определения понятия «капитал» [5].

Название разд. III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса фактически является исключительно формальным соблюдением требований МСФО, поскольку этот раздел не имеет реального методологического обеспечения. Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций счета разд. VII «Капитал» предназначены «для обобщения информации о состоянии и движении капитала организации». Вместе с тем в современных российских нормативных документах по бухгалтерскому учету понятие «капитал» не определено.

Величина капитала определяется как разница между бухгалтерской оценкой активов и обязательств. Следовательно, от достоверности подходов к бухгалтерской оценке активов и обязательств будут зависеть размер собственного капитала (чистых активов) организации, финансовое положение организации и обоснованность управленческих решений.

Выделение элементов капитала организации в отчетности определяется интересами пользователей бухгалтерской информации. В Принципах подготовки и составления финансовой отчетности МСФО отмечается, что в балансе капитал может разбиваться на подгруппы [1, с. 19]. Например, в отчетности акционерного общества могут быть выделены следующие статьи [4, с. 31]: средства, внесенные акционерами; нераспределенная прибыль; резервы, образованные за счет нераспределенной прибыли; резервы переоценки; курсовые разницы по вкладам в уставный капитал и т.п. Это позволяет пользователю финансовой отчетности определить ограничения на распределение или использование организацией собственного капитала. Как отмечается в принципах МСФО, создание резервов за счет прибыли может предусматриваться учредительными документами организации или законодательством, с тем чтобы защитить организацию и ее кредиторов от последствий возможных убытков. При этом создание резервов представляет собой использование нераспределенной прибыли, а не расход.

Расчетная величина собственного капитала акционерных обществ практически никогда не

совпадает с рыночной стоимостью акций или с суммой, которая может быть выручена либо от продажи ее активов и погашения обязательств, либо от продажи всей организации в целом.

В настоящее время в МСФО существует две концепции капитала, лежащие в основе методологии учета. Принципы МСФО позволяют организациям выбрать в качестве учетной методологии одну из двух концепций капитала:

- поддержание финансового капитала;
- поддержание физического (или экономического) капитала.

Согласно концепции поддержания финансового капитала прибыль считается заработанной, только если имеет место прирост чистых активов за отчетный период без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение отчетного периода. Именно в соответствии с данной концепцией капитал трактуется как доля собственников в активах организации, а прибыль – как прирост фактической покупательной способности инвестированного собственниками капитала. В соответствии с концепцией поддержания физического капитала прибыль считается заработанной, только если за отчетный период имеет место прирост физической способности организации (ресурсов, фондов, обеспечивающих эту способность) без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение отчетного периода. Капиталом организации выступает совокупность всех ее активов как носителей будущей экономической выгоды [4, с. 33].

Следовательно, прибыль можно рассматривать как увеличение капитала организации на конец отчетного периода с учетом сохранения размера первоначального капитала организации. Прибыль показывает оценку роста реального благосостояния организации, позволяющего говорить о получении собственниками доходов от ее деятельности.

Оценка прибыли и отражение изменений капитала в отчетности по МСФО в соответствии с концепциями поддержания капитала отличается от методологии российской бухгалтерской практики.

В настоящее время остается актуальным вопрос достоверности формирования бухгалтерской

(финансовой) отчетности в части собственного капитала и резервов. В настоящее время используются формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 06.07.2010 № 66н, которые имеют отличия от использовавшихся ранее форм в части отражения собственного капитала. Поскольку для внешних пользователей эти формы отчетности являются единственным источником информации об интересующих организациях, они должны обеспечить их необходимой информацией о финансовом положении, имущественном состоянии и эффективности деятельности организаций.

Вместе с тем строки разд. III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса требуют значительной корректировки относительно прозрачности и объективности соответствующей информации. Для корректировки строк баланса можно использовать подходы, изложенные в МСФО и применяемые в странах Содружества Независимых Государств [2]. Так, согласно п. 75 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [1, с. 19] организация обязана раскрыть в балансе или в примечаниях к нему дальнейшие подклассы каждой из представленных линейных статей, классифицированных таким способом, который соответствует операциям организации. Например, относительно капитала необходимо показать внесенный собственный капитал и резервы, которые разбиваются на различные классы, такие как собственный капитал, эмиссионный доход и резервы.

Согласно приказу Минфина России от 06.07.2010 № 66н в разд. III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса необходимо выделить: уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей); собственные акции, выкупленные у акционеров (вычитается); переоценку внеоборотных активов; добавочный капитал (без переоценки); резервный капитал; нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) (см. рисунок).

В соответствии с названием разд. III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса для формирования этих показателей необходимо формирование резервов.

В международной и национальной практике составления отчетности многих стран резервы классифицируются по четырем основным харак-

МСФО (IAS) 1	Приказ Минфина России от 06.07.2010 № 66н
Раздел «Внесенный собственный капитал и резервы»	Раздел «Капитал и резервы»
Оплаченный капитал	Уставный капитал
Эмиссионный доход	Акции, выкупленные у акционеров
Резервы	Переоценка внеоборотных активов
	Добавочный капитал (без переоценки)
	Резервный капитал
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

Элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности, касающиеся отражения капитала и резервов, согласно МСФО (IAS) 1 и приказу Минфина России от 06.07.2010 № 66н

теристикам [4, с. 32]:

- резервы капитала, включая фонд переоценки стоимости, и резервы поступления доходов в будущем – различные дотации и безвозмездные поступления активов;

- нормативные резервы (установленные законодательством) и ненормативные резервы (решения об образовании которых принимаются в самой организации);

- распределяемые и нераспределяемые резервы: первые из них могут распределяться между акционерами (иногда они создаются только для этих целей), вторые не подлежат распределению вплоть до ликвидации организации;

- целевые и общие резервы: первые предусматривают их использование на строго установленные цели, вторые не имеют целевой выраженной установки.

Выделение в уставном капитале отдельной статьи «Неоплаченный капитал» позволит пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности сделать вывод о доле неоплаченного капитала акционерным обществом (товариществом) и учесть при анализе финансового состояния, что практически невозможно по форме бухгалтерской (финансовой) отчетности баланса в соответствии с приказом Минфина России от 06.07.2010 № 66н. При анализе финансового состояния организации на эту статью можно осуществлять корректировку статьи «Уставный капитал».

Также необходимо отражать отдельной строкой (а не в добавочном капитале) в бухгалтерской отчетности эмиссионный доход, который представляет собой разницу между рыночной стоимостью акции и номинальной стоимостью, указанной на ценной бумаге.

**Пример.** Согласно учредительным документам уставный капитал акционерного общества определен в сумме 40 000 тыс. руб., который состоит из 10 000 акций с номинальной стоимостью каждой акции 4 000 руб. Фактически акции акционерного общества были полностью проданы при первичном размещении в течение отчетного года по цене 4 300 руб. В таком случае эмиссионный доход акционерного общества за отчетный год составит 3 000 тыс. руб., исходя из следующего расчета:  $(4\,300 - 4\,000) \times 10\,000 = 3\,000$  тыс. руб.). Эмиссионный доход относится на увеличение акционерного капитала. Спустя год на общем собрании акционеров было принято решение выкупить 1 000 собственных акций акционерного общества. Цена, по которой были выкуплены акции, составила 4 250 руб. за одну акцию. В результате этой операции по выкупу собственных долевых инструментов капитал акционерного общества уменьшится на 4 250 тыс. руб. ( $4\,250 \times 1\,000 = 4\,250$  тыс. руб.). Расходы по выкупу акций по цене выше номинальной стоимости (в сумме 250 тыс. руб.) относятся на увеличение убытков акционерного общества отчетного года исходя из следующего расчета:  $(4\,250 - 4\,000) \times 1\,000 = 250$  тыс. руб.

Согласно существующей форме бухгалтерского баланса в разделе «Капитал и резервы» добавочный капитал показывается без переоценки (переоценка показана отдельно). Добавочный капитал является одной из составляющих собственного капитала. Он формируется в процессе хозяйственной деятельности организации. В его составе отражаются: прирост стоимости имущества по переоценке; дополнительные денежные средства (или имущество), полученные при продаже акций в случае их первичного размещения, по цене, превышающей их номинальную стоимость (эмиссионный доход); прирост активов в результате безвозмездного получения имущества и денежных средств; прирост стоимости внеоборотных активов, созданных за счет чистой прибыли или

фондов организации; положительные курсовые разницы по вкладам иностранных инвесторов в уставный капитал организации. Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

В соответствии с МСФО организация имеет право принять решение переоценивать какой-либо класс основных средств по справедливой стоимости при условии, что справедливую стоимость можно с надежностью определить. Если организация делает такой выбор, закрепив его в своей учетной политике, то переоценка должна проводиться регулярно, чтобы балансовая стоимость актива по состоянию на отчетную дату существенно не отличалась от его справедливой стоимости. Справедливая стоимость основного средства – это его рыночная стоимость. При определении рыночной стоимости затраты, связанные с выбытием актива, не вычитаются. Согласно МСФО справедливая стоимость – сумма, на которую актив может быть обменен между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Согласно п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [3] коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Для отражения результатов переоценки основных средств в плане счетов бухгалтерского учета желательно выделить отдельный счет «Резерв на переоценку основных средств» (можно использовать свободные номера плана счетов). Такие же подходы можно использовать для отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки нематериальных активов и финансовых вложений (котируемых и некотируемых), выделив для этого счета «Резерв на переоценку нематериальных активов» и «Резерв переоценки финансовых вложений» (можно использовать свободные номера счетов). Эти счета являются «реверсными», поэтому при анализе финансового состояния (особенно при сравнении деятельности ряда организаций) результаты переоценки желательно исключить из разд. III бухгалтерского баланса (особенно в случае, если сравниваемые организации такую переоценку не производили).

Пример отражения в бухгалтерском учете результатов дооценки основных средств с использованием счета «Резерв переоценки основных средств» приведен в таблице.

В связи с тем, что переоценка может быть как дооценкой, так и уценкой основных средств, статья «Переоценка внеоборотных активов» является «реверсной». Следовательно, она не должна влиять на размер собственного капитала организации и должна отражаться отдельно (или справочно). В настоящее время за счет этой статьи в разд. III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса значительно увеличивается размер собственного капитала, что приводит к завышению его доли в структуре пассива баланса при оценке финансового положения организации.

Результаты переоценок, которые проводит организация в бухгалтерском учете, не находят своего отражения в налоговом учете, поскольку Налоговым кодексом РФ (НК РФ) определено, что при проведении налогоплательщиком переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная или отрицательная сумма такой переоценки (уценки) не признается доходом (расходом), учитываемым для целей исчисления налога на прибыль (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Таким образом, результаты переоценки стоимости основных средств отражаются в бухгалтерском учете, но для целей налогообложения прибыли результаты переоценки не учитываются.

Налоговым кодексом РФ определено, что первоначальная стоимость основных средств может изменяться только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям (п. 2 ст. 257 НК РФ).

В настоящее время в РФ результаты переоценки основных средств и прочих внеоборотных активов в налоговом учете не отражаются. Это значит, что положительные и отрицательные результаты переоценки не признаются доходами и расходами и не учитываются при начислении амортизации.

Согласно нормативным актам в области бухгалтерского учета основных средств переоценка может осуществляться по текущей восстановительной стоимости. При переоценке основных средств в системе бухгалтерского учета достаточно сложно отражаются результаты их переоценки в случае дооценки и уценки, а также корректировка сумм на-