ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
Журнал выходит 4 раза в месяц

Международный бухгалтерский учет



Формирование отдельной финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Раскрытие информации о финансовых инструментах в финансовой отчетности

МСФО в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов

Организация системы внутреннего контроля внешнеторговой деятельности

Управление налоговой нагрузкой по налогу на прибыль организаций

Принципы бухгалтерского учета и их влияние на учетно-отчетную информацию

6 (252) — 2013
ФЕВРАЛЬ

http://www.fin-izdat.ru e-mail:post@fin-izdat.ru

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: Н.И. Бранделис
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 23.01.2013.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 6 300 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использование 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

6 (252) **– 2013 февраль**

СОДЕРЖАНИЕ

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Лабынцев Н.Т., Карецкий А.Ю.* Принципы и подходы к формированию отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО 2
- *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Раскрытие информации о финансовых инструментах в финансовой отчетности 10

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Гаранина Т.А., Кормильцева П.С.* Принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов 19

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Рыбалко О.А.* Теоретические аспекты организации системы внутреннего контроля за внешнеторговой деятельностью адаптированной к международным стандартам 29

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Бочкарева Т.Н.* Управление налоговой нагрузкой по налогу на прибыль организаций 38

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Безверхий К.В.* Принципы бухгалтерского учета и их влияние на учетно-отчетную информацию: украинский и международный опыт 49

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.

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.1.012.1

ПРИНЦИПЫ И ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ ОТДЕЛЬНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Н. Т. ЛАБЫНЦЕВ,
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета
E-mail: nicobuh@yanex. ru
А. Ю. КАРЕЦКИЙ,
аспирант кафедры бухгалтерского учета
E-mail: karetskiy. alexey@yandex. ru
Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)

На основе изучения имеющихся методик формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), рассмотренных в научной и специализированной литературе, разработаны и представлены авторские подходы и принципы по формированию отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Предложенный алгоритм построен на тесной взаимосвязи стратегического, методического и прикладного модулей, а также контрольных мероприятий, реализуемых на всех этапах процесса подготовки отчетности в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: *МСФО, финансовая отчетность, учетная политика, методика, стратегический, методический и прикладной модули, контрольные процедуры, процесс.*

Концептуальная особенность изменения информационного пространства, формируемого учетной системой в российской практике, состоит в повышении качества получаемой информации и обеспечении гарантированного доступа к ней всех заинтересованных пользователей. Поэтому изменения в области бухгалтерского учета и отчетности, произошедшие в последние годы, направлены на создание организационных предпосылок формирования полезной информации на базе основного инструмента реформирования бухгалтерского учета — МСФО. Применение принципов МСФО при составлении финансовой отчетности позволяет представить информацию, характеризующую имущественное положение

и финансовые результаты деятельности организации, на языке, понятном пользователям всего мира, и, как следствие, наименее трудоемким путем завоевать доверие инвесторов, в том числе и зарубежных.

На сегодняшний день российскими нормативными документами не предусмотрена обязанность подготовки отдельной финансовой отчетности по МСФО. При этом согласно Плану Минфина России на 2012—2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе МСФО, утвержденному приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440, до 2013 г. было предусмотрено «принятие нормативных правовых актов, обеспечивающих непосредственное применение МСФО (по установленному перечню) для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица» [3].

Следует отметить, что в последние годы многие российские компании, не дожидаясь законодательного признания МСФО, в добровольном порядке начали готовить отчетность по международным стандартам согласно запросам инвесторов, кредиторов, иностранных партнеров и других заинтересованных пользователей. Представители малого и среднего бизнеса могут заинтересоваться подготовкой отчетности по МСФО, к примеру с целью реализации долгосрочных планов по выходу на IPO (англ. Initial Public Offering — первая публичная продажа акций акционерного общества).

Необходимым условием широкого применения МСФО в экономике РФ является создание инфраструктуры, обеспечивающей использование этих стандартов в регулировании бухгалтерского учета и отчетности непосредственно хозяйствующими субъектами [5, с. 217].

Применение МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность», введенного в действие на территории РФ приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н, необходимо при учете инвестиций в дочерние предприятия, совместную деятельность и ассоциированные предприятия, если компания решает представлять отдельную финансовую отчетность или этого от нее требуют национальные регулирующие положения [2]. Переход на подготовку отчетности по МСФО ведет к изменению системы бухгалтерского учета в компании, требует не только пересмотра подходов к составлению финансовой отчетности для заинтересованных пользователей, но и внесения дополнений в учетную политику, изменения плана счетов и графика документооборота.

Согласно указанному стандарту отдельная финансовая отчетность — это отчетность, составляемая материнской компанией (т. е. инвестором, имеющим контроль над дочерним предприятием) или инвестором, осуществляющим совместный контроль над объектом инвестиций или имеющим значительное влияние на него, в которой инвестиции учитываются по себестоимости или в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Отдельная финансовая отчетность должна подготавливаться в соответствии со всеми применяемыми МСФО.

Необходимо отметить, что в настоящее время большинство ученых и практиков в области гармонизации российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) и МСФО отмечают недостаточное количество разработок организационно-практического характера, отсутствие единых методических подходов, позволяющих осуществлять процедуру подготовки финансовой отчетности по МСФО.

Существуют различные методики формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО, например предложенные Н. М. Жирной, О. А. Заббаровой, П. В. Колесником, О. А. Михайловой, С. В. Пономаревой, О. Ю. Шулыгиной, С. В. Чесноковым, Л. И. Шинкаревой.

В таблице проанализированы методики формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО при каждом из способов получения отчетности: трансформация российской отчетности в соответствии с МСФО, параллельный учет в формате МСФО, трансляция данных российского учета в отдельные регистры учета по МСФО с последующими корректировками.

На основе изучения имеющихся методик формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО, рассмотренных в научной и специализированной литературе, с учетом всех способов получения финансовой отчетности по МСФО в ходе исследования разработаны авторские подходы к фор-

Анализ методик формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО

Способ получения финансовой отчетности по МСФО	Этап методики формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО	Анализ методики
	***Авторы: В. Т. Чая, Г. В. Чая* [*6, с. 264*]**	
I. Трансформация российской отчетности в соответствии с МСФО	1. Предварительная корректировка российских баланса и отчета о прибылях и убытках. На этом этапе остатки и обороты по счетам российской отчетности перегруппировывают в статьи, установленные международными стандартами. Эту перегруппировку отражают в трансформационных таблицах, форма и структура которых позволяют проводить в дальнейшем необходимые преобразования. 2. Сбор дополнительной аналитической бухгалтерской и управленческой информации. На данном этапе определяются принципиальные различия между РПБУ и МСФО, детализируются статьи российского баланса по остаткам включенных в него счетов и подготавливается информация по отдельным счетам бухгалтерского учета, которые подлежат трансформации. 3. Внесение в отчетность по МСФО корректирующих проводок. Для трансформации данных российского учета в отчетность, соответствующую требованиям МСФО, делают три вида корректирующих проводок: реклассификационные, оценочные и инфляционные проводки. 4. Приведение международной отчетности к окончательному формату, соответствующему МСФО. После того как все необходимые корректировки внесены, бухгалтер пересчитывает данные баланса и отчета о прибылях и убытках, составляет примечания, которые раскрывают особенности учетной политики и способы трансформации. Отчеты о движении денежных средств и о движении капитала составляют заново на основе трансформированного баланса и отчета о прибылях и убытках	Отличительным признаком данной методики можно считать то, что она может быть применена только после составления отчетности по российским правилам
	***Автор: Департамент методологии, стандартизации и управления качеством аудиторско-консалтинговой фирмы «ЦБА»* [*4, с. 16—28*]**	
II. Параллельный учет в МСФО	1. Проведение анализа применяемой учетной политики, базирующейся на принципах национальных стандартов, и формирование учетной политики, соответствующей МСФО. 2. Разработка формата финансовой отчетности на основе требований, предъявляемых к нему МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в части установления минимума отчетных показателей, подлежащих отражению в финансовой отчетности. 3. Отражение каждой операции на момент ее совершения таким образом, чтобы учетная система могла представлять финансовую отчетность как в формате, предусмотренном российским законодательством, так и в формате МСФО. 4. Составление финансовой отчетности по данным учетной системы по МСФО	Отличительным признаком данной методики можно считать необходимость использования специализированных программных средств автоматизации ведения учета и составления отчетности
	***Автор: Ю. В. Ильина* [*1, с. 26*]**	
III. Трансляция с последующими корректировками	1. Анализ счетов для составления бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств и др., а также состояния бухгалтерского учета организации и учетной политики. 2. Формирование оборотно-сальдовых ведомостей в российской системе счетов бухгалтерского учета, подготовка рабочих документов (рабочих таблиц), в которых представляются различия в отражении хозяйственных операций по их экономическому содержанию согласно РПБУ и МСФО. Эти различия фиксируются с целью доведения количественных и качественных характеристик каждого счета до требований МСФО.	Анализ счетов для составления отчетности позволяет выявить отклонения российской отчетности от требований МСФО. Рабочий план счетов по МСФО для каждой организации должен

Окончание таблицы

Способ получения финансовой отчетности по МСФО	Этап методики формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО	Анализ методики
	3. Составление корректирующих записей, позволяющих довести значение каждого счета по своему экономическому содержанию до уровня требований МСФО. По результатам осуществления корректирующих записей формируются пробные балансы и отчеты, как правило, по российскому плану счетов, но по экономическому содержанию и хозяйственному назначению — в международной системе отчетности. 4. Реклассификация счетов РПБУ в счета МСФО, которая представляет собой перенос скорректированных остатков со счетов российского бухгалтерского учета на счета международного учета. 5. Составление финансовой отчетности по МСФО на основе пробных балансов и дополнительной информации с использованием предварительно разработанных правил переноса данных со счетов синтетического учета на статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности	разрабатываться индивидуально в зависимости от специфики деятельности

мированию отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО, представленные на рисунке.

Представленный на рисунке алгоритм формирования отдельной финансовой отчетности, составленной по МСФО, включает стратегический, методический, прикладной и контрольный модули, находящиеся в тесной взаимосвязи, которые содержат:

— предложенные мероприятия по подготовке отчетности по МСФО в соответствии с поставленными целями и задачами компании (стратегический модуль);

— выработанные рекомендации по формированию комплексной учетной политики, структурированного рабочего плана счетов, учетных процедур в отношении объектов учета, по которым российские учетные стандарты отличаются от МСФО (методический модуль);

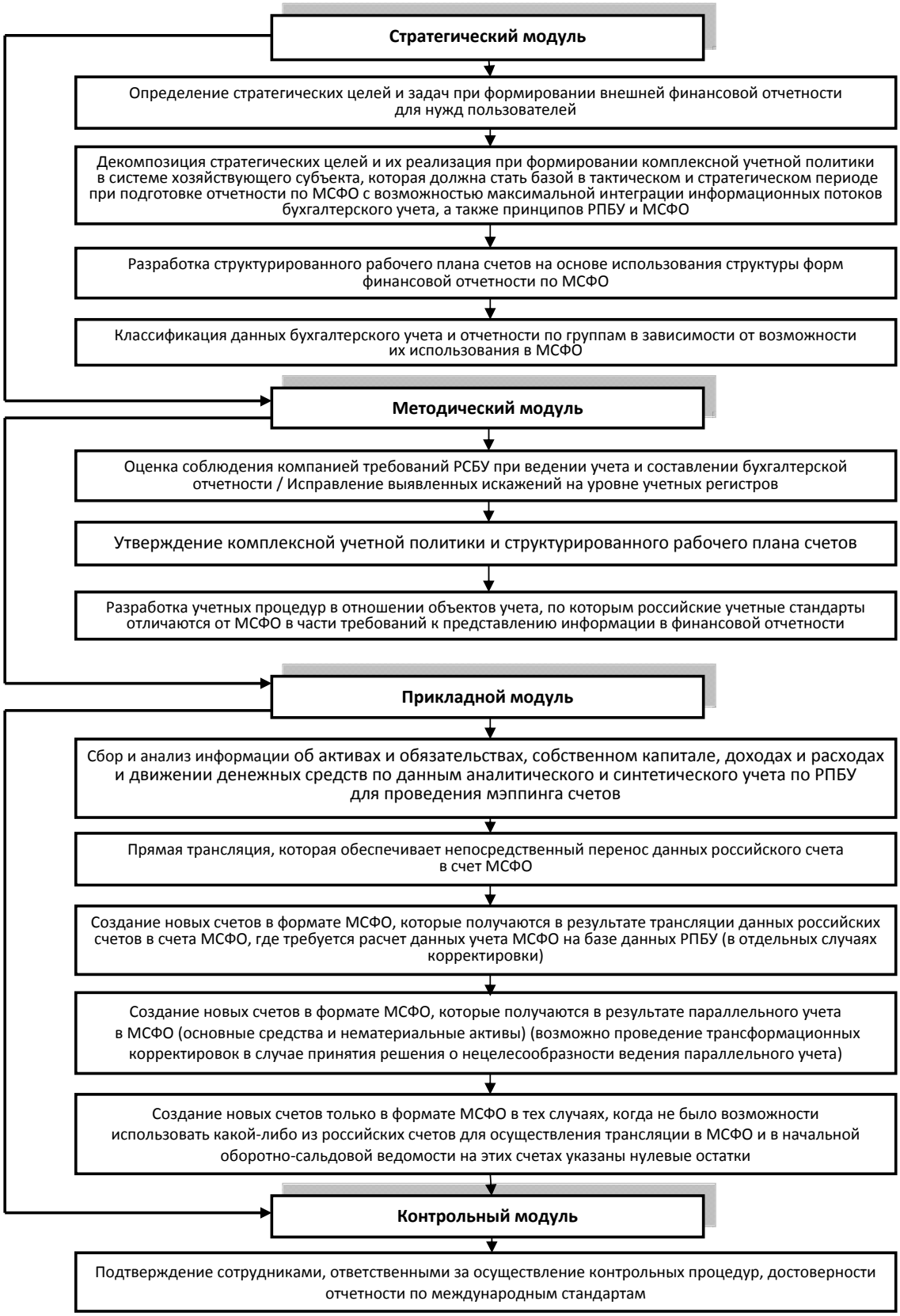
— разработанную методику подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО на основе мэппинга показателей учета по РПБУ в МСФО (прикладной модуль);

— предложенные контрольные мероприятия, позволяющие обеспечить достоверность подготовленной отдельной отчетности по МСФО (контрольный модуль).

Например, **стратегический модуль** методики формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с МСФО рассматривает следующие аспекты.

Во-первых, это определение целей и задач при формировании финансовой отчетности для нужд пользователей. На данном этапе необходимо определить, с какой целью компания намерена готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО, периодичность такой подготовки, поскольку это в значительной мере определяет применяемую на практике методику. Необходимость применения МСФО в случае, если компания планирует выход на международный рынок или намерена кредитоваться в зарубежном банке, скорее всего, потребует первоначально применения метода трансформации, а только впоследствии реализации других методик подготовки отчетности. В то же время требовать составления отчетности по МСФО могут и собственники компании, ведь в отличие от отчетности, составленной по национальным стандартам, отчетность, составленная по правилам МСФО, более достоверна, а значит, на ее основе можно выстроить более эффективную систему управленческого учета, который сегодня приобретает все большее значение. В этом случае затраты на постановку и ведение параллельного учета будут больше отвечать потребностям заинтересованных пользователей.

Во-вторых, при составлении отчетности в соответствии с МСФО потребуются декомпозиция стратегических целей и их реализация при формировании комплексной учетной политики в системе хозяйствующего субъекта, которая должна стать базой в тактическом и стратегическом периоде при



Алгоритм формирования отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО