

Т.А. Мирошниченко

И.М. Бортникова

О.А. Зубарева

Бухгалтерский финансовый учет и отчетность
(продвинутый уровень)
Учебник

п. Персиановский
2015

УДК 657.01 (075.8)
ББК 65.052
М64

Авторы:

Мирошниченко Татьяна Александровна - кандидат экономических наук, доцент, декан экономического факультета ФГБОУ ВПО «ДГАУ»;

Бортникова Ирина Михайловна - кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов ФГБОУ ВПО «ДГАУ»;

Зубарева Ольга Александровна - кандидат экономических наук, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и финансов ФГБОУ ВПО «ДГАУ».

Рецензенты:

Губанов Александр Григорьевич - доктор экономических наук, профессор кафедры «Анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования» ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», заслуженный деятель высшей школы;

Удалова Зоя Васильевна - доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и финансов ФГБОУ ВПО «ДГАУ».

Мирошниченко, Т.А.

М64 Бухгалтерский финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень): учебник / Т.А. Мирошниченко, И.М. Бортникова, О.А. Зубарева. - п. Персиановский: изд-во ДонГАУ, 2015. – 257 с.

ISBN 978-5-98252-254-2

Учебник подготовлен в соответствии с учебной программой дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень)» для магистров направления «Экономика» магистерская программа «Учет, анализ и аудит» экономического факультета ФГБОУ ВПО ДГАУ. Материал учебника позволяет освоить порядок организации, процедуры и принципы ведения бухгалтерского учета различных его объектов, изучить существующие проблемы учета имущества, обязательств, капитала организаций и пути их решения, а также усвоить правила составления бухгалтерской финансовой отчетности организаций. Учебник иллюстрирован таблицами, рисунками, примерами, в конце каждого раздела приводятся контрольные вопросы, тесты.

Для студентов магистратуры по направлению «Экономика» высших учебных заведений, слушателей системы послевузовской подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, специалистов бухгалтерских и экономических подразделений организаций.

УДК 657.01 (075.8)
ББК 65.052

ISBN 978-5-98252-254-2

© Мирошниченко Т.А.,
Бортникова И.М., Зубарева О.А., 2015
© Донской государственный
аграрный университет, 2015

Содержание

Введение	6
Глава 1. Организация бухгалтерского финансового учета	8
1.1. Цель бухгалтерского финансового учета. Отличительные особенности бухгалтерского финансового и управленческого учетов	8
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета	10
1.3. Основная бухгалтерская процедура	13
1.4. Основополагающие принципы бухгалтерского учета	15
1.5. Учетная политика организации и её значение	18
1.6. Парадоксы бухгалтерского учета	21
1.7. Проблемы ведения бухгалтерского учета	26
1.8. Реформирование бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО	31
Глава 2. Учет внеоборотных активов организаций и направления его совершенствования	39
2.1. Долгосрочные инвестиции, их структура и организация учета	39
2.2. Учет затрат по капитальному строительству	41
2.3. Основные средства, их классификация и оценка	44
2.4. Учет поступления и выбытия основных средств	47
2.5. Способы начисления и учет амортизации основных средств	49
2.6. Учет восстановления основных средств	51
2.7. Переоценка основных средств	53
2.8. Сравнение российской и международной практики учета основных средств и пути совершенствования учета в России	57
2.9. Понятие, классификация и учет нематериальных активов	61
2.10. Учет амортизации нематериальных активов	64
2.11. Учет расходов по выполнению НИОКР: недостатки РПБУ и пути совершенствования учета	66
Глава 3. Учет оборотных активов организаций и направления его совершенствования	76
3.1. Состав оборотных активов организаций	76
3.2. Учет поступления и выбытия материально-производственных запасов ..	77
3.3. Проблема оценки материально-производственных запасов	79
3.4. Формирование резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов	83
3.5. Учет денежных средств и проблемы формирования информационной базы для составления отчета о движении денежных средств	84
3.6. Понятие финансовых вложений и их классификация	91
3.7. Способы первоначальной и последующей оценки финансовых вложений ...	92

3.8. Учет финансовых вложений и резервов под обесценение финансовых вложений	95
3.9. Инвентаризация оборотных активов.....	97
Глава 4. Проблемы учета расчетов и обязательств организации	103
4.1. Понятие, признание и оценка дебиторской и кредиторской задолженности, сроки расчетов и исковой давности	103
4.2. Формы расчетов и их характеристики	105
4.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками	111
4.4. Учет расчетов по кредитам и займам.....	113
4.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам	117
4.6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	118
4.7. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	122
4.8. Учет расчетов с учредителями.....	123
4.10. Учет расчетов с внутренними подразделениями	128
4.11. Учет труда и его оплаты в современных условиях функционирования организаций	129
4.12. Инвентаризация обязательств и расчетов, порядок отражения ее результатов в бухгалтерском учете	135
Глава 5. Учет капитала и целевого финансирования организаций.....	140
5.1. Концепции капитала как объекта учета.....	140
5.2. Учет уставного капитала	141
5.3. Учет добавочного капитала.....	148
5.4. Учет резервного капитала	150
5.5. Учет целевого финансирования.....	151
5.6. Инвентаризация уставного капитала организации	154
5.7. Международная практика формирования, оценки и учета капитала	156
Глава 6. Проблемы учета доходов, расходов и финансовых результатов.....	162
6.1. Признание доходов и расходов для целей бухгалтерского учета	162
6.2. Классификация доходов и расходов в бухгалтерском финансовом учете....	163
6.3. Проблемы признания доходов и расходов организаций.....	165
6.4. Сравнение российской и международной практики учета расходов и доходов по обычным видам деятельности и пути совершенствования учета в России	167
6.5. Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности	170
6.6. Учет прочих доходов и расходов	174
6.7. Учет доходов и расходов будущих периодов	177
6.8. Понятие, порядок формирования и учет финансовых результатов (прибылей и убытков).....	180

6.9. Учет налога на прибыль	183
Глава 7. Бухгалтерская финансовая отчетность как результат финансового учета	191
7.1. Основные нормативные документы, регулирующие состав и правила составления финансовой отчетности организаций.....	191
7.2. Проблемы фальсификации финансовой отчетности	192
7.3. Требования, предъявляемые пользователями к бухгалтерской отчетности .	197
7.4. Состав и порядок представления финансовой отчетности.....	200
7.5. Отражение событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности.....	201
7.6. Представление информации по сегментам	205
7.7. Содержание, принципы и порядок составления бухгалтерского баланса	207
7.8. Содержание, структура и порядок составления отчета о финансовых результатах.....	216
7.9. Раскрытие информации о прибыли, приходящейся на одну акцию.....	219
7.10. Отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств	221
7.11. Порядок раскрытия учетной политики в бухгалтерской отчетности	233
7.12. Пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.....	234
7.13. Представление информации о связанных сторонах и об участии в совместной деятельности.	239
7.14. Сводная (консолидированная) финансовая отчетность	241
7.15. Сравнение российской и международной практики составления и представления финансовой отчетности	243
Библиография.....	251
Ответы к тестам	256

Введение

В современных условиях система бухгалтерского учета является одним из наиболее важных информационных источников для принятия эффективных и результативных управленческих решений. Она должна удовлетворять потребности не только внутренних, но и внешних пользователей, отвечать требованиям международных стандартов финансовой отчетности, законодательным и нормативным документам Российской Федерации, современным методикам ведения учета и составления отчетности. Знания и методики в бухгалтерском учете и отчетности копились тысячелетиями, поэтому у данной отрасли знаний имеется «основательный фундамент», который мы должны передать будущим поколениям. Вместе с тем остается еще очень много проблем и нерешенных вопросов в теории и практике бухгалтерского учета, некоторые положения еще не получили должного развития, отдельные вопросы имеют дискуссионный характер. Понимание традиций и тенденций развития бухгалтерского учета дает нам возможность выбрать наиболее оптимальный путь его развития в будущем.

Бухгалтер в настоящее время зачастую должен принимать решения, опираясь на свое профессиональное суждение, особенно при отражении тех фактов хозяйственной жизни, которые являются редкими и нестандартными. Для этого он должен обладать широкими междисциплинарными знаниями в юридической (правовой) области, в области финансового менеджмента, анализа, аудита и контроля и др.

Целью учебной дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень)» является углубленное изучение концептуальных основ построения бухгалтерского учета, принципов и методики ведения бухгалтерского учета в организациях разных форм собственности, отраслевой принадлежности и функционального назначения, а также составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основными задачами написания данного учебника было:

- донести до студентов знания порядка организации бухгалтерского учета, его процедур и принципов ведения, концепций финансового учета и финансовой отчетности в России и международной практике;
- сформировать у студентов теоретические знания по методологии бухгалтерского финансового учета различных его объектов;
- показать существующие проблемы теории и практики учета имущества, обязательств, капитала организаций и пути их решения;
- осветить порядок формирования бухгалтерской финансовой отчетности организаций и проблемные вопросы, связанные с данной процедурой;
- закрепить умение использовать учетную информацию для выработки и принятия управленческих решений;
- показать существующие в настоящее время различия принципов и порядка учета тех или иных объектов в соответствии с российскими и международными стандартами учета и отчетности;
- отразить перспективы развития финансового учета и финансовой отчетности в России.

Учебник включает семь глав, каждая из которых содержит контрольные вопросы и тесты, позволяющие проверить успешность освоения изученного материала.

В первой главе рассматриваются вопросы организации бухгалтерского учета, его нормативная база, принципы и процедуры, парадоксы и проблемы.

Во второй главе изложены теоретические вопросы учета вложений во внеоборотные активы, основных средств и нематериальных активов, а также различия учета данных объектов по МСФО и российским учетным стандартам.

В третьей главе описан порядок и проблемы учета оборотных активов организации: материально-производственных запасов, денежных средств и финансовых вложений.

В четвертой главе приведены проблемы учета расчетов с дебиторами и кредиторами и обязательств организации перед работниками, бюджетом, внутренними подразделениями и учредителями.

В пятой главе изложены основные концепции капитала как объекта учета, теоретические и методические вопросы учета уставного, добавочного и резервного капиталов, целевого финансирования, а также рассмотрена международная практика формирования, оценки и учета капитала.

В шестой главе отражены проблемы учета доходов, расходов и финансового результата, дано сравнение международной и российской практики учета доходов и расходов и предлагаются пути их совершенствования.

Седьмая глава посвящена итоговой бухгалтерской процедуре - формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности. В данной главе рассмотрены основные нормативные документы, регулирующие формирование бухгалтерской отчетности, проблемы фальсификации отчетности, основные требования к ней, состав и порядок формирования форм бухгалтерской (финансовой) отчетности различных хозяйствующих субъектов, а также отличия отчетности, сформированной по МСФО и российским стандартам.

Данный учебник предназначен, прежде всего, для студентов магистратуры по направлению «Экономика», а также слушателей системы послевузовской подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, специалистов бухгалтерских и экономических подразделений организаций.

Глава 1. Организация бухгалтерского финансового учета

1.1. Цель бухгалтерского финансового учета. Отличительные особенности бухгалтерского финансового и управленческого учетов

Бухгалтерский учет в РФ регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ, в котором дано законодательное определение понятия «бухгалтерский учет».

Бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Законом № 402-ФЗ, в соответствии с требованиями, установленными Законом № 402-ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский финансовый учет обобщает информацию об имуществе, обязательствах, собственном капитале организации, финансовых результатах ее деятельности и т.д. По данным финансового учета составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая является доступной всем заинтересованным пользователям (внутренним и внешним). Следовательно, *главная цель* бухгалтерского финансового учета заключается в формировании своевременной количественной и качественной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации для внешних и внутренних пользователей. Бухгалтерский учет является связующим звеном, соединяющим хозяйственную деятельность и лиц, принимающих решения, поскольку каждый хозяйственный факт оформляется документом, имеющим юридическую силу.

Бухгалтерский управленческий учет представляет собой информационную систему, в рамках которой накапливаются, группируются и обобщаются данные, которые передаются только внутренним пользователям для управления организацией и отдельными ее сегментами. Информация управленческого учета используется руководителями различных уровней для планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений. Основные отличия бухгалтерского финансового и управленческого учета отражены в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнительные характеристики бухгалтерского финансового и управленческого учета

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете»	Ведение учета необязательно, осуществляется по решению администрации
2. Цель ведения учета	Составление финансовой отчетности для внешних пользователей	Информационное обеспечение субъектов управления организацией
3. Правила ведения учета	Основан на общепринятых принципах ведения бухгалтерского учета	Учетные принципы формируются организацией самостоятельно исходя из целей и задач внутрифирменного управления
4. Основной объект учета и отчетности	Организация как юридическое лицо	Структурные подразделения организации

Продолжение таблицы 1.1

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
5. Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Руководители различных уровней внутри организации
6. Степень открытости информации	Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами	Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер
7. Используемые измерители	В основном денежный измеритель	Денежные, натуральные, трудовые измерители
8. Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей ведения финансового учета	Учетная политика для целей ведения управленческого учета
9. Набор показателей	Определен точно. Относительные показатели используются незначительно	Набор показателей до конца не определен.
10. Принцип группировки расходов	По экономическим элементам	По статьям калькуляции
11. Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными нормативными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами экономичности и целесообразности
12. Необходимость использования двойной записи	Использование обязательно	Использование возможно, но не обязательно
13. Степень регламентации (свобода выбора)	Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета	Нет норм и ограничений
14. Степень надежности информации	Требуется объективность и точность	Зависит от целей и задач управления
15. Ответственность за правильность ведения учета	Дисциплинарная, уголовная, административная	Дисциплинарная

Отличительными особенностями бухгалтерского финансового учета являются:

а) применение специальных методов сбора и обработки информации:

– сплошное отражение финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, всего принадлежащего ему имущества, источников его формирования и обязательств перед третьими лицами;

– непрерывное во времени отражение происходящих хозяйственных фактов;

б) использование денежного измерителя: все хозяйственные средства, источники их образования и процессы отражаются в денежном выражении. Основным для бухгалтерского учета является денежный измеритель. С его помощью рассчитывают обобщающие показатели разнородных видов имущества, а также определяют оценочные показатели.

в) документирование и регистрация всех фактов хозяйственной жизни: все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ) и Центральный банк Российской Федерации, которые разрабатывают и утверждают нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности. Кроме того, регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также *саморегулируемые организации*, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

Органы, которым федеральными законами представлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- б) федеральные и отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету, устанавливающие общие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов при уполномоченном федеральном органе создается *совет по стандартам бухгалтерского учета*. Он проводит экспертизу проектов федеральных стандартов на предмет:

- 1) соответствия законодательству РФ о бухгалтерском учете;
- 2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- 4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных стандартов.

Органы государственного регулирования бухгалтерского учета в соответствующей сфере экономической деятельности вправе направлять проекты отраслевых стандартов, поступившие им для утверждения либо ими разработанные, в совет по стандартам бухгалтерского учета для проведения экспертизы таких проектов. Экспертиза проектов отраслевых стандартов проводится в порядке, установленном для экспертизы проектов федеральных стандартов.

В работе совета по стандартам бухгалтерского учета большую помощь призваны оказать общественные организации, и, прежде всего, ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», Институт профессиональных бухгалтеров России и Совет по общественному надзору за развитием бухгалтерского

учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, организацией государственного регулирования и саморегулирования аудиторской деятельности в РФ. Эти организации оказывают большое содействие в совершенствовании действующей в России методологии бухгалтерского учета, отчетности и аудита, регулировании аудиторской деятельности, в разработке программ и мероприятий по подготовке и переподготовке аудиторских и бухгалтерских кадров, а также нормативных документов по бухгалтерскому учету и аудиту и норм профессиональной этики и др.

В соответствии со ст. 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами (рис. 1.1).

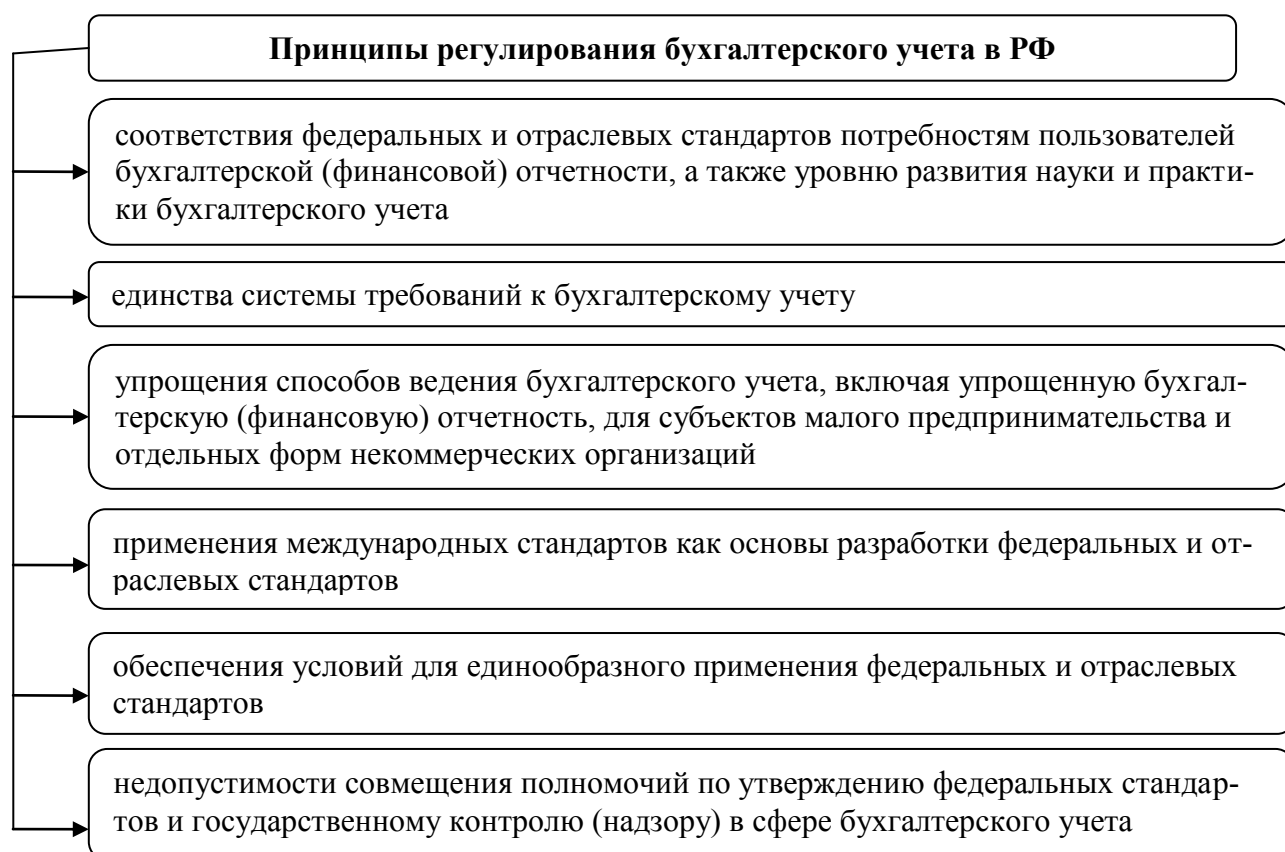


Рисунок 1.1 - Основные принципы регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

В Российской Федерации бухгалтерский учет регламентируется правовыми нормативными документами, имеющими юридический статус.

В настоящее время в России сложилась **четырёхуровневая система** законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета (рис. 1.2).

К первому уровню относятся кодексы, законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку и ведение бухгалтерского учета. Наиболее важный из них Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ. В нём устанавливаются единые правовые и методологические основы организации и ведения

бухгалтерского учета, его содержание, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав экономических субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и предоставлять отчетность, порядок регулирования бухгалтерского учета в РФ.

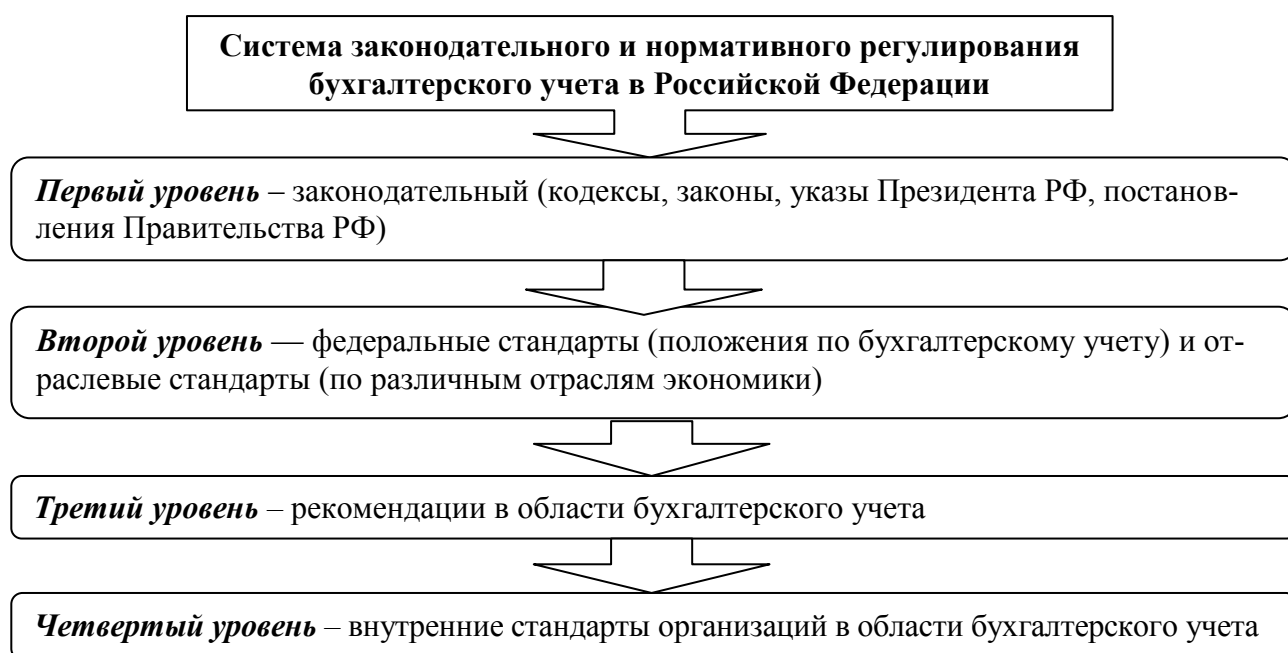


Рисунок 1.2 - Система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

Второй уровень представлен федеральными стандартами. Стандарты разрабатываются и утверждаются Минфином РФ в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В настоящее время документы этого уровня представлены положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), устанавливающими правила ведения на отдельных его участках и по отдельным объектам. В Российской Федерации на данный момент действуют 24 положения по бухгалтерскому учету. К данному уровню относятся также отраслевые стандарты, которые устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Третий уровень — это рекомендации в области бухгалтерского учета, которые принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. К ним относятся методические указания по ведению бухгалтерского учета, инструкции, комментарии, письма Минфина РФ, Федеральной службы государственной статистики РФ, и других ведомств. Данные документы применяются на добровольной основе.

Четвертый уровень включает приказы, распоряжения руководителя, инструкции и другие рабочие документы организации, формирующие его учетную политику (в методическом, техническом и организационном аспектах).

Следует сказать, что система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ в настоящее время постоянно дополняется новыми нормативными актами, изменяется и уточняется с целью сближения их с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

1.3. Основная бухгалтерская процедура

Бухгалтерская процедура, или процедура бухгалтерского учета, — это последовательность действий, целью которых служит демонстрация финансового результата предприятия в его бухгалтерской отчетности.

Предметом бухгалтерской процедуры является хозяйственная жизнь предприятия. Факты, которые формируют хозяйственную жизнь любого хозяйствующего субъекта, состоят преимущественно в нахождении источников получения денег и их вложении для получения дохода. Если из дохода вычесть расходы, то должен возникнуть финансовый результат — прибыль или убыток. Складывается финансовый результат из потока *фактов хозяйственной жизни*. Поток этот формирует финансовое положение хозяйствующего субъекта.

Факты хозяйственной жизни — это действия или события, влияющие на исчисление финансового результата хозяйствующего субъекта, т.е. предпринимателя, который ведет бизнес в целях получения прибыли. И тут возникает большая проблема — как эту прибыль рассчитать. Для этого необходимо:

- 1) провести инвентаризацию;
- 2) составить вступительный баланс;
- 3) зарегистрировать факты хозяйственной жизни;
- 4) заполнить Главную книгу;
- 5) составить заключительный баланс.

Рассмотрим каждый этап.

Проведение инвентаризации. Любые действия, связанные с началом хозяйственной деятельности, предполагают проведение инвентаризации. Это не означает, что проводится она должна только один раз. К ней необходимо постоянно прибегать в ходе хозяйственной деятельности.

В общем виде инвентаризация представляет собой действия по описи ценностей, находящихся во владении и (или) собственности предприятия. Полная инвентаризационная опись включает те средства, которыми располагает предприятие, а также все, что должны ему и что оно должно физическим и юридическим лицам, с которыми у предприятия имеются хозяйственные отношения. В перечень входят здания, оборудование, расчетные счета, касса, материалы, готовая продукция, задолженность предприятия поставщикам за полученное от них, но еще не оплаченное сырье, задолженность по заработной плате и др.

Составление вступительного баланса. Данные инвентаризации позволяют построить вступительный баланс. Сразу же после регистрации организации возникает необходимость построить вступительный баланс. Бухгалтеры предпочитают всю величину зарегистрированного уставного капитала помещать в активе баланса как задолженность учредителей перед вновь созданной фирмой, ибо

сам факт регистрации предприятий приводит к возникновению имущества в виде долгов (дебиторской задолженности) учредителями перед возникшей фирмой.

В тех случаях, когда уставный капитал на момент регистрации фирмы уже наполнен конкретным имуществом, в активе вступительного баланса вместо расчетов с учредителем перечисляются виды этого имущества.

Далее баланс фирмы должен составляться каждый отчетный период.

Регистрация фактов хозяйственной жизни. В течение отчетного периода, т.е. в промежутке времени, лежащем между датами составления балансов, данные о фактах хозяйственной жизни фиксируются и группируются в *бухгалтерских регистрах*. Они составляют определенную систему, группировочным признаком которой служат счета бухгалтерского учета.

Счет бухгалтерского учета — это отражение какого-либо элемента бухгалтерского баланса. Каждый факт хозяйственной жизни изменяет содержание как минимум двух статей баланса.

Существует *три группы фактов хозяйственной жизни*: капитализация, рекапитализация и декапитализация. Применительно к бухгалтерскому балансу эти факты хозяйственной жизни могут получить следующие определения.

Капитализация — факты хозяйственной жизни, отражение которых в бухгалтерском учете приводит к росту итогов баланса.

Актив	Пассив
+ ←	→ +

Рекапитализация — факты хозяйственной жизни, отражение которых в бухгалтерском учете меняет структуру актива и (или) пассива, не изменяя итога баланса. Схематично это может быть продемонстрировано следующим образом:

Актив	Пассив
+ —	— +

Декapитализация — факты хозяйственной жизни, отражение которых в бухгалтерском учете приводит к уменьшению итога баланса. Схематично это может быть продемонстрировано следующим образом:

Актив	Пассив
— ←	→ —

Итак, согласно правилу двойной записи каждый факт хозяйственной жизни должен быть отражен дважды в одинаковой сумме: по дебету одного счета (или нескольких) и кредиту одного счета (или нескольких). Эти записи следует выполнять в *Журнале регистрации операций*. В нем же в хронологической по-

следовательности делаются записи обо всех операциях, отражающих факты хозяйственной жизни.

В классической теории бухгалтерского учета факты капитализации и декапитализации называются *модификациями*, так как, показывая изменение итога баланса, они выявляют финансовый результат. Факты рекапитализации называются *пермутациями*, так как изменяют структуру балансовых статей, не влияя при этом на финансовый результат.

Заполнение Главной книги. Вся совокупность счетов образует Главную книгу, ее состав задан набором используемых счетов. Все зарегистрированные в виде операций факты хозяйственной жизни должны непременно в равной сумме получить отражение по дебету одного и кредиту другого счета.

Составление заключительного баланса. Заканчивается бухгалтерская процедура составлением баланса, этого «синтеза не закрывшихся счетов», путем систематической записи, т.е. по видам средств и их источников. Делается это так: по окончании отчетного периода счета Главной книги подытоживаются и по каждому счету выводится сальдо. Итоги счетов Главной книги обобщаются в балансе.

1.4. Основополагающие принципы бухгалтерского учета

Принцип (лат. *principium* – начало, основа) – основное исходное положение какой-либо теории, науки, учения. Концепция бухгалтерского учета также базируется на определенных основополагающих принципах, которые закреплены законами и другими нормативными актами Российской Федерации.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета определены в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ, Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, в ред.):

1. *принцип денежного (стоимостного) измерения* - бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации (в рублях);

2. *принцип имущественной обособленности* - имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

3. *принцип непрерывности* - бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации организации до даты прекращения её деятельности в результате реорганизации или ликвидации;

4. *принцип двойной записи (двойственности)* - организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;

5. *принцип непротиворечивости (тождественности)* - данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

6. *принцип полноты и своевременности* - все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;

7. *принцип раздельного учета текущих и капитальных затрат* - в бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно.

Кроме того ряд принципов бухгалтерского учета закреплены в Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. Данные принципы сформулированы здесь в виде допущений и требований (рис. 1.3).



Рисунок 1.3 – Принципы формирования учетной политики организации

Принципы - допущения:

1. *Допущение имущественной обособленности* представляется особенно важным, так как во многих организациях (особенно в хозяйственных товариществах и обществах) имущество находится в личном пользовании учредителей, участников или работников. В соответствии с данным допущением имущество организации, принадлежащее ей на правах собственности, учитывается на балансовых синтетических счетах. Стоимость имущества, находящегося во владении организации, но не принадлежащее ей на правах собственности, учитывается на забалансовых счетах.

2. *Допущение непрерывности деятельности* предполагает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном

порядке. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год и однозначно описать, с чем она связана. Данное допущение следует использовать при формировании аудиторского заключения для информирования пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении её деятельности.

3. *Допущение последовательности применения учетной политики* означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

4. *Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности* означает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

Принципы – требования:

1. *Требование полноты* означает необходимость отражения в бухгалтерском учете организации всех фактов хозяйственной деятельности.

2. *Требование своевременности* предполагает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.

3. *Требование осмотрительности* (принцип осторожности, консерватизма) означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. В международной практике учета одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам и оценочных резервов. В российской практике учета тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам. Величина резерва по сомнительным долгам определяется на основе анализа прошлой деятельности предприятия, когда имела место безнадежная дебиторская задолженность. Они могут создаваться в течение финансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации не погашенной в установленный срок дебиторской задолженности. Следовательно, принципиальным отличием формирования резервов сомнительных долгов в отечественной и зарубежной учетной практике является то, что в западной практике указанные резервы можно создавать в момент предположения образования сомнительной задолженности. Это позволяет сделать вывод о том, что требование осторожности используется не в полной мере в отечественном учете.

4. *Требование приоритета содержания перед формой* означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

5. *Требование непротиворечивости* (тождественности) данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического, а также показателей отчетности на начало и конец периода. Это одно из наиболее важных требований в соответствии с которым накопление, укрупнение, перенос данных из учетных регистров в бухгалтерскую отчетность не должны приводить к её искажению.

6. *Требование рациональности* означает необходимость рационального экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

1.5. Учетная политика организации и её значение

Важнейшим элементом обеспечения достоверной, своевременной, надежной информации в учетной системе является учетная политика. Учетная политика влияет на итоговые показатели деятельности организации и отрасли в целом, позволяет формировать достоверную бухгалтерскую (финансовую) и управленческую отчетность. Порядок формирования учетной политики регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденному приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 106н.

Бухгалтерская учетная политика разрабатывается в целом как стратегия учетного процесса для организации с необходимостью соблюдения последовательности ее применения.

В действующей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности уже существует определенная техника формирования, раскрытия учетной политики для целей бухгалтерского учета.

Учетная политика (УП) организации - это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Учетная политика закрепляет выбранные организацией способы ведения учета в тех случаях, когда законодательство предоставляет право такого выбора либо когда способ ведения учета по отдельному вопросу не отражен в законодательстве. В целом учетная политика обеспечивает единообразие учета одно-

типных операций и позволяет внешним пользователям отчетности понять, какими принципами руководствовалась организация при ее составлении.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов;
- формы первичных учетных документов;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств и способов их оценки;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения по организации бухгалтерского учета.

Выбор учетной политики зависит от особенностей деятельности организации: технологического процесса, квалификации счетных работников, уровня автоматизации учета и других факторов.

Учетная политика утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации и применяется с 1 января следующего года.

По вновь созданным организациям учетная политика утверждается не позднее 90 дней со дня государственной регистрации, а применяется – со дня государственной регистрации. Следует отметить, что положения учетной политики распространяются на все филиалы и представительства организации.

Изменения в учетной политики организации производится в следующих случаях (рис. 1.4):

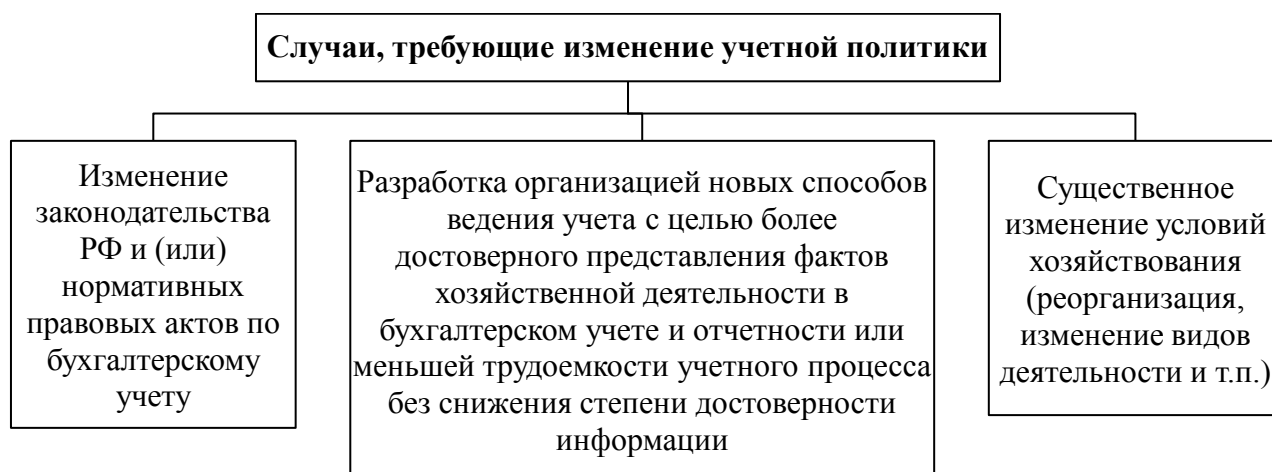


Рисунок 1.4 – Изменение учетной политики организации

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отлич-

ны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года (с 1 января по 31 декабря включительно, а для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации по 31 декабря). Для организаций, созданных после 1 октября, отчетным годом является 31 декабря следующего года, т.е. они могут изменять учетную политику только по окончании первого отчетного года. Все изменения учетной политики должны утверждаться соответствующим организационно-распорядительным документом.

Проблема учетной политики в нынешнем ее понимании по существу центральная во всей системе бухгалтерского учета. Современная бухгалтерская методология при определенных условиях становится мощнейшим рычагом воздействия, как позитивным, так и негативным, на сознание его пользователей, т.е. важнейшим элементом управления в условиях его любой организационной структуры.

С точки зрения формирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, способы ведения бухгалтерского учета подразделяют на *две противоположные основные группы*:

- способы, увеличивающие финансовый результат;
- способы, уменьшающие финансовый результат.

Поэтому при определении своей учетной политики руководству организации следует четко разделять элементы способов ведения бухгалтерского учета по степени их влияния на формирование финансового результата в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

К способам учета и их элементам, влияющим на величину финансовых результатов в бухгалтерском учете, относятся указанные в таблице 1.2.

Таблица 1.2 - Сочетание элементов, позволяющих сформировать как максимальную, так и минимальную величину финансового результата

Способ учетной политики организации	Максимальное значение финансового результата достигается при выборе способов	Минимальное значение финансового результата достигается при выборе способов
1. Способы начисления амортизации основных средств	1.1. Линейный способ	1.2. Способ уменьшаемого остатка 1.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования
2. Способы начисления амортизации нематериальных активов	2.1. Линейный способ исходя из норм, исчисленных в расчете на 20 лет	2.2. Линейный способ исходя из норм, исчисленных на основе срока их полезного использования 2.3. Способ уменьшаемого остатка
3. Способы оценки материальных ресурсов, включаемых в затраты производства	3.1. По себестоимости первых во времени приобретений (ФИФО)	3.2. По средней себестоимости

Продолжение таблицы 1.2

Способ учетной политики организации	Максимальное значение финансового результата достигается при выборе способов	Минимальное значение финансового результата достигается при выборе способов
4. Разграничение затрат по времени их осуществления	4.1. На счет 97 «Расходы будущих периодов»	4.2. На счета учета затрат на производство 4.3. На счет 96 «Резервы предстоящих расходов»
5. Создание оценочных резервов за счет отнесения на финансовые результаты	5.1. Не производится	5.2. На счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» 5.3. На счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» 5.4. На счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»
6. Способы группировки затрат на производство	6.1. Способ формирования себестоимости по принципам <i>direct costing</i>	6.2. Способ формирования полной себестоимости

Таким образом, у аппарата управления организаций появляется реальная возможность в зависимости от своих целей и задач воздействовать на показатели финансовых результатов, представляемых в бухгалтерской отчетности.

1.6. Парадоксы бухгалтерского учета

По С.И. Ожегову, под *парадоксом* понимается странное, расходящееся с общепринятым мнением высказывание, а также мнение, противоречащее (иногда только на первый взгляд) здравому смыслу.

Под *парадоксом в науке* понимают логическое противоречие, неизбежно возникающее в тех или иных фундаментальных или существенно важных положениях.

В бухгалтерском учете парадоксы — это следствие применения процедуры и выбранных учетных принципов. Принципы должны решать (снимать) проблемы, и когда это не делается — возникают парадоксы. От глубины осмысления и разрешения парадоксов зависит успех любой деятельности, в том числе бухгалтерской.

Первое условие, необходимое бухгалтеру для успешной работы, — это осознание того, что парадоксы возникают в логике бухгалтерской процедуры, но разрешаться они могут только в теории.

Второе условие — владение процедурой, т.е. умение четко выполнять те условности, которые в ней заложены; бухгалтер-счетовод должен владеть всеми техническими приемами практической реализации основной процедуры.

Третье условие — четкое понимание внутренней противоречивости (парадоксальности) заложенных в ней моментов. Только в этом случае, зная ограниченность процедуры, бухгалтер может сделать сознательный выбор. Этот выбор

получил название *учетной политики*, цель которой сводится к разрешению парадоксов в интересах тех или иных лиц, занятых в хозяйственных процессах.

Основные парадоксы бухгалтерского учета были сформулированы выдающимся ученым, профессором Я.В. Соколовым¹.

Товары проданы (услуги оказаны), но деньги не поступили. Парадоксальность ситуации заключается в возможности или невозможности признать в этом случае наличие прибыли. Если она будет признана сразу же после отгрузки ценностей, так как в этом случае момент реализации может совпадать с моментом перехода права собственности, то, как бы это ни выглядело убедительно с юридической точки зрения, на практике всегда может возникнуть и возникает положение, когда при наличии прибыли предприятие оказывается неплатежеспособным, его сотрудники не могут получить зарплату, а само предприятие может быть объявлено банкротом.

Следовательно, отгрузка товаров (оказание услуг) как момент реализации искажает истинное состояние пассива баланса. Если же признать, что прибыль появляется только после оплаты ценностей и, следовательно, момент реализации не совпадает с моментом перехода права собственности на них, то, как бы это ни выглядело убедительно с экономической точки зрения, на практике это приведет к занижению прав фирмы (искусственно уменьшена дебиторская задолженность) и стоимости ее активов.

Таким образом, оплата (поступление денег) как момент реализации искажает истинное состояние актива баланса. Суть парадокса вызвана тем, что хозяйственная сделка, отражаемая в учете, имеет две стороны и может считаться завершенной только после отгрузки и оплаты ценностей (услуг). Но необходимо остановиться на одном моменте: или на отгрузке, или на оплате. Практическая значимость парадокса состоит в том, что при его разрешении возможно в целях бухгалтерского учета выбрать один вариант возникновения прибыли, а в целях налогового учета — другой.

2. Денег нет, а прибыль есть. Ситуация возможна тогда, когда фирма продала товары и купила ценности. В активе будет незначительная денежная наличность, а в пассиве — весьма значительная прибыль. Аналогичное положение возникает при отражении расходов будущих периодов, когда, например, оплачена вперед аренда основных средств. На данный отчетный период будет отнесена доля только текущего периода, следовательно, прибыль будет значительной, а денег может и не быть. Во всех случаях фирма должна будет выплатить премии своим сотрудникам, дивиденды собственникам, проценты кредиторам и налоги финансовым органам исходя из суммы прибыли, не подкрепленной деньгами. Этот парадокс требует введения принципа временной определенности, т.е. соответствия понесенных затрат полученным доходам.

3. Прибыль есть, а предприятие объявлено банкротом. В этом случае полученные в результате хозяйственной деятельности деньги предприятие вложило в нереализуемые активы. Это крайний случай предыдущего парадокса.

¹ Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: учебник для магистров всех экономических специальностей [Текст] / СПбГУ, экон. факультет; Под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой. - М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2010. – С.38-45.

4. Деньги есть, а прибыли нет, есть убыток. Продана большая партия товаров по цене ниже себестоимости, или начислена кредиторская задолженность, или созданы за счет средств предприятия большие финансовые резервы. В этом случае фирма может иметь мощные финансовые ресурсы, но не может платить своим сотрудникам премии, собственникам дивиденды и т.п., ибо деньги есть, а прибыли нет. Это прямое следствие принципа осмотрительности.

5. Имущественная масса увеличилась, а прибыли нет. Сам по себе рост имущественной массы не свидетельствует о наличии прибыли (повышены цены на имущество, поступили какие-то новые ценности или получены средства целевого назначения).

6. Имущественная масса и прибыль увеличились. Логически очевидный вариант, по существу аналогичный предыдущему, но предполагает методологические решения, позволяющие зачислять такой прирост в прибыль.

Например, при инвентаризации выявлен излишек товаров, его покупная стоимость относится на кредит счета «Прибыли и убытки». Таким образом, имущественная масса увеличивается за счет смешивания результатов хозяйственной деятельности и вследствие событий, которые с работой предприятия и его усилиями никак не связаны. Тут нарушается принцип осмотрительности.

7. Имущественная масса уменьшилась, а прибыль не изменилась. Например, у фирмы распоряжением властного органа изъяты средства или, что наиболее часто случается, в результате каких-либо непредвиденных действий возникла недостача, которую неизвестно как возместить. Недостача будет отражена в активе, пока ее не представят как дебиторскую задолженность, а если не найдут виновного, то в последующие периоды ее спишут на убытки хозяйствующего субъекта.

Парадокс заключается в том, что подобные факты хозяйственной жизни, с одной стороны, нельзя относить на результатные счета, а с другой — они с неизбежностью уменьшают реальную величину имущественной массы. Этот парадокс — следствие принципа полноты, ибо в балансе должно быть полностью представлено финансовое положение фирмы. И хотя недостача выявлена, но пока не ясно, за счет кого ее списать, она должна числиться на балансе.

Из парадокса (7) вытекает парадокс (8).

8. Имущественная масса и прибыль уменьшились. Логически это самый очевидный вариант, но, повторяя парадокс (7), можно отметить: парадокс (8) возникает только в том случае, если материальные, а не только денежные потери согласно методологии могут быть отнесены на счет «Прибыли и убытки». Таким образом, имущественная масса уменьшается вследствие смешения результатов хозяйственной деятельности и событий, которые с работой предприятия и его усилиями никак не связаны. Тут также возникает принцип полноты.

9. Имеется реальный убыток, но показана номинальная учетная прибыль. Например, предприятие затратило какие-то средства на оборудование. Затраты окупятся через t лет, следовательно, t лет предприятие будет работать в убыток. Однако с точки зрения бухгалтера прибыль должна быть показана за каждый месяц в течение t лет. Это так называемый парадокс «мертвой точки»

швейцарского бухгалтера И.Ф. Шера (1846—1924). Бухгалтеры снимают этот парадокс, опираясь на принцип рациональности.

10. Имеется реальный убыток, но предприятие обязано уплатить налог с прибыли. Например, организация А заимствовала у организации Б средства, их возвращение потребовало от организации А дополнительных затрат, которые выступают как бесспорный убыток, но убыток от бесхозяйственности не освобождает организацию А от уплаты налога на прибыль. Это следствие концепции двух учетов: бухгалтерского и налогового. Вместе с тем это и следствие принципа приоритета содержания перед формой, только действующего наоборот, т.е. приоритета формы над содержанием.

11. Прибыль, исчисленная за все время существования предприятия, не может быть равна сумме прибылей, исчисленных за каждый отчетный период. Это связано с переоценками, изменениями норм амортизации и возможными колебаниями в учетной политике. При этом надо помнить, что подлинная величина прибыли, полученной с момента возникновения предприятия до его ликвидации, исчисляется как разность между полученным и вложенным капиталом. Это проявление в негативном ключе принципа последовательности учетной политики.

12. Прибыль, показанная в балансе (или в отчете о финансовых результатах), не равна налогооблагаемой прибыли. Это связано с неустойчивостью системы налогообложения и противоположностью интересов лиц, занятых в хозяйственных процессах. Отсюда вытекает более общий парадокс: каждая группа лиц, преследуя свои интересы, настаивает на своих методологических концепциях.

Например, администрация предприятия решила применить ускоренную амортизацию, что явно ей выгодно, так как данный подход уменьшает величину налогооблагаемой прибыли. Но этот же подход невыгоден налоговым органам, так как уменьшает доходы государственного бюджета. Иногда стороны делают вид, что ничего не случилось, ведь предприятие, первые годы недоплачивая налог на прибыль, в последующее время уплатит его полностью.

Однако это не совсем так. Во-первых, в последующие годы объем прибыли предприятия может быть меньше, более того, оно может вообще оказаться в убытке. Во-вторых, в результате инфляции предприятие может платить те же суммы, но реальная их величина будет значительно меньше. И, наконец, в-третьих, деньги в данный момент имеют большую ценность, чем деньги в будущем.

Этот парадокс — следствие проблемы двух учетов: бухгалтерского и налогового.

13. Одна и та же сумма может рассматриваться или как прибыль, или как убыток. Например, выплатили дивиденды. Это, с одной стороны, часть прибыли фирмы, но с другой — ее расход. Или служащий потратил N руб. на командировку, ему возмещают расходы, однако налоговые органы увеличивают сумму прибыли на (N - M) руб., считая только M руб. расходами, а (N - M) руб. — доходом сотрудника, ездившего в командировку. Таким образом,

(N - M) руб. будут, с одной стороны, расходами предприятия, с другой — доходом сотрудника фирмы.

Это своеобразное проявление принципа имущественной обособленности: трактовка разная, а сущность одна.

14. Один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным средствам. Например, куплены две одинаковые машины: одна за X руб., другая за Y руб. И очень может быть, что первая машина будет оприходована как основные средства, а вторая как материалы. С точки зрения имущественной обособленности тут ничего не произошло, но какой-то критерий необходим. Или куплены две одинаковые машины: одна — для перевозки грузов, другая — для перепродажи. Первая машина будет оприходована как основные средства, а вторая — как товары. В данном случае надо говорить о принципе сущности.

15. Один и тот же объект может быть декапитализирован, т.е. списан сразу на расходы (в различной модификации по методу списания) или же по частям за весь период эксплуатации. Например, предприятие купило лампу за 120 тыс. руб. (лампа поступила и оприходована на склад 29 марта, деньги за нее переведены 7 апреля, в эксплуатацию она поступила 12 июня). Спрашивается: когда у предприятия возникают расходы и соответственно когда уменьшается прибыль? Теоретически *возможны четыре решения*:

1) расходы возникли 7 апреля, когда были заплачены деньги; следовательно, расходы марта равны нулю, доходы апреля должны быть уменьшены на 120 тыс. руб.;

2) расходы возникли 29 марта, когда лампа поступила в распоряжение предприятия, у него возникло обязательство оплатить долг в 120 тыс. руб.; соответственно должны быть уменьшены доходы марта;

3) расходы возникли тогда, когда лампа была передана в эксплуатацию, т.е. 12 июня; 29 марта поступление лампы на предприятие не было расходом, а имело место только изменение структуры актива предприятия, т.е. вместо наличных денег имущество было представлено в материальной форме инвентаря;

4) расходы могут возникнуть не на какой-то отдельный фиксированный момент, а за период, в котором эта лампа эксплуатировалась, допустим, ее эксплуатировали 10 лет; тогда 120 тыс. руб. будут распределены на десять лет, т.е. по 12 тыс. руб. в год, и соответственно расходы марта, апреля или июня составят 1 тыс. руб.; прибыль фирмы будет также уменьшаться в течение десяти лет на 1 тыс. руб. каждый месяц.

Таким образом, если администрация предприятия хочет вести учет по вариантам (1), (2) или (3), то лампа должна считаться оборотным средством, если по варианту (4) — основным средством. Выбранный вариант меняет величину прибыли, придавая ей сугубо субъективную трактовку. Здесь мы сталкиваемся с принципом своевременности и разной трактовкой принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни.

16. Сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости, т.е. самого предприятия как единого целого. Это как бы парадокс из «Вишневого сада». У Раневской убыточное имение. Лопахин предполагает разбить

его на участки и продать их. Выручка от продажи участков будет значительно большей, чем от продажи имения целиком. Разность между этими величинами называется гудвил (good-will). Обычно гудвил имеет положительное значение (в случае с «Вишневым садом» — отрицательное). Это действие принципа приоритета содержания перед формой, но в современной методологии бухгалтерского учета называется эффектом «Вишневого сада».

17. Реальное наличие актива и его отсутствие в отчетности. Например, одни и те же объекты могут быть одновременно и списаны в расходы (на издержки), и тут же приняты в эксплуатацию. Согласно синтетическому учету их уже нет, а аналитический учет должен быть непременно организован. Допустим, куплена вещь ценой 5 тыс. руб. Ее приходуют, закрепляя за материально ответственным лицом, а бухгалтер тут же списывает этот объект в расход. Здесь проявляется принцип непротиворечивости.

18. Объект изношен, но его продолжают эксплуатировать. Достаточно распространенное явление, свидетельствующее о том, что учетные данные об амортизации, например, основных средств мало связаны с действительным износом этих объектов. Отсюда остаточная стоимость основных средств не отражает их действительную стоимость. Более того, ликвидационная стоимость объекта может быть, а в условиях инфляции обычно и бывает, выше первоначальной. И это принцип непротиворечивости.

19. Учетный остаток почти никогда не бывает равен фактическому. Связано это с ошибками в учете, процессами естественной убыли ценностей, хищениями и т.д. Резервирование возможных недостатков не снимает парадоксальности ситуации, так как величина начисляемого резерва не может быть равна сумме фактически возникающей недостачи. Кроме того, бухгалтеры часто сталкиваются не только с недостачами, но и с излишками. В данном случае мы имеем дело с принципом непротиворечивости.

20. Дебиторская задолженность (даже если она резервировалась) никогда не может полностью отражать суммы, которые будут реально получены. Связано это с тем, что не все дебиторы гасят свою задолженность, а те, кто гасит, не все оплачивают ее полностью. Это нарушение принципа непротиворечивости.

Парадоксы возникают из самой жизни, ее сложностей и противоречий. И только наука, формирующая принципы, позволяет избежать заблуждений, к которым эти парадоксы могут привести. А приводят они к множеству проблем, и прежде всего связанных с исчислением прибыли.

1.7. Проблемы ведения бухгалтерского учета

У бухгалтера есть четыре группы проблем, связанных с представлением финансового положения и исчислением финансовых результатов.

1. Соотношение между требованиями бухгалтерского и налогового учета. Сейчас распространены две, в сущности, равноценные концепции взаимосвязи величины балансовой прибыли и суммы налогооблагаемой прибыли.

Первая и старейшая концепция возникла в начале XIX века в Пруссии, где было введено правило:

«Сумма балансовой прибыли должна быть равна налогооблагаемой величине».

Эта концепция, получившая название налоговой, до сих пор в различных модификациях господствует в континентальной Европе. Ее главная особенность — любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах государственных налоговых органов. Ее основным достоинством следует признать логичность и простоту. Она опирается на единственный основательный и авторитетный источник — закон.

Однако такой подход не устраивает многих думающих собственников, и они, если хорошо осознают свои интересы, стремятся перейти к другой концепции. Ее можно сформулировать так: *сумма балансовой прибыли принципиально отлична от налогооблагаемой величины.*

Эта концепция, в отличие от первой, приводит к необходимости вести уже два учета — один для налоговых органов, а другой для собственников. И, что самое главное, возникают две, иногда существенно разные, величины финансового результата.

Пользователи понимают, что финансовая отчетность, с которой они имеют дело, составлена по определенным правилам. Поскольку в объяснительной записке приводятся сведения о методологических особенностях, раскрывающих механизм выполненных расчетов, каждый пользователь получает достаточно объективную характеристику финансовой информации.

Выбор концепции зависит не от бухгалтера, а от общества, в котором он живет. И только наука позволит ему наименее болезненно выполнить веления общества и Минфина.

2. Степень достоверности и добросовестности бухгалтерской информации. Возможны как минимум две ситуации: одна требует абсолютной точности, истинности бухгалтерских данных, вторая ограничивается их полезностью — относительной достоверностью.

Совершенно очевидно, что информация, составляющая содержание бухгалтерского учета, должна быть достоверной и составленной добросовестно. Традиционно под *достоверностью* понимают свойство, не вызывающее сомнений, а под *добросовестностью* — честное старательное выполнение обязанностей. Чтобы воспринимать учетную информацию, необходима весьма развитая апперцепция². Не менее важно и понимание добросовестности как старательности выполнения порученной работы. Для бухгалтера достоверность означает безусловное следование букве данной ему инструкции. Апперцепция, связанная с пониманием выполняемых процедур, обычно отличается большей простотой.

² **Апперцепция** (лат. *ad* — к и лат. *perceptio* — восприятие) — одно из фундаментальных свойств психики человека, выражающееся в обусловленности восприятия предметов и явлений внешнего мира и осознания этого восприятия особенностями общего содержания психической жизни как целого, запасом знаний и конкретным состоянием личности.

Однако во всех случаях, даже при минимальном развитии апперцепции, совершенно очевидно, что условия достоверности и добросовестности могут не совпадать, ибо недостаточно представить информацию добросовестно, дабы она автоматически стала достоверной. Точно так же возможны случаи, когда недобросовестно представленная информация оказывается достоверной. Однако чаще возможна ситуация, когда недобросовестно составленная информация оказывается недостоверной.

Все это приводит нас к необходимости сделать вывод о том, что возможны четыре комбинации в представлении бухгалтерских данных:

1) данные составлены добросовестно и достоверно. Это идеал, который провозглашается всеми и к которому все стремятся, однако достигается он крайне редко. Отсюда следует, что достоверная информация должна приближаться к уровню, приемлемому для принятия решений;

2) данные составлены добросовестно, но недостоверно. Это значит, что принимать действенные решения по полученной информации невозможно, ибо такие решения будут иметь негативные последствия. И данная информация может радовать только ее составителей;

3) данные составлены недобросовестно, но достоверно. Такой крайне редкий случай возможен. Здесь бухгалтер пытается уклониться от строгого следования предписаниям программы наблюдения.

4) данные составлены недобросовестно и недостоверно.

3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета и профессиональное суждение бухгалтера. Возможны два случая: бухгалтер, как судья, руководствуется комплексом нормативных документов или же ему предоставляется свобода принятия методологических решений. В первом случае речь идет о Плате счетов, едином для всего профессионального сообщества, во втором — о неких принципах, которые помогают бухгалтеру выработать и принять в каждом конкретном случае профессиональное решение. Сравним оба подхода и посмотрим, как следует поступать бухгалтеру.

В настоящее время бухгалтер не только экономист, но и юрист (как минимум юрисконсульт). Все, что он делает, по крайней мере, почти все регламентируется теми или иными нормативными документами, совокупность требований которых позволяет говорить о *бухгалтерском праве*.

Правильное чтение нормативных документов позволяет снять любое противоречие в законодательстве и указывает, какой из действующих норм следует пользоваться в каждом конкретном случае.

Эти правила связаны с ответом на четыре группы вопросов: (А) *кто* трактует, (Б) *как* трактует, (В) *когда* трактует и (Г) *что* трактует.

А. Под тем, *кто* трактует, понимают не того, кто интерпретировал норму, а того, кто издал эту норму. А издают нормы многие властные структуры.

Первое правило трактовки противоречий гласит:

«Предписание документа, обладающего большим статусом, отменяет противоречащую ему норму документа, обладающего меньшим статусом».

Б. Под тем, *как* трактовать нормативные документы, понимают установление соподчиненности действующих норм, ибо противоречия могут иметь ме-

сто и между предписаниями нормативных документов, обладающих одинаковым статусом. Здесь основные сложности могут возникнуть прежде всего на уровне различных отраслей права. Возможны случаи, когда:

- различные отрасли права дополняют друг друга; тут действует правило: выбор отрасли права для понимания факта хозяйственной жизни зависит от цели, которую в данный момент преследует пользователь;
- трактовка фактов хозяйственной жизни в различных отраслях права противоречит требованиям, принятым в бухгалтерском учете; в этом случае действует правило: норма бухгалтерского права всегда имеет в бухгалтерском учете приоритет над нормами других отраслей права;
- отрасль права не дает необходимой трактовки понятия; в этом случае действует правило: если в данной отрасли права нет определения упоминаемого понятия (термина), то следует пользоваться его трактовкой, данной в нормативном документе более высокого уровня или же трактовкой, приведенной в другой отрасли права.

В. Под словом *«когда»* понимается главное — дата вступления нормы в силу. Так, если взаимопротиворечащие документы издаются инстанциями, имеющими неодинаковый или одинаковый статус, то порядок понимания норм относительно прост.

«Требования нормативных документов, изданных одной и той же инстанцией, предлагают отмену прежней нормы в пользу новой, или если новый закон отменяет предыдущий».

Иными словами, если друг другу противоречат предписания двух нормативных документов одного уровня, то на практике следует применять предписания документа, изданного позднее.

Г. Под тем, *что* трактуют, следует понимать тот наиболее сложный случай, когда друг другу противоречат предписания одного и того же нормативного документа. Здесь при решении проблемы следует оценить, какая из противоречащих друг другу норм содержит общие предписания по рассматриваемому вопросу, а какая носит специальный (более частный, более конкретный) характер. При этом существует правило, согласно которому:

«В случае противоречия предписаний, содержащихся в одном и том же нормативном документе, одно из которых носит общий (широкий), а другое специальный характер, применяется специальная (узкая) норма».

Законов много, и, путешествуя в их лабиринте, бухгалтеру следует руководствоваться путеводной нитью здравого смысла. Нить эта представлена принципами, и бухгалтер, опираясь на свое их понимание, сам составляет рабочий План счетов и, считая, что содержание — а это и есть его профессиональное суждение — важнее формы и кем-то придуманных инструкций, сам принимает решение.

По большому счету трудно сказать, что лучше — законодательное или профессиональное регулирование учета. В первом случае достигается большая четкость в его организации. Но очевидно и другое — нельзя дать предписания на все случаи жизни. И поэтому профессиональное регулирование может дать ряд преимуществ.

Наше бухгалтерское законодательство основано на компромиссе: с одной стороны, оно предписывает строгие юридические правила, с другой — предоставляет администрации каждого предприятия право выбора из ряда альтернативных вариантов, предусмотренных нормативными документами. При этом руководители бухгалтерского учета исходят из того, что методологические принципы бухгалтерского учета не существовали вечно и не будут существовать вечно. Они меняются в зависимости от того, как меняются интересы лиц, участвующих в хозяйственных процессах.

4. Международные и национальные стандарты. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) основаны не на едином Плате счетов, а на профессиональном суждении. Отсюда огромные принципиальные различия между российским и международным подходом к стандартизации бухгалтерского учета.

В связи с этим возникает вопрос, все ли отечественные организации должны переходить на международные стандарты? На этот вопрос напрашиваются два возможных ответа.

В пользу *положительного решения* говорят следующие аргументы:

во-первых, благодаря этому достигаются методологическое единство бухгалтерского учета и его интеграция в мировую практику,

во-вторых, удовлетворяются претензии всех актуальных и потенциальных инвесторов.

В пользу *отрицательного решения* говорят следующие аргументы:

1) переход на международные стандарты открывает широкий простор для разрушения того методологического единства, к которому мы привыкли почти за столетие. Переход на международные стандарты для нашей страны скорее дестандартизация, а не путь к гармонизации и унификации учета;

2) претензии инвесторов носят конкретный характер. Если это немец, то его больше интересуют немецкие правила учета, если японец, то японские и т.д.

Следовательно, переход на эти стандарты может означать в лучшем или худшем случае то, что российское предприятие, скажем, с японским участием должно будет вести три учета: 1) по отечественным ПБУ, 2) по правилам Японии и 3) по международным стандартам. Первые два подхода понятны, третий будет оправдан только в том случае, если предприятие решит продавать свои акции на какой-то европейской бирже. Но если оно будет котировать эти бумаги в Токио, то их не примут, ибо эта биржа, как биржи США и Канады, требует отчетность по национальным, а не по международным стандартам.

Перевод российского учета на международные стандарты должен быть распространен только на те предприятия, которые собираются продавать свои ценные бумаги на зарубежных биржах (кроме США, Канады и Японии). Однако отсюда не следует, что надо запрещать переход нашего учета на международные стандарты. Такой переход должен быть сознательным и добровольным.

Причина использования двух комплектов стандартов (МСФО и РСБУ) заключается в том, что международные стандарты основаны на профессиональном суждении. Директор Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчет-

ности Минфина России Л.З. Шнейдман³ считает, что в российской практике бухгалтерского учета еще нет достаточного опыта применения профессионального суждения. «Требуется формирование соответствующих навыков у специалистов в области бухгалтерского учета». Кроме того, МСФО основаны на применении справедливой стоимости, достаточный опыт определения которой в России также практически отсутствует. Равно как и отсутствуют необходимые для такого определения активные рынки. Это не означает, что справедливая стоимость не может применяться для целей составления отчетности (многие компании, которые уже составляют отчетность по МСФО, используют ее).

Наконец, еще одна причина, по которой необходимы два комплекта стандартов, — это риск того, что если МСФО будут признаны в качестве национальных стандартов для составления отчетности юридического лица, возможность их толковать, определять, что соответствует стандартам, а что нет, получат надзорные, налоговые и другие контролирующие органы. Это может существенно дискредитировать МСФО. Перечисленные причины побуждают применять два комплекта профессиональных стандартов в бухгалтерском учете.

1.8. Реформирование бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО

Россия активно включается в процесс мировой экономической интеграции как на государственном уровне, так и на уровне подотраслей, организаций и предприятий. В связи с этим специалисты сталкиваются с принципиально новыми проблемами, одной из которых является *гармонизация бухгалтерского учета*.

В России разработана Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель реформирования в Программе сформулирована как «приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО».

Для осуществления указанной цели программой определены основные направления:

- совершенствование нормативного правового регулирования;
- формирование нормативной базы (стандарты);
- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях; взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

³ Шнейдман, Л.З. Россия вошла в клуб государств, использующих МСФО на законных основаниях [Электронный ресурс] / Л.З. Шнейдман // Вестник профессионального бухгалтера, 2012. - №1. – С. 12-15. URL: http://www.ipbr.org/documents/vestnik_2012_01.pdf

Международные стандарты финансовой отчетности это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире. Они не предполагают однозначного решения какой-либо проблемы, а, обобщая международную практику учета, предлагают ряд компромиссных и достаточно общих вариантов ведения учета.

В связи с этим отечественные законодатели стремятся сблизить российский бухгалтерский учет и международный, более прогрессивный, отвечающий современным тенденциям.

Так, Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 утверждено Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации. В соответствии с пунктом 23 Положения № 107 решение о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации оформляется Министерством финансов РФ. Во исполнение данной нормы законодательства Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н введены в действие МСФО и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации. МСФО и Разъяснения МСФО вступают в силу на территории РФ со дня их официального опубликования в журнале «Бухгалтерский учет».

Кроме того, в России определен План развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности на 2012 – 2015 годы (приказ Минфина России от 30.11.2011 № 440). Этот документ дает представление о том, в каких направлениях развивается отечественная бухгалтерия в настоящее время.

Контрольные вопросы:

1. Поясните цель бухгалтерского финансового учета.
2. Дайте сравнительную характеристику бухгалтерского и управленческого учета.
3. Каковы основные уровни нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ?
4. Что собой представляет учетная политика организации?
5. Охарактеризуйте значение учетной политики организации.
6. Поясните понятие «основная бухгалтерская процедура».
7. Каковы принципы-допущения бухгалтерского учета?
8. Каковы принципы-требования бухгалтерского учета?
9. В чем заключаются парадоксы бухгалтерского учета и основные проблемы его ведения?
10. Что подразумевается под гармонизацией бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

*Тесты для самопроверки к главе 1***1. Бухгалтерский учет — это:**

а) неотъемлемая часть системы управления организацией, выступающей в качестве отдельного имущественного комплекса, которая представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных законодательством и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) система непрерывного и взаимосвязанного отображения экономической информации с целью управления и контроля за финансовой деятельностью хозяйства;

в) система количественного отражения и качественной характеристики процессов материального производства с целью управления ими.

2. Бухгалтерский учет осуществляется в рамках:

а) государства;

б) отдельного региона;

в) министерств и ведомств;

г) отдельной организации.

3. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут:

а) руководитель организации;

б) главный бухгалтер организации;

в) руководитель и главный бухгалтер организации.

4. К особенностям бухгалтерского учета относят:

а) использование специальных методов сбора и обработки информации;

б) отсутствие специальной службы;

в) применение денежного измерителя;

г) документирование всех хозяйственных операций;

д) применение его в рамках отрасли.

5. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются:

а) Правительство РФ;

б) Министерство финансов РФ;

в) Институт профессиональных бухгалтеров России;

г) Государственная Дума РФ;

д) Центральный Банк РФ.

6. Положения по бухгалтерскому учету относятся к уровню нормативного регулирования бухгалтерского учета:

а) первому;

б) второму;

в) третьему;

г) четвертому.

7. Принцип непрерывности заключается в том, что:

- а) все факты хозяйственной жизни должны регистрироваться;
- б) все факты хозяйственной жизни должны быть соотнесены с соответствующими отчетными периодами;
- в) бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации организации до даты прекращения её деятельности;
- г) данные бухгалтерского учета представляют собой единую систему, созданную в интересах эффективного управления предприятием.

8. Какой из нижеуказанных случаев не приводит к изменению учетной политики организации?

- а) изменения законодательства РФ по бухгалтерскому учету;
- б) изменения нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- в) разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- г) существенное изменение условий хозяйствования;
- д) утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые возникли впервые в деятельности организации.

9. Организации, возникшей в результате реорганизации, надлежит оформить учетную политику в целях бухгалтерского учета не позднее:

- а) 30;
- б) 60;
- в) 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица.

10. Разработкой МСФО занимаются:

- а) профессиональные организации бухгалтеров всех стран;
- б) международный комитет по МСФО;
- в) совокупность отдельных специализированных организаций некоторых стран.

11. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что:

- а) факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;
- б) факты хозяйственной деятельности организации отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности своевременно, без каких-либо пропусков и изъятий;
- в) факты хозяйственной деятельности организации отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности последовательно от одного отчетного года к другому;
- г) факты хозяйственной деятельности организации совершаются в определенное время (в интервале с 0 до 24 часов), которое должно фиксироваться в регистрах бухгалтерского учета.

12. Что должно быть утверждено организацией при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета:

- а) рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- б) формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, правила документооборота

- в) документы (решения), указанные выше (в пунктах «а», «б»), а также другие документы (решения), необходимые для организации бухгалтерского учета;
- г) в обязательном порядке утверждается только сама учетная политика;
- д) другие документы (решения), в том числе рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы первичных учетных документов и т.д. – по желанию организации.

13. Допущение имущественной обособленности означает, что:

- а) активы и обязательства обособленных подразделений организации учитываются отдельно;
- б) активы и обязательства организации учитываются отдельно от имущества и обязательств других организаций;
- в) активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

14. МСФО представляют собой документы:

- а) определяющие общий подход к составлению финансовой отчетности;
- б) предлагающие варианты учета отдельных средств и операций компаний;
- в) определяющие общий подход к составлению финансовой отчетности и предлагающие варианты учета отдельных средств и операций компаний. Они не являются обязательными и носят рекомендательный характер;
- г) определяющие общий подход к составлению финансовой отчетности и предлагающие варианты отдельных средств и операций компании. Применение каждого из них является обязательным для любой компании.

15. Управленческий учет отличается от финансового учета тем, что:

- а) служит целям управления и контроля;
- б) использует дополнительные счета бухгалтерского учета;
- в) ведется отдельным подразделением предприятия.

16. Правила ведения бухгалтерского учета – это признание и соблюдение:

- а) инструкций;
- б) положений;
- в) законов;
- г) допущений;
- д) требований.

17. Третий уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют

- а) стандарты (положения по бухгалтерскому учету);
- б) методические указания, письма, инструкции;
- в) законодательные акты;
- г) совокупность документов организации.

18. Факты хозяйственной жизни, отражение которых в бухгалтерском учете приводит к росту итогов баланса, называются:

- а) капитализация;
- б) рекапитализация;
- в) декапитализация.

19. Каким обобщающим термином, используемым в нормативном регулировании бухгалтерского учета и отчетности, определяется все множество лиц, заинтересованных в получении информации о деятельности организации:

- а) потребители;
- б) пользователи;
- в) инвесторы.

20. Укажите количество уровней действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности:

- а) трехуровневая система;
- б) четырехуровневая система;
- в) пятиуровневая система;
- г) двухуровневая система.

21. Факты хозяйственной жизни, отражение которых в бухгалтерском учете меняет структуру актива и (или) пассива, не изменяя итога баланса, называются:

- а) декапитализация;
- б) капитализация;
- в) рекапитализация.

22. Какая из приведенных ниже бухгалтерских записей может рассматриваться в бухгалтерском учете как следствие принципа осмотрительности:

- а) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 01 «Основные средства»;
- в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
- г) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 04 «Нематериальные активы».

23. Под учетной политикой понимается совокупность:

- а) методов калькулирования себестоимости;
- б) способов ведения бухгалтерского учета;
- в) способов учета затрат на производство;
- г) приемов обработки информации.

24. По направлениям и степени влияния на размер и структуру валюты баланса все факты хозяйственной жизни подразделяются:

- а) на два основных типа;
- б) три основных типа;
- в) четыре основных типа;
- г) пять основных типов.

25. Операция: «Оплачено поставщикам за поступившие товары с расчетного счета» приводит к:

- а) декапитализации;
- б) рекапитализации;
- в) капитализации.

26. Четвертый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют:

- а) федеральные стандарты (положения по бухгалтерскому учету);
- б) инструкции;
- в) совокупность документов организации;
- г) законодательные акты.

27. Факты хозяйственной жизни, отражение которых в бухгалтерском учете приводит к уменьшению итога баланса, называются:

- а) декапитализация;
- б) рекапитализация;
- в) капитализация.

28. Бухгалтерский (финансовый) учет от управленческого учета отличает:

- а) обязательное регулирование;
- б) относительная свобода;
- в) высокая степень надежности информации;
- г) обязательное использование двойной записи;
- д) группировка затрат на производство по статьям калькуляции;
- е) группировка затрат на производство по элементам;
- ж) обязательность ведения всеми организациями.

29. Какие из приведенных документов призваны обеспечить гармонизацию учета и отчетности на локальном уровне:

- а) учетные Директивы Евросоюза (ЕС);
- б) Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);
- в) стандарты МФБ (Международной Федерации бухгалтеров);
- г) рекомендации по учету и отчетности экспертов ООН.

30. Первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют:

- а) федеральные стандарты (положения по бухгалтерскому учету)
- б) методические указания, письма, инструкции
- в) совокупность документов организации
- г) законодательные акты.

31. Принцип осмотрительности (осторожности, консерватизма) означает:

а) большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов;

б) необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

в) означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;

г) необходимость тождества данных аналитического учета с оборотом и остатком по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца.

32. Процедура бухгалтерского учета предусматривает следующие этапы:

а) инвентарь, вступительный баланс, журнал, Главная книга, оборотная ведомость, заключительный баланс;

б) вступительный баланс, журнал регистрации фактов хозяйственной жизни, Главная книга, оборотная ведомость, заключительный баланс;

- в) инвентарь, вступительный баланс, журнал, заключительный баланс;
- г) инвентарь, журнал, Главная книга, оборотная ведомость, заключительный баланс.

33. Какая из приведенных ниже бухгалтерских записей может рассматриваться в бухгалтерском учете как следствие принципа имущественной обособленности:

- а) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- б) Д-т сч. 001 «Арендованные основные средства»;
- в) Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
- г) Д-т сч. 04 «нематериальные активы» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

34. Изменение учетной политики производится:

- а) с начала отчетного года (с 1 января по 31 декабря включительно);
- б) с даты их государственной регистрации по 31 декабря (для вновь созданных организаций);
- в) в конце года, предшествующего тому в котором будет применяться учетная политика;
- г) с начала отчетного года (на 1 января).

35. С точки зрения формирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, способы ведения бухгалтерского учета подразделяют на:

- а) способы, увеличивающие финансовый результат;
- б) способы, уменьшающие финансовый результат;
- в) способы, увеличивающие (уменьшающие) финансовый результат;
- г) способы, не влияющие на финансовый результат.

36. Основной принцип учета:

- а) отражение хозяйственных операций в системе счетов;
- б) ведение записей на карточках или в таблицах;
- в) открытие на каждую группу (вид) средств или источников отдельного счета;
- г) отражение по каждому счету остатков и оборотов.

37. Под требованием полноты понимается обеспечение отражения в бухгалтерском учете:

- а) операций по учету оборотных и внеоборотных активов;
- б) всех результатов инвентаризации;
- в) всех фактов хозяйственной жизни;
- г) операций, влияющих на формирование финансовых результатов.

Глава 2. Учет внеоборотных активов организаций и направления его совершенствования

2.1. Долгосрочные инвестиции, их структура и организация учета

Долгосрочные инвестиции (вложения) относятся к капиталобразующим и представляют собой затраты хозяйствующих субъектов на приобретение (создание) основных средств (включая земельные участки и объекты природопользования, а также, например, затраты по формированию основного стада), нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности.

Общие правила бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и определение инвентарной стоимости объектов в организациях установлены в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Письмо Минфина России от 30.12.1993 № 160). Особенности организации и методика учета инвестиций для сельскохозяйственных организаций изложены в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях (утверждены Минсельхозом РФ 22.10.2008 г.).

В Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций установлено, что целями учета долгосрочных инвестиций являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

Предметами бухгалтерского учета в рассматриваемом случае являются многочисленные и разнообразные объекты бухгалтерского учета, возникающие на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств экономического субъекта. Специфика, присущая такому виду деятельности предприятия, как инвестиционная, накладывает отпечаток на состав и содержание объектов его бухгалтерского учета⁴.

Объектами финансового учета инвестиционного этапа являются затраты предприятия на приобретение или создание (строительство) объектов внеоборотных активов, которые фиксируются на активном счете 08 «Вложения во внеобо-

⁴ Лытнева, Н.А. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2015. - С. 45.

ротные активы». Субсчета по названному счету предназначены для учета формирования затрат на определенный вид капитальных вложений по их отраслевым и другим признакам, т.е. для раскрытия структуры капитальных вложений.

Структура счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и соответствующий ей состав объектов финансового учета инвестиционной деятельности по направлениям инвестирования представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Структура счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Субсчет	Затраты
08-1 «Приобретение земельных участков»	по приобретению предприятием земельных участков
08-2 «Приобретение объектов природопользования»	по приобретению предприятием объектов природопользования
08-3 «Строительство объектов основных средств»	по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом)
08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»	по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа
08-5 «Приобретение нематериальных активов»	на приобретение нематериальных активов
08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»	на выращивание молодняка животных и другие затраты, при переводе животных в основное стадо
08-7 «Приобретение взрослых животных»	по приобретению взрослых племенных животных и их доставке в организацию
08-8 «Выполнение НИОКР»	на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
08-9 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	по закладке и выращиванию многолетних насаждений
08-9 «Прочие капитальные вложения»	по капитальным вложениям, не предусмотренные к отражению на предыдущих субсчетах

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада⁵.

Инвестиционные операции по созданию и приобретению инвестиционных активов отражаются по следующей схеме (рис. 2.1.)⁶.

⁵ Широбоков, В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК [Текст]: учебник / В.Г. Широбоков. – М.: Финансы и статистика, 2010. – С. 140.

⁶ Мирошниченко, Т.А. Учетное обеспечение инвестиционной деятельности предприятий АПК [Текст] / Т.А. Мирошниченко // Вестник аграрной науки Дона, 2012. - № 4. – С. 65.

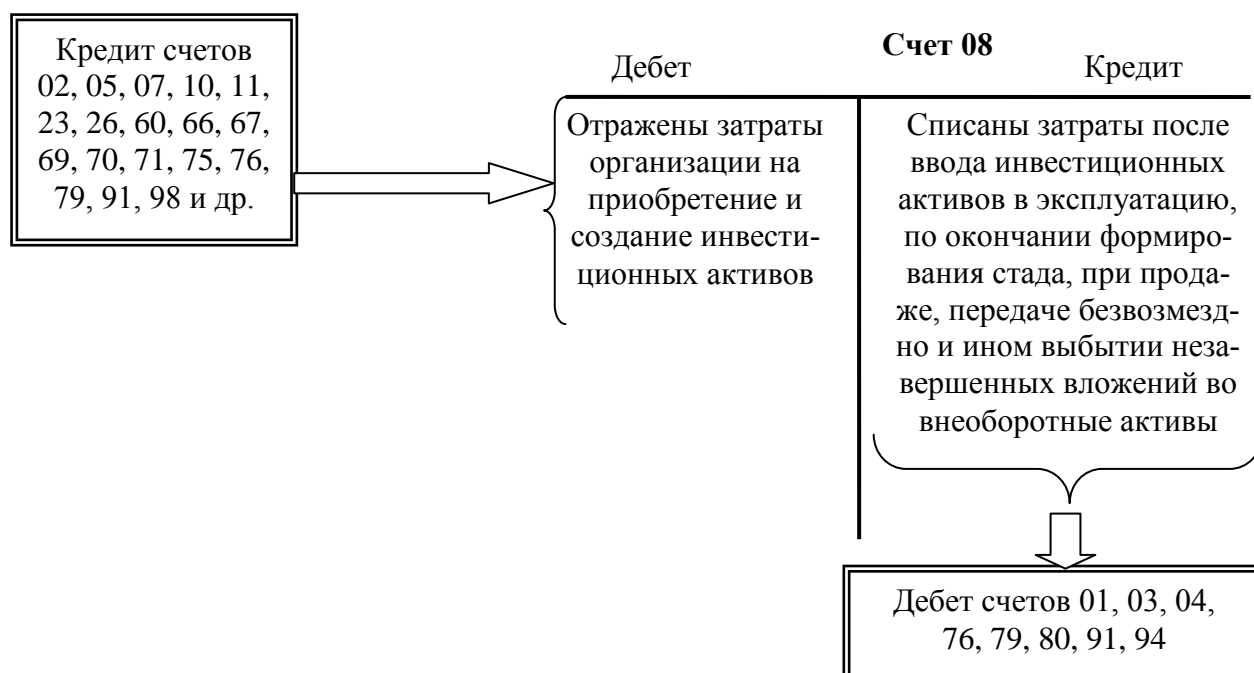


Рисунок 2.1 – Схема отражения инвестиционных операций по созданию и приобретению инвестиционных активов на счетах бухгалтерского учета

Общий порядок учета затрат, относящихся к вложениям во внеоборотные активы, сводится к следующему. **По дебету счета 08** отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных и других соответствующих активов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и др., принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается **с кредита счета 08** в дебет счета 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы».

В составе объектов бухгалтерского учета инвестиционной деятельности большая доля отведена затратам по заемным средствам, привлеченным для осуществления процесса инвестирования. Порядок их отражения определен Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/2008 (утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 27.04.2012 № 55н).

2.2. Учет затрат по капитальному строительству

Осуществление капитального строительства связано со значительными затратами финансовых ресурсов и в любом случае занимает продолжительный период времени. В этой связи в каждой организации должен быть отлажен механизм бухгалтерского учета таких инвестиций, основанный на законодательных актах, принятых государством в этой сфере. Следование такому механизму позволит любому хозяйствующему субъекту оптимизировать расходы на капитальное строительство. В случае взаимодействия с иностранными партнерами в ходе осу-

ществления капитальных вложений актуальной остается задача приближения отечественного бухгалтерского учета к международным стандартам.

В процессе строительства или осуществления иных капитальных вложений обычно задействованы несколько участников. К ним, как правило, относятся: инвестор, застройщик, технический заказчик, генеральный подрядчик. Операции, связанные со строительством объекта или осуществлением иных капитальных вложений должны отражаться в учете у каждого из указанных лиц.

Учет капитального строительства генеральным подрядчиком осуществляется на основании ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», которое было принято Минфином РФ вместо утратившего силу ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»⁷.

Учет строительства объектов основных средств осуществляется разными способами (рис. 2.2).



Рисунок 2.2 - Способы выполнения строительных работ

Основным правовым документом, регулирующим взаимоотношения сторон инвестиционной деятельности, является договор строительного подряда⁸.

Учет затрат по строительству объекта основных средств у инвестора ведется на балансовом счете 08 субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». По дебету этого счета собираются все затраты по возведению зданий и сооружений, начиная с расходов по аренде земельного участка и разработке проектно-сметной документации и заканчивая расходами по оформлению документов на регистрацию права собственности и получению разрешения на ввод в эксплуатацию. Затраты учитываются на данном счете независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом.

К затратам на приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, относятся расходы на приобретение основного технологического оборудования, включенного в смету на строительство данного объекта.

К затратам, связанным с приобретением и монтажом оборудования, не от-

⁷ Мирошниченко, Т.А. Капитальное строительство: учет согласно российским нормативным документам и МСФО [Текст] / Т.А. Мирошниченко, И.Н. Андропова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - Москва, 2014. - №12. - С. 181.

⁸ Финансовый учет и отчетность [Текст]: Учебник / Под ред. д-ра экон. наук А.М. Петрова. — М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2015. — С. 84.

носятся средства, потраченные на покупку и монтаж технологического оборудования (например, строительные машины, транспортные средства, обслуживающие строительство).

В смету на строительство могут быть также включены инструмент и инвентарь, предназначенные для первоначального оснащения объекта строительства в связи с его назначением.

В состав прочих капитальных расходов и затрат в сметы включают:

- расходы на предпроектные и проектно-изыскательские работы;
- расходы, связанные с выполнением инвестиционных условий при получении разрешения на строительство;
- затраты на содержание дирекций строящихся предприятий или подразделений капитального строительства на действующих предприятиях;
- затраты на технический и авторский надзор со стороны заказчика и проектировщика.

Аналитический учет по счету 08-3 осуществляется по затратам, связанным со строительством основных средств, - по каждому строящемуся объекту основных средств. При этом построение аналитического учета обеспечивает возможность получения данных о затратах на:

- строительные работы и реконструкцию;
- буровые работы;
- монтаж оборудования;
- оборудование, требующее монтажа;
- оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство;
- проектно-изыскательские работы;
- прочие затраты по капитальным вложениям.

Согласно действующей практике по дебету счета 08 аккумулируются не только затраты, осуществляемые непосредственно на строительство объекта, но и затраты, связанные с содержанием самого застройщика. А это не позволяет в дальнейшем при формировании финансового результата соотнести расходы, завуалированные на счете 08, с доходами застройщика. Поэтому в отечественной экономической литературе с целью устранения этого недостатка ведется дискуссия об организации учета таких расходов.

Объекты, законченные капитальным строительством, принимаются в состав основных средств по инвентарной стоимости, которая определяется отдельно по каждому вводимому в эксплуатацию объекту — зданию, сооружению и оборудованию, а также предметам, если их приобретение предусмотрено сметой. Операции по осуществлению капитальных вложений, учитываемые на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» целесообразно выделить в качестве объекта особого контроля внутри организации – инвестора⁹. Это необходимо не только с точки

⁹ Мирошниченко, Т.А. Актуальные вопросы организации внутреннего контроля вложений во внеоборотные активы [Текст] / Т.А. Мирошниченко, И.Н.Андропова // Материалы Международной науч.-практ. конф. «Актуальные проблемы аграрной экономики», 26 -27 марта 2014 г. - пос. Персиановский: Изд-во Донского ГАУ, 2014. – С. 100.

зрения обеспечения эффективности использования инвестируемых средств, но и с точки зрения контроля соблюдения налогового законодательства.

В соответствии с пунктом 2 статьи 159 Налогового кодекса Российской Федерации при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, организация должна начислить НДС. Налоговая база, в данном случае, будет определяться как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Впоследствии организация сможет принять к вычету суммы начисленного НДС, кроме того, организация может возместить и «входной» НДС по материально-производственным запасам и подрядным работам, использованным при создании объекта основных средств.

Информация о стоимости незавершенного на конец года строительства у инвестора отражается как сальдо конечное по субсчету 08-3. Незавершенные на отчетную дату операции по строительству объектов основных средств показывают в бухгалтерском балансе¹⁰.

2.3. Основные средства, их классификация и оценка

Основные средства (ОС) - это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в основном в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Основными документами, регламентирующими порядок учета основных средств, являются Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. В п. 4 ПБУ 6/01 перечисляются условия отнесения актива к объектам основных средств:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующей перепродажи данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в

¹⁰ Мирошниченко, Т.А. К вопросу об отражении инвестиций в бухгалтерской отчетности организаций [Текст] / Т.А. Мирошниченко // Материалы XXV Международной научно-практической конференции «Современные тенденции в экономике и управлении : новый взгляд» / Под общ. ред. С.С. Чернова. -Новосибирск: Издательство ЦРНС, 2014. – С. 82.

бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

В целях получения достоверной информации об объектах основных средств и обеспечения единообразия в учете и отчетности основные средства классифицируются по различным признакам (рис. 2.3):



Рисунок 2.3 - Признаки классификации основных средств

1. *По видам.* Группировка основных средств по видам установлена Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) 1.

2. *По степени использования.* Основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации; в запасе (резерве); в ремонте; в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации; на консервации.

3. *В зависимости от принадлежности.* Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются:

- на принадлежащие по праву собственности;
- находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении;
- полученные организацией в аренду;
- полученные организацией в безвозмездное пользование;
- полученные организацией в доверительное управление.

4. *По характеру участия в процессе производства* выделяют производственные и непроизводственные основные средства.

5. По вещественному составу основные средства делятся на:

- а) инвентарные – объекты поддающиеся подсчету (здания, машины и т.п.);
- б) неинвентарные – объекты неподдающиеся визуальному подсчету (капитальные вложения в земельные участки и т.п.).

6. *По отраслевой принадлежности* основные средства подразделяются на средства промышленности, торговли, сельского хозяйства, строительства и пр.

7. *По функциональным признакам и назначению* основные средства делят-

ся на активные и пассивные (рис. 2.4).



Рисунок 2.4 – Классификация основных средств по функциональным признакам и назначению

8. По мобильности основные средства подразделяются на: движимые и недвижимые (рис. 2.5).

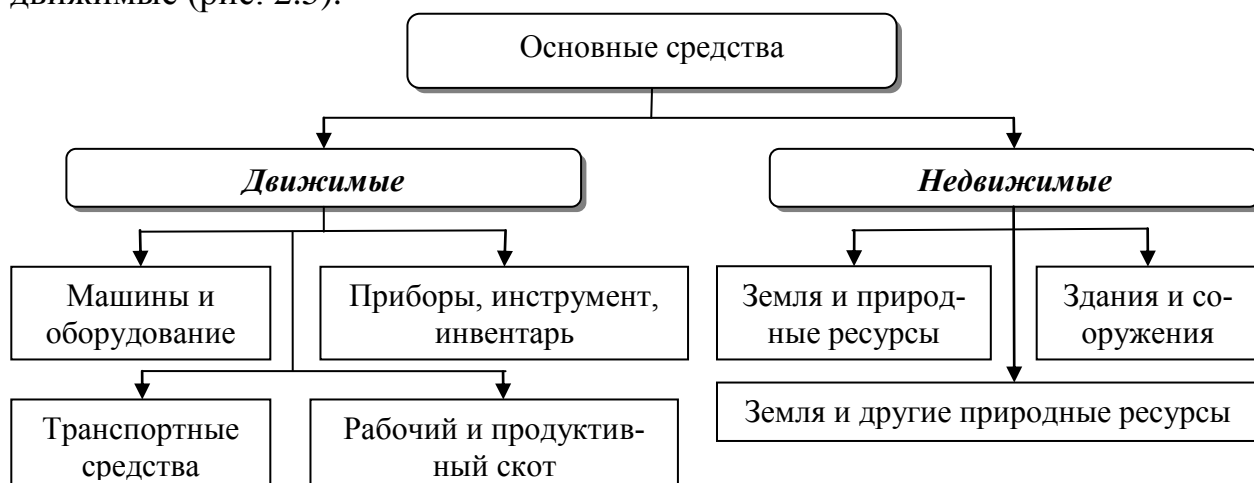


Рисунок 2.5 – Классификация основных средств по мобильности

9. По возможности погашения стоимости соответствующего объекта:

- амортизационные (машины, оборудование и пр.);
- не амортизационные (земельные участки, объекты природопользования и др.).

Классификация основных средств оказывает влияние на постановку их учета.

Особое значение для достоверного отражения в учете основных средств имеет их оценка. Первоначальная стоимость объектов ОС — стоимость, по которой ОС принимаются к бухгалтерскому учету. Она не меняется в течение всего срока эксплуатации объекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством, и зависит от источника поступления. Изменение первоначальной

чальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов ОС.

Первоначальная стоимость объектов представляет собой величину затрат организации на их приобретение или строительство, без налога на добавленную стоимость. В первоначальную стоимость объекта будут включены, помимо сумм к оплате поставщикам и подрядчикам, затраты на информационные и консультационные услуги, сборы, пошлины, вознаграждения посредникам, проценты за кредит, полученный на строительство основных средств, и прочие расходы.

Первоначальной стоимостью объектов основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал, будет их согласованная стоимость, а по безвозмездно полученным объектам — рыночная стоимость. По объектам основных средств, полученных организацией в обмен на другое имущество, первоначальной стоимостью будет считаться стоимость обмениваемого имущества. Обнаруженные в результате инвентаризации неучтенные основные средства отражаются при постановке их на учет по рыночной стоимости.

Здания и сооружения, выстроенные хозяйственным способом, принимают на учет по фактической стоимости строительства (включая стоимость проектно-сметной документации). При строительстве подрядным способом сданные подрядчиками объекты принимают на учет по сметной, договорной стоимости.

2.4. Учет поступления и выбытия основных средств

Бухгалтерский учет основных средств ведут на активном счете 01 «Основные средства» применительно к действующей их классификации.

По дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 отражается принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, оборудовании и реконструкции. По кредиту счета 01 отражается выбытие основных средств (продажа, списание, частичная ликвидация, передача безвозмездно и др.) в корреспонденции со сч. 91, 79, 11, 94 и др.

Все факты хозяйственной жизни, связанные с поступлением основных средств осуществляются специальной комиссией, созданной руководителем предприятия. Поступающие основные средства должны быть документально оформлены и сразу же оприходованы. Комиссия составляет Акт о приеме-передаче объекта основных средств. Акт утверждается руководителем предприятия и представляется в бухгалтерию. К нему прилагается вся техническая документация, относящаяся к принятому объекту.

Если на склад поступило оборудование, которое после выполнения монтажных работ будет использоваться как основное средство, то поступление этого оборудования оформляется Актом о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14).

При переводе в основное стадо молодняка продуктивного и рабочего скота специальная комиссия с участием соответствующих специалистов (зоотехник,

ветврач, представитель бухгалтерии и т.п.) составляет Акт на перевод животных (ф. № СП-47).

Многолетние насаждения принимают в эксплуатацию на основании акта приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию.

Согласно п. 77 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств.

Комиссией оформляется акт на списание основных средств (форма №№ ОС-4, ОС-4а, ОС-4б). Списание автотранспорта оформляется актом (ф. № ОС-4а). При этом в бухгалтерию вместе с актом сдается документ, подтверждающий снятие его с учета в ГИБДД МВД России.

Подписанные комиссией акты утверждаются руководителем организации, а данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта (форма № ОС-6), объектов (форма № ОС-6б) и группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а).

В бухгалтерском учете при списании объекта основных средств производятся записи в порядке, установленном п. 84 Методических указаний, а также Инструкцией по применению Плана счетов.

К счету 01 открывается субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта (Дт 01 субсчет «Выбытие ОС» Кт 01), в кредит — сумма накопленной амортизации (Дт 02 Кт 01 субсчет «Выбытие ОС»).

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основных средств списывается со счета 01, субсчет «Выбытие основных средств», в дебет счета 91 субсчет «Прочие расходы».

Оплата услуг подрядчиков по ликвидации объектов основных средств отражается по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы на разборку зданий, демонтаж машин и оборудования, раскорчевку площадей по ликвидируемым многолетним насаждениям и т. п., произведенные силами организации отражаются проводками:

Д-т сч. 91 К-т сч. 70 — на сумму начисленной заработной платы рабочим;

Д-т сч. 91 К-т сч. 69 — на сумму страховых платежей во внебюджетные фонды:

Д-т сч. 91 К-т сч. 23 — на сумму расходов вспомогательных производств.

Если в процессе ликвидации основных средств получены запасные части и другие материалы, пригодные для дальнейшего использования, а также вторичное сырье, то они приходятся по текущей рыночной стоимости на дату принятия их к учету, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты (прочие доходы): дебет счета 10 и кредит счета 91.

Аналогичный порядок записей по счетам применяют в случаях продажи основных средств. Причитающуюся сумму за проданные средства отражают по дебету счета 62, 76 и кредиту счета 91 «Прочие доходы».

При выбраковке животных из основного стада остаточная стоимость выбракованных животных списывается:

а) при постановке на откорм (по остаточной стоимости)

Д-т счета 11-2 К-т счета 01-9.

б) без постановки на откорм:

Д-т счета 91 К-т сч. 01-9 (при продаже животных)

Д-т сч. 20-3 К-т сч. 01-9 (при их забое в хозяйстве)

2.5. Способы начисления и учет амортизации основных средств

Под *амортизацией* понимают распределение капитализированных расходов на период эксплуатации объектов основных средств и/или нематериальных активов. Или можно сказать, что амортизация есть декапитализация стоимости внеоборотных активов.

Отсюда учетная политика в области основных средств и нематериальных активов — это прежде всего принятие решения о том, как будет начисляться их амортизация, т.е. решения о том, в каких отчетных периодах и в каком объеме затраты на приобретение основных средств и нематериальных активов уменьшат прибыль организации.

Важно понять связь между объемами начисленной амортизации и суммой демонстрируемого в бухгалтерской отчетности финансового результата. Чем больше сумма начисляемой амортизации, тем больше текущие затраты организации — те затраты, которые войдут в себестоимость продукции (работ, услуг) организации или будут включены в ее расходы на продажу, а чем больше будет себестоимость продукции (работ, услуг) организации, тем меньше будет ее прибыль. И, наоборот, чем меньше будет начисленная амортизация, тем меньше станет формируемая в бухгалтерском учете себестоимость продукции (работ, услуг), что увеличит демонстрируемую в отчетности прибыль.

Задачи начисления амортизации сводятся они к регулированию величины расходов и прибыли организации. Так, если администрация стремится продемонстрировать финансовое положение организации в максимально благоприятном свете, ей следует постараться начислить максимально низкую амортизацию. Если же она хочет занизить свою прибыль, амортизация должна быть максимально высокой. Соккрытие официально объявляемой прибыли создает скрытые резервы, что значительно снижает риски хозяйственной деятельности.

На практике суммы начисляемой амортизации по основным средствам и нематериальным активам определяются устанавливаемым администрацией в учетной политике сроком их полезного использования и выбираемыми способами начисления.

Согласно п. 20 ПБУ 6/01 срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Данный срок определяют исходя из:

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

В случаях улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации срок полезного использования по этому объекту нужно пересмотреть.

Определяя срок полезного использования в бухучете, обычно берут за основу Классификацию основных средств, утвержденную Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 (в ред. от 10.12.10 № 1011).

Предприятия могут применять следующие 4 способа начисления амортизации основных средств:

1) *линейный способ*, при котором годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования данного объекта.

2) *способ уменьшаемого остатка*, при котором амортизация рассчитывается исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

3) *способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования*, при котором годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе число лет, остающееся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта.

4) *способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)*, при котором начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Способ уменьшающегося остатка в сравнении с линейным методом позволяет продемонстрировать более благоприятные показатели рентабельности.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

По объектам основных средств *некоммерческих организаций* амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств *начисление амортизационных отчислений не приостанавливается*, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более **трех месяцев**, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Синтетический учет амортизации (износа) основных средств ведется на **пассивном счете 02 «Амортизация основных средств»**. По кредиту счета отражаются начисленные суммы амортизации в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу.

По дебету счета 02 и кредиту счета 01, 03, 79 отражается списание сумм накопленной амортизации по выбывшим объектам основных средств.

Аналитический учет амортизации организуется отдельно по группам производственных основных средств сельскохозяйственного назначения, производственных основных средств других отраслевых назначений, непроизводственных основных средств.

2.6. Учет восстановления основных средств

Содержание объекта основных средств осуществляется в целях поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии. Восстановление объекта основных средств осуществляется посредством ремонта, достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации (рис. 2.6).



Рисунок 2.6 - Способы восстановления основных средств

Для поддержания объектов основных средств в рабочем состоянии их необходимо регулярно ремонтировать.

План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

По объему и характеру выполняемых ремонтных работ различают: капитальный, средний и текущий ремонт.

Ремонт может осуществляться *хозяйственным или подрядным способом*.

Под текущим ремонтом понимают исправление или замену отдельных узлов или деталей для поддержания объекта в рабочем состоянии. **При среднем ремонте**, который осуществляется с периодичностью более одного года, производится частичная разборка ремонтируемого агрегата и восстановление или замена части деталей. **Под капитальным ремонтом** понимают одновременную смену всех износившихся узлов и деталей с разборкой ремонтируемых объектов.

Модернизация и реконструкция имеют целью улучшение нормативных показателей функционирования объектов основных средств (срока полезного использования, мощности).

В настоящее время применяется два **варианта** учета затрат по ремонту основных средств, закрепленных на законодательном уровне.

При использовании первого способа расходы на ремонт относятся на затраты того отчетного периода, в котором были проведены ремонтные работы. Данный вариант отражения в учете затрат на ремонт наиболее распространен на малых предприятиях с небольшим удельным весом основных средств в имуществе и с незначительной степенью их износа.

Фактические затраты учитываются следующим образом: Д-т сч. 20 (23, 25, 26, 29, 44) К-т сч. 60 (10, 76, 70, 69 и др.). Таким же образом учитываются затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) и затраты, связанные с перемещением объекта основных средств внутри организации.

Второй способ предполагает создание резерва для списания расходов на ремонт основных средств. Для учета ремонтного фонда целесообразно открывать субсчет «Резерв на ремонт основных средств» по пассивному счету 96 «Резервы предстоящих расходов». В этом случае отчисления в ремонтный фонд можно оформить следующей бухгалтерской записью: Дебет счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По окончании отчетного года затраты на ремонт основных средств должны быть списаны на издержки производства или обращения в сумме фактически произведенных затрат. В связи с этим сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, по окончании года сторнируют или списывают обратной бухгалтерской проводкой: Дебет 96 Кредит 23, 25, 26.

Если ремонтные работы фактически были начаты в текущем году, но вследствие их длительного выполнения окончание ремонта будет в следующем году, списание остатка резерва на ремонт основных средств в конце текущего года не производится, а переносится на следующий год. В дальнейшем по окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва должна быть отнесена на финансовые результаты отчетного периода. В хозяйственной деятельности может возникнуть и обратная ситуация, при которой суммы сформированного ре-

зерва будет недостаточно для покрытия расходов, связанных с фактически проведенными ремонтными работами.

При недостатке резервной суммы на величину недостатка либо составляют дополнительную проводку по начислениям в резерв, либо списывают указанную величину на издержки производства или обращения.

Сальдо по субсчету «Резерв на ремонт основных средств» счета 96, должно соответствовать затратам по незаконченному ремонту сложных объектов.

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется следующей записью: Дебет счета 96 Кредит счета 60.

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 91 с кредита счетов 10, 70, 69, 60, 76 и др.

2.7. Переоценка основных средств

Когда администрация фирмы хочет показать пользователям бухгалтерской отчетности, что инфляция и рост цен положительно влияют на ее финансовое положение, самый простой способ сделать это — переоценить свои активы, и прежде всего основные средства. Переоценка внеоборотных активов в сторону увеличения их стоимости приведет к росту оценки собственных источников организации (раздел пассива баланса «Капитал и резервы»).

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 г. применяются новые правила переоценки основных средств, введенные Приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н.

Базовые требования к переоценке основных средств:

Во-первых, переоценка проводится не чаще одного раза в год. Переоценку основных средств в бухгалтерском учете нужно проводить на конец отчетного года, показывая ее в учете и отчетности на 31 декабря.

Во-вторых, переоценка проводится по группам однородных объектов основных средств.

В-третьих, если решение о переоценке принято, в последующем данная группа основных средств должна переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, не отличалась существенно от текущей (восстановительной) стоимости. При этом официального критерия существенности в действующем бухгалтерском законодательстве не установлено. В п. 44 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств увеличение стоимости на 3% признается несущественным, а увеличение на 10% уже следует признать существенным. В учетной политике организации может быть прописано, какое именно отклонение текущей рыноч-

ной стоимости на начало очередного года от восстановительной стоимости по итогам последней переоценки (на начало предыдущего года) считать существенным.

В-четвертых, под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

В-пятых, переоценка объекта основных средств предполагает пересчет не только его первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости, числящейся на счете 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности», но и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта, накопленной на счете 02 «Амортизация основных средств».

Организации имеют право самостоятельно определять метод переоценки основных средств (рис. 2.7).

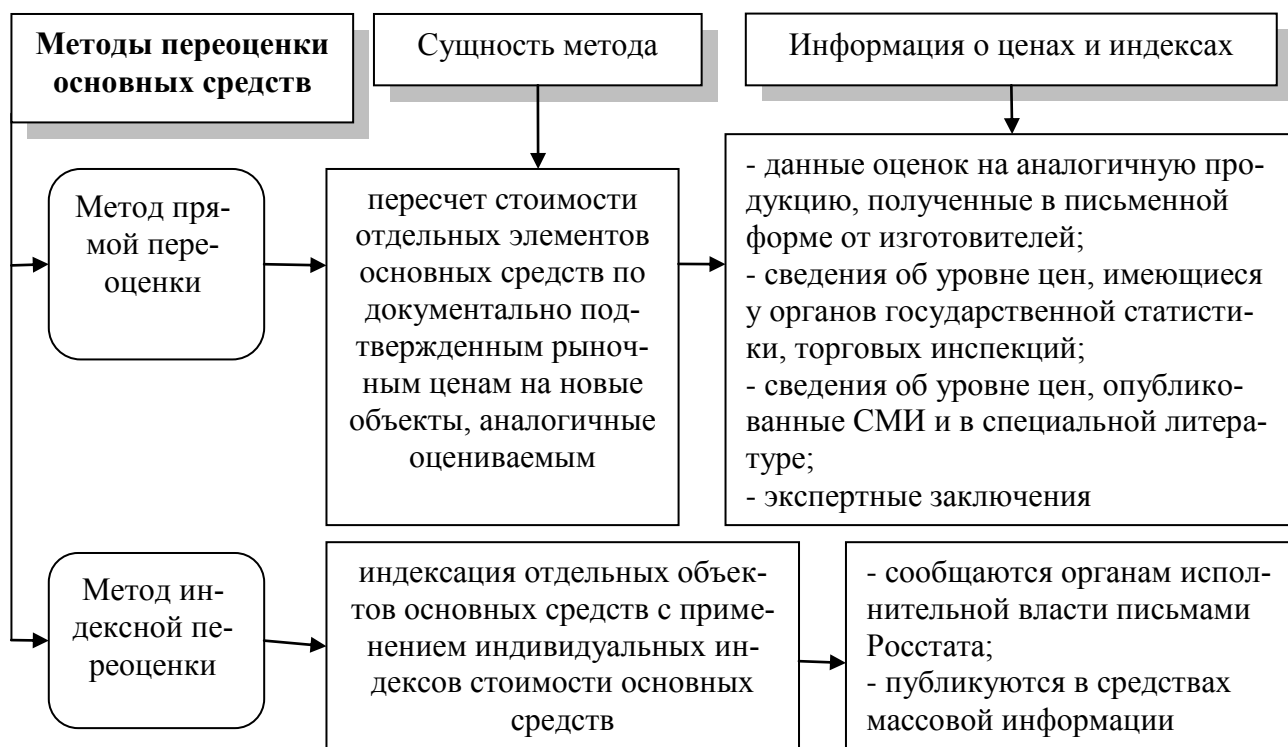


Рисунок 2.7 - Методы переоценки основных средств

Индексный метод основан на корректировке стоимости ОС с помощью специальных индексов-дефляторов, устанавливаемых органами статистики. Однако в настоящее время такие индексы официально Росстатом не публикуются, вследствие чего данный метод практически не применяется. Можно обратиться в ведомство с просьбой о разработке соответствующих индексов, но только на платной основе. Так как индексный способ фактически не отменен, организация должна избранный способ проведения переоценки закрепить в своей учетной политике.

При использовании **метода прямого пересчета** стоимости ОС по рыночным ценам в учетной политике следует закрепить и сам алгоритм пересчета.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств отражается в бухгалтерском учете обособленно. Порядок отражения зависит от того, переоценивался этот объект раньше или данная переоценка является для него первой (табл. 2.2).

Таблица 2.2 - Отражение переоценки основных средств в бухгалтерском учете

Результат переоценки	Содержание операции	Дебет	Кредит
В случае дооценки	Ранее не была произведена уценка		
	Отражена дооценка первоначальной стоимости	01 «Основные средства»	83 «Добавочный капитал»
	Увеличена начисленная амортизация по ОС	83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация ОС»
	Ранее была проведена уценка ОС		
	Отражена дооценка ОС на сумму, равную ранее проведенной уценке	01 «Основные средства»	91.1 «Прочие доходы»
	Отражена дооценка амортизации в пределах ранее проведенной уценки	91.2 «Прочие расходы»	02 «Амортизация ОС»
	Дооценка восстановительной стоимости сверх суммы предыдущей уценки	01 «Основные средства»	83 «Добавочный капитал»
	Дооценка амортизации сверх сумм предыдущей уценки	83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация ОС»
В случае уценки	Ранее не была произведена дооценка		
	Отражена уценка первоначальной стоимости	91.2 «Прочие расходы»	01 «Основные средства»
	Уменьшена начисленная амортизация по ОС	02 «Амортизация ОС»	91.1 «Прочие доходы»
	Ранее была проведена дооценка ОС		
	Отражена уценка восстановительной стоимости в пределах суммы предыдущей дооценки	83 «Добавочный капитал»	01 «Основные средства»
	Отражена уценка амортизации в пределах ранее проведенной дооценки	02 «Амортизация ОС»	83 «Добавочный капитал»
	Уценка восстановительной стоимости в части превышения суммы предыдущей дооценки	91.2 «Прочие расходы»	01 «Основные средства»
	Уценка амортизации в пределах сумм предыдущей дооценки	02 «Амортизация ОС»	91.1 «Прочие доходы»

По мнению некоторых ученых - экономистов, переоценка не дает приращение активов в виде денежных средств или повышение количества активов, но влияет на показатель чистых активов. В случае увеличения стоимости имущества это дает организации ряд преимуществ, которые в целом нивелируют недостатки (табл. 2.3).

Таблица 2.3 - Основные преимущества и недостатки переоценки активов

Преимущества	Недостатки
Усиление прозрачности компании (рыночная стоимость отражает реальное имущественное состояние и финансовое положение предприятия на определенную дату)	Дополнительные расходы на оплату услуг оценщика. В зависимости от требований пользователей отчетности (акционеры, банки-кредиторы, инвесторы) может выбираться «именитый» и соответственно дорогой оценщик или, напротив, оценщик «эконом-класса»
Большая информативность о компании (рыночная стоимость представляет собой сумму мнений всех участников рынка; отражение на балансе объектов, имеющих малую или нулевую историческую стоимость)	Признание больших убытков в период кризиса в экономике (учет по рыночной стоимости ведет к завышению размера активов и прибылей в период подъема рынка и снижению в период спада)
Увеличение стоимости чистых активов, собственного капитала, валюты баланса. Чем больше разница между исторической и рыночной стоимостью переоцениваемых активов, тем выше эффект. Переоценка максимально полезна для предприятий, активы которых приобретались по заниженным ценам (приватизация, взнос в уставный капитал, давний срок создания)	Трудоемкость бухгалтерских процедур и налогового учета. Сократить трудозатраты бухгалтера можно за счет предварительной подготовки: разработки специальных форм ведомостей, настройки автоматизированной системы, регламентации работы бухгалтерских и небухгалтерских служб
Увеличение амортизационного фонда для обновления внеоборотных активов. Рост стоимости активов обуславливает аналогичный рост их амортизации. Это означает увеличение накопленного амортизационного фонда как источника средств для покупки новых объектов	Увеличение налога на имущество (если стоимость основных средств выросла). Минимизировать налог на имущество в этом случае невозможно: чем больше положительный эффект от роста стоимости активов, тем больше будет величина налога
Принятие обоснованных экономических решений на основе информации о достоверной оценке стоимости используемых в производстве ресурсов (реальная себестоимость на основе учета актуальной амортизации, реальная ценность активов)	Трудности определения рыночной цены в условиях неактивного рынка или отсутствие рынка объекта. Рыночная стоимость отражает доходы, которые предприятие могло бы получить от продажи актива на дату формирования баланса, но оценка не требует совершения сделки
Больше вероятность привлечения заемных средств под обеспечение активами предприятия, больше доверия со стороны кредиторов (открытость, современность, адекватность, профессиональный уровень)	По действующему положению о добровольности оценки в случае переоценки активов обязательна ежегодная переоценка

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию с учетом существенности, в частности, информация об изменении стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, в связи с переоценкой объектов (п. 32 ПБУ 6/01). Поскольку переоценка объектов основных средств производится на конец отчетного года, то строка 2510 отчета о финансовых результатах заполняется только при составлении годовой бухгалтерской отчетности.

В данной строке указывается только изменение добавочного капитала организации, явившееся результатом переоценки внеоборотных активов, проведенной в отчетном периоде. Суммы дооценки (уценки) внеоборотных активов, отнесенные на финансовый результат в качестве прочих доходов (прочих расходов), учитываются при формировании показателей строки 2340 «Прочие доходы» либо строки 2350 «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах.

Результаты переоценки внеоборотных активов предлагается отразить и в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2.8. Сравнение российской и международной практики учета основных средств и пути совершенствования учета в России

Актуальной проблемой современной экономики является адаптация отечественной системы учета к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Особенное значение имеет уточнение способов оценки основных средств и формирования их стоимости.

Согласно стандарту МСФО (IAS) 16 под основными средствами понимаются материальные объекты, которые:

- используются организацией для производства или поставки товаров и услуг, сдачи в аренду другим организациям или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более чем одного годового периода.

Согласно МСФО (IAS) 16 объекты основных средств могут приобретаться для обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Приобретение таких основных средств, хотя и не связано непосредственно с увеличением будущих экономических выгод от использования конкретного существующего объекта основных средств, может быть необходимо для получения организацией будущих экономических выгод от использования других принадлежащих ей активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны как активы, поскольку обеспечивают извлечение организацией будущих экономических выгод из соответствующих активов сверх того, что она могла быть получить, если бы эти объекты не были приобретены.

IAS 16 также содержит дополнительный косвенный критерий классификации, который дает возможность организациям не признавать основными средствами активы, формально соответствующие определению основных средств, на основании их незначительности. При этом стандарт не содержит количественного критерия в отношении первоначальной стоимости основных средств, а включает в себя качественные характеристики. Это дает организациям право самостоятельно принимать решение относительно включения произведенных затрат в состав основных средств или запасов. Для классификации актива его стоимость, безусловно, играет важную роль. При этом объекты, формально отвечающие признакам основного средства, но имеющие незначительную стоимость, не имеет смысла включать в состав внеоборотных активов. При этом информативность показателей отчетности существенно не пострадает.

Развитие российских правил оценки основных средств идет по пути сбли-

жения с МСФО. Однако темпы его недостаточные, и на каждом этапе сохраняются существенные отличия отечественной и международной методик оценки основных средств. В результате в настоящее время сохраняются существенные несоответствия требований РСБУ и МСФО к оценке основных средств.

В МСФО (IAS) 16 определяется себестоимость самостоятельно произведенного актива. При этом любые внутренние прибыли, сверхнормативные расходы сырья и затраты труда и других ресурсов, понесенные при создании актива своими силами, не включаются в его первоначальную стоимость.

В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» первоначальная стоимость объекта основных средств включает первоначальную оценку *затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке*, обязанность в отношении чего организация берет на себя при приобретении данного объекта либо вследствие его эксплуатации на протяжении определенного периода времени в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода. Международная практика использует подобные приемы для всех потенциально опасных для экологии ОС, принимая их оценку в учете с обязательствами по восстановлению нарушенной экологической системы.

Пункт 29 IAS 16 устанавливает, что после признания ОС компания может применять одну из двух моделей оценки ОС:

- а) по фактическим затратам (то есть исходя из исторической стоимости);
- б) по переоцененной стоимости.

Модель выбирается применительно к классу ОС и закрепляется в учетной политике. IAS 16 предусматривает возможность учета основных средств (их последующей оценки) по переоцененной стоимости, равной справедливой стоимости актива на дату переоценки за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения.

Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости актива от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату. Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств, что является в том числе результатом воздействия внешних экономических факторов и внутренних условий хозяйствования. Колебания справедливой стоимости некоторых категорий основных средств могут достигать существенных значений, поэтому они требуют ежегодной переоценки. В то же время для объектов недвижимости с незначительными изменениями справедливой стоимости переоценка может производиться каждые три – пять лет.

Результаты переоценки можно представить следующим образом (табл. 2.4).

Длительность использования основных средств в процессе производства приводит к снижению их функциональной полезности, что вызывает необходимость расчета возмещаемой стоимости. В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» возмещаемая стоимость основного средства - это сумма, которая может быть возмещена организацией в результате продажи актива или в процессе его дальнейшего использования.

Таблица 2.4 - Отражение результатов переоценки основных средств

Порядковый номер переоценки	Повышение стоимости основных средств	Понижение стоимости основных средств
Первая переоценка	Результат относится в капитал, создавая резерв по переоценке	Результат списывается на финансовый результат (в убыток)
Последующие переоценки	Результат списывается на финансовый результат в сумме ранее признанных убытков от переоценки; превышение относится в капитал, создавая резерв по переоценке	Результат относится в капитал, на уменьшение ранее созданных резервов по переоценке. При их недостаточности – списывается на финансовый результат (в убыток)

Возмещаемая стоимость основного средства определяется по максимальной из двух оценок:

- 1) чистой продажной стоимости (справедливой стоимости за вычетом расходов на выбытие);
- 2) ценности от использования актива (стоимости будущих денежных поступлений от непрерывного использования актива).

Показатель возмещаемой стоимости основных средств очень близок по своему содержанию к восстановительной стоимости. В результате расчета этих показателей происходит доведение балансовой стоимости основных средств до их рыночной стоимости. Однако восстановительная стоимость формируется в результате переоценки основных средств, а возмещаемая стоимость определяется в результате тестирования актива на предмет обесценения. Согласно МСФО (IAS) 36 процедура тестирования актива на обесценение заключается в определении значений возмещаемой стоимости и их сравнении с балансовой стоимостью данного актива.

Справедливая стоимость объекта ОС может быть достоверно определена при осуществлении сопоставимых рыночных операций. Вместе с тем, она может достоверно установлена и тогда, когда вариативность пределов, в которых производятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, незначительна для данного актива; вероятность различных оценок внутри этого предела может быть обоснованно определена и использована при оценке справедливой стоимости. Если организация способна достоверно определить справедливую стоимость либо полученного, либо переданного актива, то для определения себестоимости полученного объекта ОС используется справедливая стоимость переданного актива. Исключением являются случаи, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

Развитие российских правил оценки основных средств идет по пути сближения с МСФО, что отражено в таблице 2.5.

Темпы сближения с МСФО недостаточные, и на каждом этапе сохраняются существенные отличия отечественной и международной методик оценки основных средств.

Таблица 2.5 - Единство и сохраняющиеся различия методики оценки основных средств в РСБУ и МСФО

Признак сравнения	Единство	Сохраняющиеся различия
Первоначальная оценка		
1. Оценка основных средств, приобретенных за плату и созданных своими силами	В целом совпадение перечня затрат, включаемых в оценку при признании основных средств	Отличия в составе затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств; различия в определении величины этих затрат
2. Оценка основных средств, полученных по договорам мены, дарения, лизинга, в счет вклада в уставный капитал и при инвентаризации и иных случаях	Использование рыночной стоимости при наличии активного рынка для основных средств, полученных по договорам дарения и при инвентаризации (основных средств, полученных способом, отличным от приобретения за плату, - в проекте ПБУ «Учет основных средств»)	Применение разных видов оценки в РСБУ и МСФО; разные правила включения в первоначальную стоимость основных средств затрат, непосредственно связанных с их поступлением
Последующая оценка		
1. Учет последующих затрат в стоимости основных средств	Запрет на включение в последующую оценку затрат на мелкий ремонт и повседневное обслуживание основных средств	Отличия в перечне работ, затраты на проведение которых увеличивают стоимость основных средств; увеличение по МСФО балансовой, а по РСБУ - первоначальной стоимости основных средств
2. Уменьшение стоимости основных средств при частичной ликвидации	Уменьшение стоимости основных средств при прекращении признания их замещенных частей	Уменьшение стоимости основных средств по МСФО только при прекращении признания замещенных частей данных активов; уменьшение по МСФО балансовой стоимости основных средств, а по РСБУ - первоначальной стоимости данных активов
3. Методика переоценки	Совпадение моделей последующей оценки; требование регулярности проведения переоценки; переоценка групп основных средств; совпадение в некоторых случаях переоцененной величины	Использование разных видов оценки для определения переоцененной величины; доведение до переоцененной величины в ПБУ 6/01 первоначальной стоимости основных средств, а в МСФО (IAS) 16 - балансовой стоимости; запрет в РСБУ переоценки некоторых объектов
4. Обесценение основных средств	Нет (возможность отражения обесценения основных средств предусмотрена в проекте ПБУ «Учет основных средств»)	Отсутствие в РСБУ требования учета обесценения основных средств

Таким образом, в настоящее время сохраняются существенные несоответствия требований российских стандартов бухгалтерского учета и отчетности и международных стандартов применительно к оценке основных средств.

2.9. Понятие, классификация и учет нематериальных активов

Учет нематериальных активов ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденном приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных *необходимо единовременное выполнение следующих условий:*

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в т.ч. организация имеет надлежаще *оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права* данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, *документы, подтверждающие переход исключительного права без договора* и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом);

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

В соответствии с ПБУ 14/2007 **к нематериальным активам (НМА) могут быть отнесены следующие активы:** произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания; деловая репутация (гудвилл), возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

При классификации можно выделить следующие виды НМА:

1. объекты интеллектуальной собственности;
2. деловая репутация (цена фирмы, гудвилл).

Объекты интеллектуальной собственности можно разделить на два вида:

- 1) регулируемые патентным правом;
- 2) регулируемые авторским правом.

В соответствии с ПБУ 14/2007 *нематериальные активы* принимаются к бухгалтерскому учету **по первоначальной стоимости**.

Первоначальная стоимость НМА, *приобретенных за плату*, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими расходами на приобретение НМА могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании нематериального актива в первоначальную стоимость, кроме расходов, предусмотренных выше, также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

– иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации - работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации - заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание НМА общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Первоначальная стоимость НМА, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Результаты переоценки НМА отражаются на счетах бухгалтерского учета аналогично переоценки основных средств.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с

добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

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

Для учета нематериальных активов применяется активный синтетический **счет 04 «Нематериальные активы»**.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости целесообразно для каждого вида активов открывать субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, например:

04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»;

04-2 «Деловая репутация»;

04-3 «Прочие объекты».

По дебету счета 04 отражают суммы увеличения (оприходования) нематериальных активов в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По кредиту счета 04 отражаются выбытие, списание объектов нематериальных активов после их использования и потери потребительных свойств (устаревшие патенты, «ноу-хау», программные средства и т. п.) или при их продаже другим предприятиям и организациям, передаче безвозмездно и т.п. Остаточная стоимость нематериальных активов списывается в дебет счета 91 или счета 58.

Аналитический учет по счету 04 ведется в разрезе каждого конкретного объекта нематериальных активов.

2.10. Учет амортизации нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2007 при начислении амортизации по нематериальным активам могут применяться:

- линейный способ,
- способ уменьшаемого остатка,
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом..

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования и НМА некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

– ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам *начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету*, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам *прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета*.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из способов:

- путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

В том случае, если амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, то их учет осуществляется на пассивном счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

По кредиту счета 05 отражается сумма начисленной амортизации (износа) в корреспонденции с дебетом счетов по учету затрат на производство, где соответствующий объект нематериальных активов использовался.

По дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» производится списание амортизации при выбытии (продаже, списании, передаче безвоз-

мездно и др.) объектов нематериальных активов. При этом делается бухгалтерская запись: **дебет счета 05 и кредит счета 04.**

По объектам нематериальных активов, по которым *амортизация осуществляется путем уменьшения первоначальной стоимости объекта*, начисленную амортизацию списывают со счета 04 на счета затрат (**Дебет сч. 20, 23, 25, 26, 29, 44 Кредит сч. 04**)

Если амортизационные отчисления по каким-либо нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения их первоначальной стоимости, то после полного погашения этой стоимости данные объекты продолжают отражаться в бухгалтерском учете (до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов) в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

2.11. Учет расходов по выполнению НИОКР: недостатки РПБУ и пути совершенствования учета

В российской системе бухгалтерского учета особняком стоят вопросы признания и учета затрат на осуществление научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР), а также их результатов. Они регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (утверждено Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н (в ред. от 18.09.2006 №116н)).

Информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08. В период проведения работ все затраты первоначально отражаются на счете 08 субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Аналитический учет расходов по НИОКР ведется обособленно по видам работ, договорам (заказам).

Единицей бухгалтерского учета расходов по НИОКР является *инвентарный объект*, под которым понимают совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации

Расходы по НИОКР признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением НИОКР, признаются *прочими расходами отчетного периода*.

Расходы по НИОКР, которые не дали положительного результата также признаются прочими расходами отчетного периода.

Если расходы по НИОКР в предшествовавших отчетных периодах были признаны прочими расходами, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах.

В состав расходов при выполнении НИОКР включаются:

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

Состав расходов по НИОКР определенный в ПБУ 17/02 в целом соответствует составу расходов, формирующих фактическую (первоначальную) стоимость созданных нематериальных активов, установленному ПБУ 14/2007.

Расходы по НИОКР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации.

Списание расходов по каждой выполненной НИОКР производится одним из следующих способов:

- линейный способ (списание осуществляется равномерно в течение принятого срока);
- способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). Определение суммы расходов по НИОКР, подлежащей списанию в отчетном периоде, производится исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной НИОКР и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы.

Срок списания расходов по НИОКР определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), *но не более 5 лет*. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации.

В случае прекращения использования результатов конкретной НИОКР в производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по такой НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию *на прочие расходы отчетного периода* на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы.

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете создание разработки, представляющей собой интеллектуальную собственность предприятия:

Д-т сч. 08-8 К-т сч. 70 - начислена заработная плата персоналу предприятия;

Д-т 08-8 К-т 69 - произведены отчисления на заработную плату персонала;

Д-т 08-8 К-т 10 - отпущены материалы на разработку объекта интеллектуальной собственности;

Д-т сч. 04 К-т сч. 08-8 - по завершении работ разработка приходится в состав нематериальных активов (в том случае, когда результаты НИОКР подлежат правовой охране);

Д-т сч. 91 К-т сч. 08-8 – списываются на прочие расходы, затраты на НИОКР не давшие положительного результата.

По мнению ученых Д.В. Луговского и Т.Г. Белозеровой¹¹, ПБУ 17/02 отождествляет расходы с затратами, в результате чего возникают противоречия в толковании положений данного документа. Несовершенство бухгалтерской терминологии проявляется в том, что расходами называют любые издержки, которые возникают у организации в ходе осуществления самих НИОКР, при признании результатов НИОКР, при погашении стоимости результатов НИОКР, а также при списании затрат на НИОКР, не давших положительного результата либо более не обещающих экономических выгод.

Сказанное иллюстрирует п. 16 ПБУ 17/02, в соответствии с которым в бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

- о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- о сумме расходов по НИОКР, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;
- о сумме расходов по незаконченным НИОКР.

Во всех перечисленных случаях речь идет о расходах, в то время как расходы есть то, что обеспечило доходы. Именно эти два показателя сопоставля-

¹¹ Луговской, Д.В. Научные исследования и опытно-конструкторские разработки и их роль в создании нематериальных активов [Электронный ресурс] / Д.В.Луговской, Т.Г.Белозерова // Все для бухгалтера, 2009. - № 10. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

ются в отчете о финансовых результатах. Затраты же осуществляются в целях получения будущих экономических выгод, и пока они не принесли дохода, они представляют собой не что иное, как активы (элемент бухгалтерского баланса).

Кроме того, регламентируя учет затрат на НИОКР, ПБУ 17/02 дает определение лишь научных исследований, что создает существенные затруднения при идентификации объектов учета.

Между тем в МСФО отдельно представлены определения исследований и разработок. Так, согласно п. 8 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»:

исследования - это оригинальные и плановые научные изыскания, принимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний;

разработки - это применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого применения.

Отсюда ряд следствий:

- 1) исследования хронологически предшествуют разработкам;
- 2) исследования и разработки могут осуществляться как разными экономическими субъектами, так и одной компанией;
- 3) на стадии исследований перспективы возможного результата весьма туманны, на этапе разработок организация в состоянии идентифицировать и надежно оценить ожидаемый результат (имеет техническую возможность и намерение создать актив, а также способна использовать или продать его и др.);
- 4) и самое важное, затраты на исследования не должны капитализироваться, их следует признавать расходами в периоде их осуществления; лишь с того момента, как организация приступает к опытно-конструкторским разработкам, возникают основания для капитализации.

Последнее вытекает из общих критериев признания любого актива, заложенных в МСФО, - актив признается, если он обещает будущие экономические выгоды и возможна его надежная оценка.

Таким образом, методика учета затрат на исследования и разработки по МСФО отличается логичностью и последовательностью.

Еще одним важным недостатком является то, что требования ПБУ 17/02 распространяются исключительно на законченные НИОКР, не признанные по каким-либо причинам нематериальными активами, что противоречит самой сути этого понятия (это не только результат, а, прежде всего, процесс). Согласно п. 3 ПБУ 17/02 «...Положение не применяется к незаконченным НИОКР, а также к НИОКР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов». Следовательно, ПБУ, посвященное исключительно НИОКР, не затрагивает вопросов учета на стадии их осуществления. Однако далее ПБУ оговаривают особенности учета таких затрат: «Информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 5 ПБУ 17/02)».

Затраты на НИОКР не возникают в учете и отчетности сами по себе. Для того чтобы их учитывать по правилам ПБУ 17/02 необходимо:

а) осуществить идентификацию таких затрат на предмет соответствия определению НИОКР;

б) произвести их оценку исходя из установленных правил бухгалтерского учета.

В п. 9 ПБУ 17/02 сказано, что «к расходам по НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ» и приводится развернутый перечень затрат, включаемых в первоначальную стоимость НИОКР. Однако еще более спорным представляется упомянутое выше положение п. 3 ПБУ 17/02, согласно которому оно не распространяется на НИОКР, результаты которых учитываются в качестве нематериальных активов. Эта фраза отстраняет научные исследования и разработки от нематериальных активов, на создание которых они в первую очередь и направлены.

Цель НИОКР заключается прежде всего в создании результата интеллектуальной деятельности, способного приносить организации экономические выгоды.

Безусловно, возможны и исключения, которые лишь подтверждают правило. Так, вполне может возникнуть ситуация, при которой научные исследования и (или) разработки не принесут желаемого результата. Здесь возможны два случая:

1) на какой-либо из стадий исследований или разработок становится очевидной их дальнейшая бесперспективность;

2) исследования и разработки завершены, они принесли некий результат, отличный от ожидаемого, который не может быть признан объектом интеллектуальной собственности и (или) не отвечает всем условиям, необходимым для признания его в качестве нематериального актива.

ПБУ 17/02 не дает ответа на вопрос «как поступить в первом случае», поскольку применяется лишь к законченным НИОКР. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», предписывает включать понесенные затраты в состав расходов отчетного периода, если бесперспективность установлена на стадии разработок. Что же касается стадии исследований, то возникающие при этом затраты изначально не капитализируются, т.е. в любом случае относятся к текущим расходам.

Во втором случае, если полученный результат обещает организации будущие экономические выгоды, то его необходимо капитализировать, однако использовать для этого счет 04 «Нематериальные активы» нет достаточных оснований. ПБУ 17/02 предписывает использовать для этого счет 08, на котором, собственно, и аккумулировались все связанные с НИОКР затраты.

Однако в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцией по его применению, утвержденных Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, расходы по НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, списываются с кредита счета 08 в дебет счета 04. Иными словами, субсчет 08-8 «Выполнение НИОКР» предназначен для учета затрат, связанных с созданием нематериальных активов в организации.

Таким образом, сальдо данного субсчета будет слагаться из двух показателей:

- 1) суммы затрат по незаконченным НИОКР;
- 2) суммы затрат по законченным НИОКР, но не имеющим оснований быть признанными в качестве нематериальных активов (они выступают предметом регулирования ПБУ 17/02).

Отсюда очевидна необходимость отдельного учета таких затрат (на субсчетах второго порядка, в регистрах аналитического учета и т.д.), что довольно неудобно, учитывая значимость этих активов.

Сказанное, во-первых, наглядно демонстрирует неразрывную связь между НИОКР и нематериальными активами, а во-вторых, предопределяет необходимость обособленного учета законченных и незаконченных НИОКР, что обеспечивает соблюдение принципа последовательности в отношении долгосрочных активов и одновременно будет соответствовать предназначению счета 08 - это *калькуляционный счет*, который предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и т.д.

Использование счета 08 уместно лишь в случае, если организация осуществляет НИОКР исключительно для собственного потребления. Ситуация кардинально меняется, когда вся деятельность организации носит инновационный характер, когда она осуществляет научные изыскания и разработки в интересах своих заказчиков. Обладая соответствующей материально-технической базой (лабораториями, полигонами, опытными сельхозугодиями) и квалифицированным персоналом (учеными, технологами, лаборантами), организация осуществляет свою деятельность и в соответствии с договором передает полученный результат заказчику.

В подобных случаях вместо счета учета вложений во внеоборотные активы целесообразно и даже необходимо применять счета учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и т.п.)¹².

Затраты по НИОКР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации (п. 10 ПБУ 17/02). Эта норма обязывает организацию начать правомерное списание расходов на НИОКР (со счета внеоборотных активов) со следующего месяца, когда имеется документально подтвержденный факт использования НИОКР. Из-за отсутствия документа и возникают затруднения в учете этих расходов.

Единицей бухгалтерского учета расходов на НИОКР является инвентарный объект, которым для целей применения ПБУ 17/02 считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно использу-

¹² Луговской, Д.В. Научные исследования и опытно-конструкторские разработки и их роль в создании нематериальных активов [Электронный ресурс] / Д.В.Луговской, Т.Г.Белозерова // Все для бухгалтера, 2009. - № 10. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

ются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации (п. 6 ПБУ 17/02).

Если же организация не примет решения о неиспользовании результатов НИОКР, а, напротив, предполагает использовать результаты НИОКР в виде экономических выгод для управленческих целей (для собственных нужд), то с момента начала применения эти результаты следует отразить в учете в качестве инвентарного объекта.

Из п. п. 6, 7, 10 ПБУ 17/02 следует, что совокупность расходов на НИОКР формирует инвентарный объект лишь с начала использования их результатов.

По каждой выполненной научно-исследовательской работе списываются расходы линейным способом (равномерно в течение принятого срока) либо способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) (в доле расходов от предполагаемого объема продукции). Срок списания расходов по НИОКР определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет (не может превышать срок деятельности организации) (п. п. 11, 12, 13, 14 ПБУ 17/02)¹³.

Таким образом, анализ недостатков ПБУ 17/02, еще раз подтверждает тезис о том, что рассматривать и регламентировать вопросы бухгалтерского учета затрат на научные исследования и разработки вне связи с нематериальными активами невозможно.

Контрольные вопросы:

1. Что такое «долгосрочные инвестиции» и какова их структура?
2. Охарактеризуйте порядок организации учета долгосрочных инвестиций.
3. Как производится учет затрат по капитальному строительству?
4. Что относится к основным средствам предприятия?
5. Каким образом можно классифицировать основные средства?
6. Охарактеризуйте учет поступления и выбытия основных средств.
7. Каковы способы начисления и учет амортизации основных средств?
8. Сравните российскую и международную практики учета основных средств.
9. Что относится к нематериальным активам и какова их классификация?
10. Учет расходов по выполнению НИОКР: недостатки РПБУ и пути совершенствования учета.

¹³ Жадан, Л. Завершенные, но не используемые НИОКР. Как заказчику отразить расходы в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс] / Л. Жадан // Финансовая газета, 2012. - № 20. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

*Тесты для самопроверки к главе 2***1. Капитальные вложения осуществляются способами:**

- а) хозяйственным;
- б) подрядным;
- в) коэффициентным;
- г) смешанным;
- д) комбинированным.

2. Основные средства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, для составления бухгалтерской отчетности принимаются в оценке в рублях по курсу Банка России:

- а) последнему по времени котировки в отчетном периоде;
- б) на 1-е число отчетного месяца;
- в) на 1-е число месяца, следующего за отчетным;
- г) на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой объект был принят к учету.

3. Передача объекта незавершенных капитальных вложений в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества отражается записью:

- а) Дебет сч. 58 Кредит сч. 08;
- б) Дебет сч. 76 Кредит сч. 08;
- в) Дебет сч. 80 Кредит сч. 08.

4. Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, учитывается:

- а) у организации, изъявившей на это желание;
- б) у одной организации, которая определяется по договоренности сторон;
- в) каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

5. При приобретении объекта основных средств для сдачи в лизинг осуществляется следующая проводка:

- а) Дебет сч. 01 Кредит сч. 60;
- б) Дебет сч. 03 Кредит сч. 60;
- в) Дебет сч. 08 Кредит сч. 60.

6. При получении объектов основных средств по договору дарения (безвозмездно) они принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости:

- а) согласованной
- б) остаточной
- в) текущей рыночной
- г) восстановительной.

7. Какие способы начисления амортизации основных средств применяют в бухгалтерском учете?

- а) Линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объема продукции;
- б) Линейный, не линейный;

в) Нет правильного ответа.

8. При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется как произведение частного от деления первоначальной стоимости объекта основных средств на сумму чисел лет срока полезного использования объекта:

- а) и числа лет эксплуатации объекта;
- б) числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;
- в) совокупности числа лет эксплуатации объекта.

9. Первоначальная стоимость нематериальных активов – это:

- а) балансовая стоимость
- б) сумма фактических затрат по приобретению без налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов
- в) сумма фактических затрат по приобретению вместе с налогом на добавленную стоимость.

10. Сдача в эксплуатацию нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), приобретенных за плату отражается записью:

- а) Дт сч. 04 «Нематериальные активы» Кт сч. 98 «Доходы будущих периодов»;
- б) Дт сч. 04 «Нематериальные активы» Кт сч. 97 «Расходы будущих периодов»;
- в) Дт сч. 04 «Нематериальные активы» Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- г) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт сч. 04 «Нематериальные активы».

11. Приобретенное организацией в целях использования для производства продукции оборудование стоимостью менее 40 000 рублей и со сроком полезного использования свыше 5 лет в бухгалтерском учете:

- а) должно признаваться основным средством (с начислением амортизации в общем порядке);
- б) должно признаваться основным средством (с возможностью единовременного начисления амортизации в размере 100% в месяце, следующем за месяцем ввода оборудования в эксплуатацию);
- в) не должно признаваться основным средством и подлежит отражению в составе материально-производственных запасов;
- г) может признаваться основным средством (с начислением амортизации в общем порядке) либо отражаться в составе материально-производственных запасов.

12. Признаются ли расходы на ремонт арендуемых помещений (покраска стен, потолков и другие аналогичные работы) объектом основных средств в бухгалтерском учете организации-арендатора:

- а) признаются, если осуществление таких расходов предусмотрено договором аренды и согласовано с арендодателем;

б) признаются, если права на возникающие в результате ремонта неотделимые улучшения будут принадлежать арендатору;

в) признаются, если осуществление таких расходов предусмотрено договором аренды, согласовано с арендодателем и права на возникающие в результате ремонта неотделимые улучшения будут принадлежать арендатору;

г) не признаются.

13. Главный бухгалтер Попова З.П. учитывает НИОКР, не давшие положительного результата, в соответствии с требованиями ПБУ 14/2007. Правильно ли это:

а) да;

б) нет.

14. Пересматривается ли организацией срок полезного использования модернизированного объекта основных средств:

а) да, в случае улучшения первоначально принятых нормативных показателей его функционирования;

б) да;

в) нет.

15. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств в бухгалтерском и налоговом учете начинается:

а) с первого числа месяца, в котором объект основных средств принят к учету (введен в эксплуатацию);

б) с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к учету (ввода в эксплуатацию);

в) с даты постановки объекта основных средств на учет (даты ввода в эксплуатацию);

г) организация может выбрать один из трех указанных вариантов, закрепив соответствующее положение в учетной политике.

Глава 3. Учет оборотных активов организаций и направления его совершенствования

3.1. Состав оборотных активов организаций

Оборотные активы представляют активы, находящиеся у организации на правах собственности и меняющие свою первоначальную форму в одном производственном цикле (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и др.), полностью переносящие свою стоимость на произведенную продукцию, или в одном операционном цикле (незавершенное производство, краткосрочные финансовые вложения и др.).

К оборотным активам относятся: сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и другие аналогичные ценности, животные на выращивании и откорме, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция, товары, товары отгруженные, расходы будущих периодов, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства¹⁴.

С учетно-практической точки зрения вопрос включения отдельных элементов имущества в состав оборотных средств не всегда имеет однозначный ответ. В отношении большинства статей можно быть в этом смысле вполне категоричным, но некоторые позиции выглядят спорными. В частности в отношении имущества производственного назначения - это, помимо требования единовременного и полного переноса своей стоимости на себестоимость готовой продукции, еще и срок производственного использования менее 12 месяцев, а если такой срок по естественным причинам превышает 12 месяцев, то рекомендуется ориентироваться на время нормального производственно-коммерческого или операционного цикла.

Операционный цикл в сельском хозяйстве может ненамного превышать один год, а срок выращивания телки до перевода в основное стадо (коров) составляет около 40 месяцев; тем не менее до этого возраста она учитывается как оборотный актив.

В нескольких производственных циклах используются орудия труда, инвентарь, спецодежда и прочее имущество, фигурирующее в составе оборотных активов как малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, что обусловлено не характером их производственного использования, а, скорее, удобством учета.

Относительно имущества, учитываемого в составе оборотных средств обращения, во внимание принимается срок превращения его в денежные средства, который не должен превышать 12 месяцев¹⁵.

¹⁴ Поленова С. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник [Текст]/ С. Н. Поленова. — 2-е изд. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2012. — С.41

¹⁵ Анохина, О. Особенности воспроизводства оборотного капитала в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] / О. Анохина // Нормирование и оплата труда в сельском хозяйстве. - 2012. - № 6. - Доступ из справ.-правовой системы Консультант Плюс.

3.2. Учет поступления и выбытия материально-производственных запасов

Необходимым условием поддержания непрерывности кругооборота хозяйственных средств является постоянное наличие оборотных средств в материальной форме. Оборотные средства принимают форму материально-производственных запасов *на двух стадиях кругооборота*. На первой стадии (Д - Т) результатом процесса снабжения является приобретение необходимых для производства *предметов труда* (нефтепродуктов, минеральных удобрений, запасных частей и т. п.). Часть предметов труда восполняется непосредственно за счет созданной в предыдущем цикле собственной продукции (семена, корма и др.). На второй стадии кругооборота (П Т') в результате процесса производства создается *готовая продукция*¹⁶.

Материально-производственные запасы **в зависимости от источников поступления** в хозяйство подразделяются *на покупные и собственного производства*.

Учет материалов ведется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», на смену которому Минфином РФ разработан новый проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов», в котором сказано, что в бухгалтерском учете запасами признаются:

- а) сырье, материалы, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;
- б) инструменты, инвентарь, оборудование и т.п. со сроками использования до 12 месяцев, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;
- в) готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- г) товары, приобретенные у других лиц, и предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности организации;
- д) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом (незавершенное производство), полуфабрикаты собственного производства, неукomплектованные или не прошедшие техническую приемку изделия;
- е) затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;
- ж) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;
- з) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;
- и) объекты, соответствующие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности разрешается признавать в составе запасов.

¹⁶ Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т1 Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / М.З. Пизенгольц. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 480 с.

Учет заготовления и приобретения материальных ценностей, определение и учет отклонений от планово-учетных цен может осуществляться на предприятиях **2 вариантами**:

- 1) с открытием для этих целей в системном учете специальных синтетических счетов;
- 2) без открытия этих счетов.

При применении **1-го варианта** дополнительно ведут два счета:

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». В дебет счета 15 относятся фактические расходы по заготовлению и приобретению материальных ценностей в корреспонденции со счетами: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на фактурную стоимость приобретаемых материалов, 23 «Вспомогательные производства» - на расходы по доставке, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на оплату прочих расходов. По кредиту счета 15 поступившие материальные ценности приходят по твердым (учетным) ценам в корреспонденции с дебетом счета 10. Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 15 в конце месяца определяют разницу между сложившейся фактической стоимостью приобретенных материальных ценностей и их учетной оценкой при оприходовании. Разницы перечисляются на счет 16, которые затем списывают (сторнируют - при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство, расходов на продажу или других соответствующих счетов пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных в производстве материалов.

Аналитический учет по счету 16 ведут по группам МПЗ с примерно одинаковым уровнем этих отклонений.

При применении **2-го варианта** материалы приходятся прямой записью с кредита счета 60 в дебет счета 10 «Материалы». Материалы учитывают на активном счете 10 по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. Сельскохозяйственные организации, учитывают продукцию собственного производства в течение года (до составления годовой отчетной калькуляции) по плановой себестоимости. После составления годовой отчетной калькуляции плановую себестоимость материалов корректируют до фактической себестоимости.

Суммы транспортно-заготовительных расходов (отклонений от учетных цен) учитывают на отдельных аналитических счетах с распределением по назначению по мере расхода материальных ценностей (ежемесячно или ежеквартально).

В конце отчетного периода суммы отклонений списывают в соответствии с определяемым процентом, который устанавливают:

$$K = \frac{TЗР_{нм} + TЗР_{м}}{ОМ + М_{м}} \times 100\%$$

$TЗР_{нм}$ – транспортно-заготовительные расходы на начало месяца;

$TЗР_{м}$ - транспортно-заготовительные расходы, осуществленные в течение месяца;

$ОМ$ - стоимость остатка материалов на начало месяца в оценке по посто-

янным планово-учетным ценам;

Мм - стоимость материалов, поступивших в течение месяца, по планово-учетным ценам.

Аналитический учет товарно-материальных ценностей на счете 10 «Материалы» строится по каждому их виду в разрезе *следующих субсчетов*:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»;
- 10-3 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-4 «Топливо»;
- 10-5 «Тара и тарные материалы»;
- 10-6 «Запасные части»;
- 10-7 «Корма»;
- 10-8 «Семена и посадочный материал»;
- 10-9 «Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону»;
- 10-10 «Строительные материалы»;
- 10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10-12 «Специальная одежда на складе»;
- 10-13 «Специальная одежда в эксплуатации»;
- 10-14 «Прочие материалы».

3.3. Проблема оценки материально-производственных запасов

Оценка предполагает придание учитываемым объектам денежного измерения. В данном случае огромное значение имеет оценка оборотных средств, прежде всего материалов и товаров. Оценка материалов и товаров - это исчисление сумм, отражаемых в бухгалтерском учете на счетах «Материалы» и «Товары». Суммы материалов при передаче их в производство списываются сначала на счета учета затрат в производстве с последующим отнесением по мере выпуска продукции на счета учета готовой продукции, а в дальнейшем по мере продажи продукции затраты на материалы декапитализируются и уменьшают прибыль. Суммы товаров списываются, т.е. декапитализируются, при их продаже. Отсюда оценка материалов и товаров, прежде всего, определяет показатель рентабельности предприятия: чем больше в отчетном периоде списано сумм из оценки материалов и товаров, тем меньше прибыль и наоборот. Суммы оценки материалов и товаров, отражаемые в активе баланса, увеличивают оценку оборотных средств, представленную в балансе. Чем выше эта оценка (вне связи с ростом кредиторской задолженности), тем выше показатель благосостояния предприятия, тем легче ему оплатить свои долги (кредиторскую задолженность).

Правила оценки материалов в бухгалтерском учете установлены ПБУ 5/01 (и новом проекте ПБУ 5/2012). В ПБУ указано, что материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом правила определения этой «фактической себестоимости», т.е. суммы расходов на приобретение материалов, дифференцируются: для случаев приобретения их за плату; из-

готовления самой организацией; получения в качестве вклада в уставный (складочный) капитал; оприходования по договору дарения; приобретения по договору мены — бартерным сделкам.

Согласно проекту ПБУ 5/2012 *запасы оцениваются* при признании в бухгалтерском учете *в сумме фактических затрат* на их приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи, приведение в состояние, необходимое для их использования или продажи (себестоимость) с учётом особенностей, установленных данным ПБУ.

Себестоимость запасов формируется на всех стадиях производственного процесса по мере осуществления организацией соответствующих затрат.

В себестоимость запасов при их приобретении у других лиц включаются:

- а) суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, определяемые с учетом особенностей, предусмотренные пунктами 9 - 12 ПБУ;
- б) затраты на получение информационных и консультационных услуг;
- в) таможенные пошлины;
- г) невозмещаемые налоги;
- д) вознаграждения посредническим организациям;
- е) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, включаются в себестоимость запасов с учетом всех премий, скидок и иных поощрений, предоставляемых организации в связи с приобретением запасов, вне зависимости от формы их предоставления.

При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, в себестоимость запасов включается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих в будущем уплате денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, на протяжении всего периода отсрочки (рассрочки).

При приобретении организацией запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично *неденежными средствами* (включая договоры мены), себестоимостью запасов (в части исполнения обязательств неденежными средствами) считается сумма, по которой организация могла бы продать за денежные средства передаваемое неденежное имущество, имущественные права, работы, услуги. При невозможности определения указанной суммы себестоимостью запасов считается балансовая стоимость передаваемых неденежных активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг.

При получении организацией запасов *в качестве вклада в уставный (складочный) капитал* себестоимостью запасов считается их денежная оценка, определяемая соглашением между учредителями.

Себестоимостью запасов, остающихся при выбытии или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, реконструкции, модернизации объек-

тов основных средств и других активов, считается *наименьшая из следующих величин*:

- а) текущая рыночная стоимость полученных запасов;
- б) суммарная величина балансовой стоимости выбывающих активов, затрат на их выбытие и затрат на извлечение запасов (за исключением затрат, осуществляемых во исполнение признанных ранее оценочных обязательств).

В себестоимость запасов также включаются:

- а) затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, в том числе затраты по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;
- б) затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования;
- в) величина оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшего при приобретении или создании запасов.

В себестоимость запасов при их создании, производстве и переработке на разных стадиях производственного процесса включаются затраты, непосредственно связанные с осуществлением, управлением и обеспечением производственного процесса (стоимость сырья и материалов, вознаграждения работникам, амортизация, содержание и техническое обслуживание основных средств, амортизация нематериальных активов).

В случае если результатом производства является выпуск более одного вида продукции (работ, услуг), те затраты, которые не могут быть отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг), *распределяются между этими видами пропорционально установленной организацией базе*. В качестве такой базы могут использоваться затраты, прямо соотносимые с конкретными видами продукции, например сырье, материалы, заработная плата и т.д. Организация устанавливает базу для распределения указанных затрат между видами производимой продукции (работ, услуг) исходя из принципа рациональности и применяет его последовательно.

В проекте ПБУ 5/2012 сказано, что производители сельского, лесного и рыбного хозяйства, а также организации, осуществляющие брокерскую деятельность на товарной бирже, вправе оценивать запасы при их признании в качестве актива и на последующие отчетные даты *по текущей рыночной стоимости*. Организация, принявшая решение оценивать запасы в соответствии с настоящим пунктом, обязана в дальнейшем последовательно придерживаться этого решения.¹⁷

Поскольку в учете материалы, как и товары, должны учитываться по наименованиям, а фактическая себестоимость одних и тех же материалов (товаров), поступающих в разных партиях, в большинстве случаев оказывается неодинаковой, бухгалтеры в учетной политике часто прибегают к использованию так называемых учетных цен. Это условно статистические оценки, которые позволяют сгладить разнообразие фактически имевших место цен.

При отпуске МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально - производственных запасов (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) МПЗ производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться **по себестоимости каждой единицы таких запасов.**

Оценка МПЗ **по средней себестоимости** производится по каждой группе (виду) запасов и может осуществляться одним из следующих вариантов:

- 1) исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);
- 2) путем определения фактической себестоимости материала в момент отгрузки его отпуска (скользящая средняя), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Разница между двумя этими вариантами оценки заключается в выборе даты, на которую производится оценка. Расчет взвешенной оценки списания МПЗ осуществляется на отчетную дату, а скользящей средней - на дату списания МПЗ.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (**способ ФИФО**) основана на допущении, что материально - производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка МПЗ, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка ценностей по методу ФИФО напоминает модель работы конвейера. Ценности, поступившие первыми, как бы первыми и выбывают. При этом важно помнить: фактически речь идет не о физическом движении ценностей (количественный учет материалов и товаров от выбранного метода оценки не меняется), а о финансовой модели, положенной в основу оценки этого движения. Идея метода ФИФО заключается в том, что при росте цен на приобретаемые материалы и товары его применение делает минимальной оценку себестоимости продаж и, следовательно, максимальной оценку остатка запасов и прибыли от продаж. И, на-

оборот, в условиях снижения цен способ ФИФО минимизирует оценку остатка запасов и соответственно величину прибыли организации.

По каждой группе (виду) МПЗ в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка МПЗ на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии.

Итак, применение различных методов оценки материальных запасов дает возможность администрации добиться или минимизации оценки запасов и прибыли (достигается методом ФИФО в условиях снижения цен), или демонстрации в бухгалтерской отчетности максимальной рентабельности и больших активов, что будет говорить о финансовой устойчивости предприятия (метод ФИФО в условиях роста цен). Таким образом, при абсолютно идентичных хозяйственных операциях (физический объем проданных ценностей, выручка, остаток материалов совершенно одинаковы) применение в учетной политике различных вариантов оценки позволяет демонстрировать в отчетности существенно разную информацию о них.

3.4. Формирование резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов

В проекте ПБУ 5/2012 установлено, что *запасы оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:*

а) себестоимость;

б) предполагаемая цена, по которой запасы могут быть проданы, за вычетом затрат необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи (чистая стоимость продажи).

В случае если сформированная в бухгалтерском учете стоимость запасов превышает их чистую стоимость продажи, *запасы уцениваются до чистой стоимости продажи.*

Признаками возможного превышения текущей стоимости запасов над их чистой стоимостью продажи является моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их текущей рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов и т.п.

В случае если чистая стоимость продажи ранее уцененных запасов повышается, такие запасы дооцениваются до их чистой стоимости продажи, но в пределах ранее признанной уценки запасов.

В бухгалтерском учете организации для отражения уценки запасов создается *резерв под снижение стоимости материальных ценностей*. Образование резерва означает возможность появления в будущем убытков от снижения в текущем отчетном периоде стоимости МПЗ, что отражается путем увеличения прочих расходов (уменьшения финансового результата):

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»

К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Назначение созданного резерва состоит в том, чтобы на его величину скорректировать учетную стоимость МПЗ и в балансе показать их чистую стоимость продажи, т.е. меньшую из двух возможных.

Созданный резерв в пассиве баланса отдельно не отражается, на его величину уменьшается стоимость соответствующих запасов. Иначе говоря, материальные ценности, оценка которых подлежит уточнению, показываются в балансе в оценке «нетто», т. е. за вычетом резервов под снижение стоимости материальных ценностей — разность между сальдо счета 10 (дебет) и счета 14 (кредит). Операция осуществляется без составления каких-либо проводок.

Если организация *не планирует продавать МПЗ* и в следующем году будет их использовать в своей деятельности, по-прежнему учитывая их по фактической себестоимости приобретения (изготовления) и в этой оценке включая в себестоимость своего продукта, то в начале следующего за отчетным года резервированная сумма восстанавливается, что отражается проводкой:

Д-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Такая же проводка (в пределах суммы созданного резерва) составляется и в том случае, если к концу следующего года текущая рыночная стоимость МПЗ, по которым был создан резерв, *повысится*.

Образование резервов и их аналитический учет на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется *по каждому виду запасов*, под которые создается резерв. При закрытии счета 14 предполагается, что все переходящие остатки материальных ценностей будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного года.

3.5. Учет денежных средств и проблемы формирования информационной базы для составления отчета о движении денежных средств

Денежные средства организации как наиболее мобильный вид оборотных активов представляют собой наибольший интерес для потенциальных пользователей учетной информации. Поэтому отчетность о движении денежных средств должна быть направлена не только на раскрытие информации об их остатках в пределах соответствующих мест хранения, но и отражать направление потоков их движения. Такая информация содержится в бухгалтерском балансе и отчете о движении денежных средств (ОДДС)¹⁸.

Наибольшую подвижность имеют наличные денежные средства, движение которых совершается посредством кассовых операций.

Кассовые операции — это операции, связанные с приемом, хранением и расходованием различных денежных средств, поступающих в кассу организации из обслуживающего банка.

¹⁸ Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие [Текст] / В. П. Астахов. — 9-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2011. — С. 216.

В настоящее время порядок ведения кассовых операций регулируется Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

В Указании № 3210-У Центробанк в первую очередь сосредоточился на трех моментах, обеспечение которых, собственно говоря, и вменяется в обязанность хозяйствующему субъекту:

- внесение в кассовую книгу всех записей, которые должны быть сделаны на основании приходных и расходных кассовых ордеров (полное оприходование в кассу наличных денег);

- недопущение накопления в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег, за исключением случаев, когда таковое приходится на дни выплаты заработной платы, включая день получения средств для этих целей в банке, а также на выходные и нерабочие праздничные дни, если в эти дни хозяйствующим субъектом ведутся кассовые операции;

- хранение на банковских счетах в банках свободных денежных средств, за исключением дней выплаты зарплаты, а также выходных и нерабочих праздничных дней, если в таковые ведутся кассовые операции.

Для ведения кассовых операций юридическое лицо устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций, определенном руководителем юридического лица, после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня (лимит остатка наличных денег).

Для этого издают об установленном лимите остатка наличных денег распорядительный документ, который хранится в порядке, определенном руководителем юридического лица или иным уполномоченным лицом.

Для определения лимита остатка наличных денег предприятие учитывает объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги. Если предприятие только зарегистрировано, то необходимо взять ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{V}{P} * N_c,$$

где L - лимит остатка наличных денег в рублях;

V - объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях;

P - расчетный период, за который учитывается объем поступлений наличных денег, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней);

Нс - период времени между днями сдачи в банк предприятием наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях¹⁹.

Организациям и предпринимателям предоставлено право сдавать выручку в банк один раз в несколько дней. Однако это нужно делать не реже чем:

- один раз в семь дней, если юридическое лицо или предприниматель находится в населенном пункте, где есть отделение банка;
- один раз в 14 дней, если отделение банка в населенном пункте по местонахождению компании или предпринимателя отсутствует²⁰.

Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями по одной сделке ограничены. Пунктом 6 Указания Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» установлен предельный размер расчета наличными деньгами по одному договору - 100000 руб.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации используется активный синтетический счет 50 «Касса», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50-1 «Касса организации» учитываются денежные средства в отечественной валюте, находящиеся в кассе организации.

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитывается наличие и движение денежных средств в филиалах кассы организации, которые открываются в случае необходимости на эксплуатационных участках, остановочных пунктах, билетных и багажных кассах портов и вокзалов, в товарных конторах и т.п.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные железнодорожные и авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и санатории и др.

Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета и аналитические счета для обособленного учета наличия и движений каждой наличной иностранной валюты (50-4 «Валютная касса»).

По *дебету счета 50* отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации, по *кредиту счета 50* отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

Поступление и выдача денежных документов производятся на основании приходных и расходных кассовых ордеров с последующим составлением кассиром отчета по движению денежных документов.

¹⁹ Шишкина, Т. Предпринимателей обяжали с 2012 года вести кассовые операции [Электронный ресурс] / Т. Шишкина // Консультант ИП, 2011. - № 12; 2012. - № 1. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰ Журбина, А.В. Определен порядок ведения кассовых операций [Электронный ресурс] / А.В. Журбина // Учет в торговле, 2012. - № 1 январь. URL. <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a15/389680.html>

Денежные документы оцениваются в бухгалтерском учете *в сумме фактических затрат на их приобретение*. Аналитический учет ведется по видам денежных документов.

Безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации (филиалы) и (или) ЦБ РФ по счетам, открытым на основании договора банковского счета или договора корреспондентского счета (субсчета), если иное не установлено законодательством.

Количество расчетных и специальных счетов, которые может открыть организация не ограничено. Согласно ст. 23 Налогового кодекса РФ, организация в течение 7 дней обязана известить свою налоговую службу об открытии ей банковского счета или корпоративной банковской карты. За невыполнение данного требования, согласно ст. 118 НК РФ на юридических лиц налагается штраф **5 тыс. рублей**, на должностных лиц налагается ответственность в виде предупреждения или наложение административного штрафа в размере от одной тысячи до двух тысяч рублей (ст. 15.4 КоАП).

Безналичные расчеты регулируются Положением Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 № 383-П (ред. 29.04.2014).

В соответствии с данным Положением перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих **форм безналичных расчетов**:

- расчетов платежными поручениями;
- расчетов по аккредитиву;
- расчетов инкассовыми поручениями;
- расчетов чеками;
- расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование);
- расчетов в форме перевода электронных денежных средств.

Перевод электронных денежных средств осуществляется в соответствии с законодательством и договорами²¹.

В п. 4.1 Положения о переводе предусмотрены процедуры исполнения распоряжений о переводе денежных средств. Перечислены **три возможные процедуры**: исполнение, частичное исполнение и подтверждение исполнения распоряжения.

Исполнение распоряжения может производиться посредством:

- списания денежных средств с банковского счета плательщика;
- зачисления денежных средств на банковский счет получателя средств;
- выдачи наличных денежных средств получателю средств;
- учета информации об осуществленных переводах электронных денежных средств.

Также допускается частичное исполнение распоряжений в случаях, предусмотренных законодательством или договором.

²¹ Положение Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 № 383-П [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс»

Полное либо частичное исполнение распоряжений банк обязан подтвердить в порядке, установленном Положением о переводе. В зависимости от формы подачи распоряжения (в электронном виде, на бумажном носителе либо с использованием электронного средства платежа) применяются различные процедуры направления подтверждения плательщику (получателю) денежных средств.

Дополнительно банки могут устанавливать (в частности, в договорах) иные процедуры исполнения распоряжений, включая порядок уточнения реквизитов распоряжений, возврата денежных средств, которые не могут быть зачислены (выданы) получателю средств, а также порядок исполнения распоряжений, включенных в реестры, в том числе частичное исполнение распоряжений²².

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте РФ на расчетных счетах организации используется активный счет 51 «Расчетные счета». Порядок совершения и оформления операций по расчетному счету регулируется ЦБ РФ. Поступление денежных средств отражается по дебету счета 51, а списание денежных средств по кредиту счета 51 «Расчетные счета». Кредитная организация осуществляет списание денежных средств по распоряжению владельца или без распоряжения владельца счета в случаях, предусмотренных законодательством. В бесспорном порядке банк может списать денежные средства по решению суда, по требованию налоговой инспекции об уплате налоговых недоимок и пеней, начисленных по результатам проверки. При недостаточности денежных средств для удовлетворения всех предъявленных к нему требований средства списываются по мере их поступления в очередности, установленной законодательством.

Основанием для бухгалтерских записей по счету 51 являются *выписки банка с приложенными документами*. Выписки поступают из банка ежедневно. Текст в них закодирован, поскольку в банке лицевые счета клиентов обрабатываются на вычислительных машинах. Полученные выписки бухгалтер тщательно проверяет по соответствующим документам, являющимся основанием для платежей. Если при проверке обнаружатся допущенные банком ошибки, то суммы ошибочных записей бухгалтерия организации должна отнести на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и сообщить об этом учреждению банка, в котором открыт расчетный счет не позднее 10 дней с момента получения выписки.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте предназначен активный синтетический счет 52 «Валютные счета». К счету 52 могут быть открыты субсчета первого порядка:

- 52-1 «Валютные счета внутри страны»;
- 52-2 «Валютные счета за рубежом».

К субсчету 52-1 могут быть открыты субсчета второго порядка:

- 52-1-1 «Текущий валютный счет»;
- 52-1-2 «Транзитный валютный счет».

²² Керенский, И.В. Новые правила перевода денежных средств [Электронный ресурс] / И.В.Керенский // СПС «КонсультантПлюс», от 11.07. 2012. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

Организация вправе открыть счета в различных валютах (долларах США, евро и т.д.). В этом случае операции необходимо учитывать по каждому виду валюты на отдельных аналитических счетах.

По дебету счета 52 отражается поступление денежных средств на валютные счета, а по кредиту счета 52 - списание денежных средств с валютных счетов организации. За услуги банка по обслуживанию счета организация платит комиссию. Оплата может производиться как в рублях, так и в валюте.

Помимо расчетного и валютного счетов организация вправе открывать в банках *специальные счета*.

Активный счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте РФ и иностранных валютах, находящихся на территории РФ и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. Обособленное хранение таких средств в банках осуществляется для обеспечения надлежащего контроля за их целевым использованием.

К счету 55 могут быть открыты **субсчета**:

55-1 «Аккредитивы»;

55-2 «Чековые книжки»;

55-3 «Депозитные счета»;

55-4 «Банковские корпоративные карты» и др.

Для учета денежных средств, находящихся в пути, в Плане счетов предусмотрен счет 57 «Переводы в пути». На счете 57 «Переводы в пути» учитываются:

- денежные средства, внесенные организацией в кассу почтового отделения или сберегательную кассу для зачисления на расчетный счет поставщика (подрядчика), если перевод денег осуществляется более одного дня;
- денежные средства, сданные организацией в вечернюю кассу банка или переданные инкассаторам для зачисления на расчетный счет. Если реальное зачисление денег производится только на следующий день;
- денежные средства, перечисленные организацией с одного расчетного или валютного счета на другой, если перевод денег осуществляется более одного дня;
- денежные средства, направленные организацией на корпоративную пластиковую карту, если расчетный счет организации находится в одном банке, а «карточный» счет – в другом и перевод средств может занять более одного дня.

Наличные денежные средства, поступающие в кассы организации подлежат сдаче в учреждения банков для последующего зачисления на счета этих организаций. Наличные деньги могут сдаваться на договорных условиях через инкассаторские службы учреждений банков или специализированные инкассаторские службы, имеющие лицензию Банка России на осуществление соответствующих операций по инкассации денежных средств и других ценностей.

Основанием для принятия на учет по счету 57 «Переводы и пути» (на-

пример, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторами и т. п.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно.

В ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» сформированы требования к раскрытию информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности. Согласно п. 7 ПБУ 23/2011 в отчете о движении денежных средств (ОДДС) движение денег должно классифицироваться по следующим направлениям деятельности: текущая; инвестиционная; финансовая.

Отчет о движении денежных средств составляется по данным счетов учета денежных средств, при этом систематизация и накопление информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, осуществляется в регистрах бухгалтерского учета, которые ведутся вручную или автоматизировано с использованием специальных учетных программ.

Проблемы формирования информационной базы для составления отчета о движении денежных средств заключаются в том, что:

- во-первых, по данным применяемых в настоящее время учетных регистров по счетам учета денежных средств, формируемым вручную, не всегда представляется возможным проследить, к какому виду деятельности относится та или иная хозяйственная операция, затрагивающая денежные средства, так как вся информация о поступлении и выбытии денежных средств обобщается на одних и тех же бухгалтерских счетах. Поэтому, для того чтобы заполнить показатели, характеризующие движение денежных средств (поступление и расходование) по видам деятельности, обороты по различным счетам, корреспондирующим со счетами учета денежных средств, следует подвергнуть анализу.

Например, для того чтобы заполнить строку «Средства, полученные от покупателей и заказчиков» в разделе «Движение денежных средств по текущей деятельности», необходимо взять дебетовые обороты по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и выбрать суммы, поступившие в оплату продукции (работ, услуг). Разбивка оборотов по счетам 62 и 76 нужна в виду того, что от покупателей могут поступать денежные средства и в оплату проданных им основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства и оборудования к установке. Такие суммы следует отражать в разделе «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности» в строке «Выручка от продажи основных средств»;

- во-вторых, при заполнении ОДДС бухгалтер должен установить направления поступления и расходования денежных средств (статьи ОДДС) в пределах каждого вида деятельности, что сопряжено с несовершенством информационной базы, поскольку получить такие сведения напрямую из учетных регистров зачастую довольно сложно. Все это требует привлечения первичных и других внутренних документов предприятия. Например, для того, чтобы заполнить строку «Денежные средства, направленные на оплату труда», следует взять суммы кре-

дитового оборота по счетам 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета» в корреспонденции с дебетом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Из этого оборота следует исключить лишь суммы, не относящиеся к оплате труда (дивиденды и т.п.). Для этого следует воспользоваться информацией, содержащейся в платежных (расчетно-платежных) ведомостях. Кроме того, если на предприятии выплачивалась депонентская задолженность, то следует также прибавить суммы погашенной депонентской задолженности, отраженные в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по депонированным суммам». Таким образом, практически по всем показателям ОДДС предполагается трудоемкая разбивка дебетовых и кредитовых оборотов по счетам учета денежных средств не только по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, но и по направлениям поступления и расходования денежных средств внутри каждого вида деятельности.

Все это свидетельствует о том, что, следует искать пути снижения трудоемкости заполнения ОДДС. Упростить решение обозначенных проблем, возникающих при составлении ОДДС, на наш взгляд, можно на основе аналитического учета. В частности мы предлагаем осуществлять накопление аналитической информации о денежных потоках по видам деятельности (текущей, инвестиционной и финансовой) на счетах учета денежных средств. Это решение предоставляет возможность для формирования показателей ОДДС непосредственно по данным аналитического учета (оборотам) без анализа корреспондирующих счетов. Для этого можно разработать форму учетного регистра по счетам учета денежных средств, в которой денежные потоки группируются по видам деятельности организации.

3.6. Понятие финансовых вложений и их классификация

Учет финансовых вложений регламентируется ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» утвержденный Приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н (в ред. 27.04.12).

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1. наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

2. переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

3. способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

К финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том чис-

ле долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и пр.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам:

1) В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения:

- с целью образования уставного капитала - акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд;

- долговые - облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

2) По формам собственности различают: государственные и негосударственные ценные бумаги.

3) В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения:

- долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает 1 год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более 1 года);

- краткосрочные (когда установленный срок их погашения не превышает 1 года или вложения осуществлены, без намерения получать доходы по ним более 1 года).

3.7. Способы первоначальной и последующей оценки финансовых вложений

При оценке ценных бумаг учитывают следующие показатели.

Номинальная стоимость — сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

Эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход организации.

Курсовая (рыночная) стоимость — цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке.

Ликвидационная стоимость акций и облигаций — стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию или облигацию.

Выкупная стоимость - цена выкупа собственных акций, приобретаемых акционерным обществом с целью размещения среди персонала общества или аннулирования, как не приносящих доход в процессе их обращения.

Балансовая стоимость акций — определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций.

Учетная стоимость — сумма, по которой ценные бумаги отражаются в балансе организации в данный момент времени.

В соответствии с п. 9 ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету **по первоначальной стоимости**:

1) для приобретенных за плату - это сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

2) первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

3) первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг или сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

4) первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость таких активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по кото-

рой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

5) первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации - товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться. **Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:**

- 1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- 2) финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений:

при увеличении стоимости - Д-т сч. 58 К-т сч. 91;

при снижении стоимости - Д-т сч. 91 К-т сч. 58.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов).

Оценка финансовых вложений при выбытии. Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость рассчитывается исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

1. по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений (вклады в уставные капиталы др. организаций, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях и др.);

2. по средней первоначальной стоимости (определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца);

3. по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО). При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

3.8. Учет финансовых вложений и резервов под обесценение финансовых вложений

Синтетический учет финансовых вложений ведут на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита счетов 51, 52, 10 и иных счетов.

С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 «Прочие доходы и расходы», 51, 52 и др.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования **единицей финансовых вложений** может быть серия, партия и т.п. однородная совокупность финансовых вложений.

Организация ведет *аналитический учет* финансовых вложений таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям - заемщикам и т.п.).

В разд. VI ПБУ 19/02 указан порядок формирования резерва под обесценение финансовых вложений. Организация образует резерв под обесценение финансовых вложений в случае, если проведена проверка на обесценение финансовых вложений, в результате которой подтверждается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений. Резерв под обесценение финансовых вложений формируется на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких 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.

Коммерческая организация образует резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансовых результатов организации.

Информация о резерве отражается на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». На сумму созданного резерва делается запись **по дебету сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту сч. 59**.

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.

Кроме того, организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки.

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 у коммерческой организации или увеличения расходов у некоммерческой организации.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата у коммерческой организации или уменьшения расходов у некоммерческой организации.

3.9. Инвентаризация оборотных активов

Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Для проведения инвентаризации в организации, как правило, создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Результаты инвентаризации признаются действительными только в том случае, если соблюдается процедура ее проведения.

Проведение инвентаризации имущества включает в себя несколько этапов:

1. подготовительные мероприятия;
2. натуральная (вещественная) и документальная проверка;
3. сравнительно-аналитические мероприятия; заключительные мероприятия.

На этапе подготовительных мероприятий издается приказ по форме № ИНВ-22 о проведении инвентаризации; назначается инвентаризационная комиссия, определяются сроки проведения и видов инвентаризируемого имущества, разрабатываются внутренние инструкции, осуществляется получение расписок от материально-ответственных лиц, определяются остатки имущества и обязательств по учетным данным и т.п.

На этапе собственно натуральной (вещественной) и документальной проверки осуществляется выявление, взвешивание, обмеривание, таксировка, подсчет материально-производственных запасов, использование данных о существующих оценках имущества и обязательств, оформление актов инвентаризации и инвентаризационных описей.

Инвентаризация проводится в натуре по объектам, за сохранность которых отвечают материально ответственные лица - работники организации. При этом составляются инвентаризационные описи, в которых указывается фактическое количество по данным проведенной инвентаризации.

Для документального оформления проведения инвентаризации и отражения ее результатов в учете могут применяться типовые унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» (в ред. от 03.05.2000 № 36). Применение данных форм учету результатов инвентаризации с 2013 г. необязательно. Организация вправе разработать документы по инвентаризации самостоятельно.

Инвентаризационные описи по объектам, находящимся в подотчете материально ответственных лиц - работников организации, составляются:

в двух экземплярах - для ценностей, принадлежащих организации на правах собственности (учтенных на балансе);

в трех экземплярах - для ценностей других организаций и физических лиц (учитываемых за балансом).

Все описи подписываются материально ответственным(и) лицом (лицами). Один экземпляр описи передается в бухгалтерию, второй - материально ответственному лицу, третий (если он составлен) - собственнику имущества.

Сравнительно-аналитические мероприятия предусматривают проверку и сопоставление данных инвентаризационных описей и актов инвентаризации с данными бухгалтерского учета; выявление расхождений, составление сличительных ведомостей и определение причин расхождений учетных оценок от текущих; подготовку предложений по отражению в учете результатов инвентаризации.

Фактические данные, полученные в процессе инвентаризации, сверяются в бухгалтерии организации с показателями бухгалтерского учета, и в случае расхождения данных инвентаризации с данными бухгалтерского или складского учета заполняются сличительные ведомости.

Заключительные мероприятия представляют оформление ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией; внесение бухгалтерских записей в учетные регистры по результатам инвентаризации; издание приказа руководителя об утверждении результатов инвентаризации, определение и привлечение к административной ответственности виновных лиц.

В бухгалтерском учете излишек оборотных активов подлежит зачислению на кредит счета 91-1 «Прочие доходы» по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации.

Сумма выявленной недостачи отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов учета оборотных активов.

Все недостачи материально-производственных запасов (МПЗ) условно можно разделить на две группы:

- недостачи в пределах норм естественной убыли;
- недостачи сверх норм естественной убыли.

В бухгалтерском учете недостача МПЗ в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения (в дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.).

Если же в ходе инвентаризации выявлена недостача имущества сверх норм, то она в бухгалтерском учете относится за счет виновных лиц (в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

Если же виновные лица не установлены либо суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи списываются на финансовые результаты организации (в дебет счета 91-2 «Прочие расходы»).

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические за-

траты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т.е. специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Контрольные вопросы:

1. Что относится к оборотным активам организации?
2. Опишите порядок учета поступления и выбытия материальных ценностей.
3. Как создается резерв под обесценение стоимости материально-производственных запасов?
4. Охарактеризуйте порядок ведения кассовых операций в РФ.
5. Что такое лимит кассы и как он рассчитывается?
6. Перечислите основные формы безналичных расчетов.
7. Каковы проблемы формирования информационной базы для составления отчета о движении денежных средств?
8. Определите понятие «финансовые вложения». Как они классифицируются?
9. Перечислите способ оценки финансовых вложений.
10. Как проводится инвентаризация оборотных активов?

1. ПБУ 5/01 «Учет МПЗ» рекомендуется для оценки отпущенных в производство материалов использовать следующие методы:

- а) Балансовый;
- б) ФИФО;
- в) средней стоимости;
- г) сальдовый;
- д) ЛИФО;
- е) базового запаса;
- ж) нормативный;
- з) себестоимости единицы.

2. Оценка материалов, полученных безвозмездно, осуществляется по:

- а) рыночной стоимости;
- б) остаточной стоимости;
- в) инвентарной стоимости;
- г) сумме фактических затрат на приобретение.

3. Транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением материалов, принимаются к учету путем:

- а) отнесения их на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- б) отнесения их на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- в) непосредственного включения их в фактическую себестоимость;
- г) одним из приведенных способов, который закреплен в учетной политике организации.

4. К денежным документам относятся:

- а) приходные кассовые ордера;
- б) путевки в дома отдыха и санатории;
- в) почтовые марки;
- г) расходные кассовые ордера;
- д) марки госпошлины;
- е) единые и проездные билеты.

5. Лимит кассового остатка каждое предприятие:

- а) определяет индивидуально по согласованию с банком;
- б) устанавливает обслуживающий банк на основании специального расчета, поданного организацией;
- в) определяет индивидуально без согласования с банком;
- г) не определяет, этот лимит устанавливает ЦБ РФ.

6. Предельный размер расчетов наличными между юридическими лицами по одной сделке составляет:

- а) 10000 руб.;
- б) 60000 руб.;
- в) 100000 руб.;
- г) не ограничено;

7. Запись «Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 57 «Переводы в пути» означает:

- а) перечисление валютной выручки на текущий валютный счет;
- б) получение валютной выручки за проданную продукцию;
- в) отражение курсовой разницы;
- г) зачисление приобретенной иностранной валюты.

8. К долевым ценным бумагам относятся:

- а) облигации;
- б) акции;
- в) векселя;
- г) сберегательные сертификаты.

9. Передача объектов нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражается на счете:

- а) 99 «Прибыли и убытков»;
- б) 80 «Уставный капитал»;
- в) 58 «Финансовые вложения»;
- г) 98 «Доходы будущих периодов».

10. Сумма начисленных процентов по долговым ценным бумагам отражается записью:

- а) Дт сч. 99 «Прибыли и убытки» Кт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
- б) Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт сч. 51 «Расчетные счета»
- в) Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
- г) Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт сч. 99 «Прибыли и убытки».

11. Какой из указанных объектов не относится к материалам в бухгалтерском учете:

- а) программа для ЭВМ;
- б) топливо для служебного автомобиля;
- в) запасные части для служебного автомобиля;
- г) спецодежда для работников.

12. Стоимость приобретенных организацией материалов признается в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли:

- а) на дату поступления материалов на склад организации;
- б) на дату перехода к организации права собственности на приобретенные материалы;
- в) на дату оплаты приобретенных материалов;
- г) ни один из указанных вариантов ответа не является правильным.

13. Организация А заключила с организацией Б договор поставки на сумму 300 000 рублей. Поставка будет осуществляться в течение 1 месяца частями. Какую сумму организация А может уплатить по договору наличными?

- а) 100 000 руб., остальную сумму по безналичному расчету;

б) по договору поставки нельзя платить наличными деньгами;

в) можно заплатить всю сумму наличными, главное платить в разные дни, не более 100 000 руб. в день.

14. Организация приобрела товар на сумму 100 000 евро (без НДС). На дату отгрузки товара (и перехода права собственности на него) курс евро, установленный ЦБ, был 59 руб./евро. На дату оплаты поставщику курс евро составил 60 руб./евро. В бухгалтерском учете возникает:

а) отрицательная курсовая разница;

б) положительная курсовая разница;

в) нет правильного ответа.

15. Фирма, занимающаяся производством, продает ненужные ей материалы. Какой проводкой списывается фактическая стоимость проданных материалов:

а) Дт сч. 90 «Продажи» Кт сч. 10 «Материалы»;

б) Дт сч. 91 «Прочие доходы и расходы» Кт сч. 10 «Материалы»;

в) Дт сч. 90 «Продажи» Кт сч. 44 «Расходы на продажу»;

г) Дт сч. 91 «Прочие доходы и расходы» Кт сч. 44 «Расходы на продажу».

Глава 4. Проблемы учета расчетов и обязательств организации

4.1. Понятие, признание и оценка дебиторской и кредиторской задолженности, сроки расчетов и исковой давности

В процессе финансово-хозяйственной деятельности между организациями возникают расчетные отношения, отражающие взаимные обязательства. Эти обязательства могут быть связаны: с приобретением (получением) или реализацией (передачей) материальных ценностей; выполнением работ или оказанием услуг друг другу; расчетами с бюджетом по налогам и сборам; государственными внебюджетными фондами по страховым взносам; другими юридическими и физическими лицами по расчетам, вытекающим из норм, установленных законодательством РФ или условиями договоров.

Обязательства перед различными организациями представляют собой причину будущих оттоков экономических ресурсов организации и уменьшения будущих выгод. Оттоки ресурсов могут осуществляться путем выплаты денежных средств, передачи других активов (продукции, основных средств и т.п.) и предоставления услуг. В некоторых случаях обязательства регулируются переводом их в капитал. Обязательства возникают как в результате хозяйственных операций, так и других событий.

Величину обязательств перед юридическими и физическими лицами, возникающими согласно условиям договора или в соответствии с действующим законодательством в бухгалтерском учете, называют *кредиторской задолженностью*. Поскольку она служит одним из источников средств, находящихся в распоряжении организации-дебитора, ее показывают в пассиве баланса.

При продаже организацией продукции, товаров, выполнения работ и оказании услуг, выдаче в подотчет денежных сумм своим работникам, формировании уставного капитала, наступлении страховых случаев и т.п. возникает *дебиторская задолженность*. Контрагентов, имеющих обязательства перед данной организацией принято называть *дебиторами*. *Дебиторская задолженность* представляет собой активы организации, характеризующие величину принадлежащих ей денежных средств временно находящихся у других лиц. Если деятельность организации протекает в нормальном режиме, то сумма дебиторской задолженности в будущих периодах будет трансформирована в денежные средства.

Основными дебиторами являются покупатели и заказчики – это организации, закупающие произведенную в организации продукцию и потребляющие различные услуги. Расчеты с покупателями осуществляются согласно условиям, предусмотренным в договорах. Дебиторская задолженность учитывается по стоимости совершенной хозяйственной операции, по которой возникла задолженность.

В Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» определены особенности оценки дебиторской задолженности для различных видов договоров (табл. 4.1).

Таблица 4.1 - Первоначальная оценка дебиторской задолженности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета²³

№ п/п	Особенность договора	Вариант оценки дебиторской задолженности	Пример оценки дебиторской задолженности
1	Цена установлена договором	Исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации	Стоимость товара по договору между поставщиком и покупателем составляет 100 000 руб. (в том числе НДС). Условие оплаты - отсрочка платежа на 6 месяцев. На момент отгрузки товара у поставщика образовалась дебиторская задолженность в размере 100 000 руб.
2	Цена не предусмотрена договором и не может быть установлена исходя из условий договора	Исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование временное владение и пользование) аналогичных активов	При заключении сторонами договоров купли-продажи поставки товаров, которых не было в наличии на момент оформления договоров, в них не была определена цена товаров, поскольку трудно было подсчитать, во что обойдется изготовление или приобретение и доставка их покупателю. Обычно цена определяется путем суммирования всех затрат, нормы рентабельности и НДС. Таким образом, до момента получения денежных средств у поставщика будет числиться дебиторская задолженность в рассчитанной сумме
3	Договор предусматривает исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	По стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, которую устанавливают исходя из цены, по которой организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)	Организация продает партию товара. В обмен на нее она получает материалы с отсрочкой в 3 месяцев. Стороны признали сделку равноценной. Обычно организация приобретает такие материалы стоимостью 50 000 руб. (в том числе НДС). После отгрузки товара до момента получения материалов у организации будет числиться дебиторская задолженность в размере 50 000 руб.
4	Договором предусмотрено предоставление скидок (накидок)	С учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)	Организация предоставила покупателю скидку в размере 5% от стоимости реализованного товара (договорная стоимость – 1 000 000 руб., в том числе НДС) за прошедший месяц в случае 50% оплаты товаров до 10-го числа текущего месяца. Размер дебиторской задолженности на последний день предыдущего месяца составил 1 000 000 руб. Покупатель оплатил 50% стоимости (500 000 руб.) 5-го числа текущего месяца. Размер дебиторской задолженности сторнирован на 50 000 руб. (5% скидки) и по состоянию на 5-е число составил 450 000 руб.

²³ Сигидов, Ю.И. Оценка дебиторской задолженности в российском и международном учете [Электронный ресурс] / Ю.И.Сигидов, М.А. Коровина // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 41. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Не возврат долга влечет за собой применение к должнику определенных имущественных санкций: взыскание неустойки, предусмотренной договором; штрафов, установленных законом; процентов за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате. Организация или гражданин, права которых нарушены, могут обратиться с требованиями (исками) об их защите в соответствующий орган – суд, арбитражный суд, третейский суд. Однако возможность защиты нарушенного права ограничена определенным сроком, который называется **исковой давностью**.

Дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в системе учета и отчетности в течение определенного срока. Различают срок исполнения обязательств и срок исковой давности.

Срок исполнения обязательств устанавливается договорами или законом. Если во время этого срока обязательства не исполнены, то начинается исчисляться **срок исковой давности** - период, в течение которого нарушенное или оспариваемое право подлежит защите.

Общий срок защиты имущественных прав **составляет 3 года**. Течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

По обязательствам с определенным сроком исковой давности течение срока исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока.

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженность подлежит списанию в установленном порядке.

4.2. Формы расчетов и их характеристики

Между организациями осуществляются различные формы расчетов, которые варьируются в зависимости от рода хозяйственной деятельности и финансового положения контрагентов. Все формы расчетов подразделяются на денежные и неденежные. Расчеты денежными средствами с контрагентами могут осуществляться в наличной и безналичной форме.

Денежные способы погашения обязательств представлены на рисунке 4.1.

В соответствии с п. 6 Указания Банка России от 07.10.2013 № 3073-У расчеты наличными деньгами между юридическими лицами, между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, а также между предпринимателями в связи с их предпринимательской деятельностью в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, **не превышающем 100 тыс. руб.**



Рисунок 4.1 - Денежные способы погашения расчетов между контрагентами²⁴

Наибольшая часть расчетных операций в РФ осуществляется в рублях с расчетных счетов в кредитных организациях. Перевод должен быть оформлен в рамках применяемой формы безналичных расчетов.

Согласно ст. 862 ГК РФ при безналичных расчетах допускаются *расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, по инкассо и чеками*. Переводы денежных средств регулируются также Положением Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 № 383-П и осуществляются в рамках следующих форм безналичных расчетов:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты инкассовыми поручениями;
- расчеты чеками;
- прямое дебетование (расчеты в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств);
- расчеты в форме перевода электронных денежных средств²⁵.

Перевод электронных денежных средств осуществляется в соответствии с законодательством и договорами с учетом требований Положения № 383-П. Формы безналичных расчетов избираются плательщиками, получателями средств самостоятельно и могут предусматриваться договорами, заключаемыми ими со своими контрагентами.

Кредитные организации осуществляют перевод денежных средств без от-

²⁴ Миславская, Н. А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – С. 227.

²⁵ Положение Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 № 383-П [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс»

крытия банковских счетов, в том числе с использованием электронных средств платежа, посредством:

- приема наличных денег и их зачисления по распоряжению плательщика на банковский счет получателя средств;
- приема наличных и выдачи наличных денег получателю средств - физическому лицу;
- приема наличных и увеличения остатка электронных денег получателя средств;
- уменьшения остатка электронных денег плательщика и зачисления денежных средств на банковский счет получателя средств;
- уменьшения остатка электронных денег плательщика и выдачи наличных денежных средств получателю средств - физическому лицу;
- уменьшения остатка электронных денежных средств плательщика и увеличения остатка электронных денежных средств получателя средств.

Порядок составления распоряжений, выполнения перечисленных банковских процедур, в том числе отзыва, возврата (аннулирования) распоряжений, закрепляется внутренними документами банков. Такие документы не могут содержать положения, противоречащие законодательству.

Если плательщик дает распоряжение в электронном виде, оно должно быть подписано электронной подписью, аналогом собственноручной подписи. Распоряжение может быть удостоверено кодами, паролями и иными средствами, которые позволяют подтвердить, что этот документ составлен плательщиком или уполномоченным на это лицом (п. 1.24 Положения № 383-П). Положение также содержит указания относительно перевода денежных средств с использованием платежных карт. Такой перевод осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных Положением Банка России от 24.12.2004 № 266-П «Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с их использованием».

Банк обязан обеспечить возможность воспроизведения в электронном виде и на бумажных носителях (в установленных формах) принятых к исполнению и исполненных распоряжений в электронном виде.

Наиболее распространенной формой расчетов являются **расчеты платежными поручениями**.

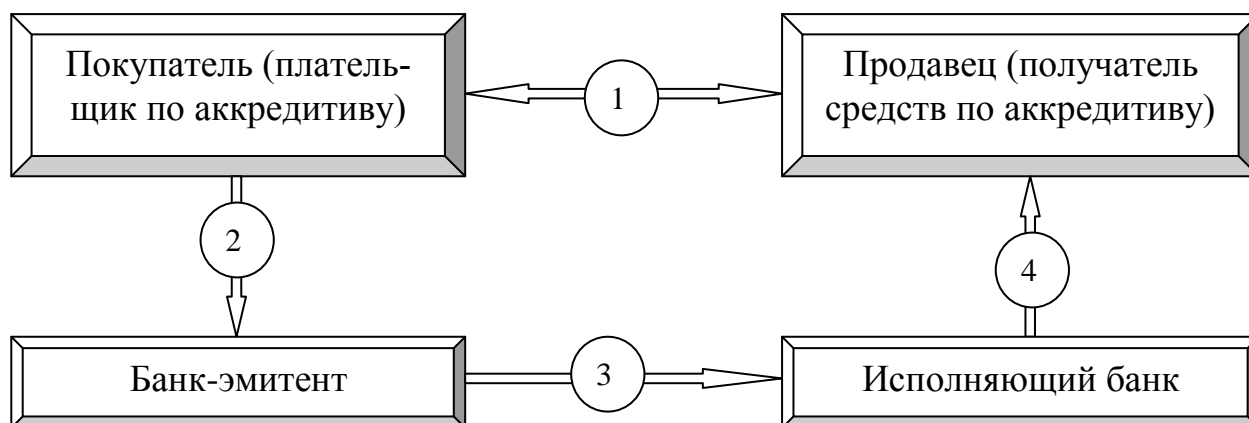
При этой форме безналичных расчетов банк плательщика обязуется осуществить перевод денежных средств по его (плательщика) банковскому счету получателю средств, указанному в распоряжении плательщика. Расчеты платежными поручениями допускаются для перевода денежных средств со счета по вкладу (депозиту) с учетом требований, установленных федеральным законом.

Правила разрешают составлять и принимать к исполнению платежные поручения как в электронном виде, так и на бумажном носителе. Срок представления платежного поручения в банк составляет **10 календарных дней** со дня его составления.

При расчетах **по аккредитиву** банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести пла-

тежи в пользу получателя средств при представлении документов, соответствующих всем условиям аккредитива. Платеж по аккредитиву осуществляется в безналичном порядке. Размер и порядок оплаты услуг банков при расчетах по аккредитивам регулируется условиями банковских договоров.

Порядок открытия аккредитива представлен на рисунке 4.2²⁶.



- 1 — заключение договора купли-продажи (оказания услуг, выполнения работ);
- 2 — открытие аккредитива;
- 3 — передача документов об открытии аккредитива;
- 4 — сообщение о поступлении аккредитива

Рисунок 4.2 - Порядок открытия аккредитива

Положение о переводе не относит аккредитив к расчетным (платежным) документам и не содержит его форму. В нем есть только требования к информации, которая обязательно должна указываться в аккредитиве. Банк самостоятельно должен будет определять его форму и реквизиты. Однако установлены также дополнительные требования к содержанию аккредитива. В него обязательно должны входить сведения (п. 6.7 Положения о переводе):

- о способе исполнения аккредитива;
- о назначении платежа и о порядке оплаты комиссионного вознаграждения банков.

Вместе с тем в аккредитиве по общему правилу не нужно будет указывать наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузоотправителя, грузополучателя, место назначения груза. Однако в Положении о переводе установлено, что в аккредитиве может быть указана и иная информация, а не только те сведения, что перечислены в п. 6.7 Положения о переводе.

Положение о переводе устанавливает два возможных способа исполнения аккредитива (п. 6.19 Положения о переводе):

- 1) непосредственно по представлении документов в срок не позднее трех рабочих дней со дня принятия банком решения о соответствии представленных

²⁶ Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясенко. — М.: ИНФРА-М, 2015. — С. 246, 247.

получателем средств документов условиям аккредитива. При этом должно пройти не более трех рабочих дней после истечения пятидневного срока, установленного для проверки представленных документов;

2) с отсрочкой исполнения в определенную (определенные) условиями аккредитива дату (даты) или установленный срок начиная с даты совершения определенных действий, включая представление документов, отгрузку товаров.

Условиями аккредитива может быть предусмотрен иной способ исполнения аккредитива²⁷.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другие банки. Расчеты по инкассо выполняются на основании платежных требований или инкассовых поручений.

Если у субъекта предпринимательской деятельности в наличии нет свободных денежных средств, то они могут использовать неденежные формы расчетов между сторонами, в том числе взаимозачет. Под взаимозачетом понимаются денежные обязательства между предприятиями, погашаемые поставкой товаров или услуг при участии двух или более сторон.

В соответствии со ст. 410 Гражданского кодекса Российской Федерации обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Участниками взаимозачетных сделок могут быть как две, так и несколько организаций, т.е. допускается как двусторонний, так и многосторонний взаимозачет.

Оформить проведение зачета взаимных требований можно также с помощью *договора взаимозачета, акта взаимозачета* и т.д.

Проведение организацией взаимозачета со своим контрагентом возможно лишь при выполнении следующих условий:

- участники взаимозачета должны одновременно выступать по отношению друг к другу и должниками, и кредиторами, т.е. у сторон должны иметься в наличии встречные задолженности;

- встречные задолженности должны быть однородными, т.е. обязательства сторон друг перед другом должны быть качественно сопоставимы. Так, денежное требование организации не может быть, например, зачтено поставкой товара или оказанием услуг, в данном случае будет иметь место не взаимозачет, а договор мены либо бартерная операция. Чаще всего производится взаимозачет денежных требований партнеров, которые признаются однородными независимо от оснований их возникновения;

- срок исполнения обязательств наступил (либо не указан, либо определен моментом востребования).

Согласно ст. 314 ГК РФ если срок исполнения обязательства не указан, то обязательство должно быть исполнено в разумный срок после его возникновения.

²⁷ Керенский, И.В. Новые правила перевода денежных средств [Электронный ресурс] / И.В.Керенский // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс» от 11.07.2012.

Обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в семидневный срок со дня предъявления кредитором требования о его исполнении (ст. 314 ГК РФ)²⁸.

Особенностям договора мены посвящена гл. 31 «Мена» Гражданского кодекса Российской Федерации. Пунктом 1 ст. 567 ГК РФ определено, что по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (гл. 30), если это не противоречит правилам гл. 31 ГК РФ и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Не следует путать мену и взаимозачет. Взаимозачет - это способ прекращения обязательств путем зачета встречного однородного требования. При заключении договора мены стороны изначально договариваются о неприменении денежных расчетов, а при взаимозачете погашаются уже существующие денежные обязательства.

Предметом договора мены является товар, в качестве которого может выступать любое имущество организации: основные средства, материалы, готовая продукция, товары и прочее.

На практике организации нередко заключают договоры, согласно которым партнеры обмениваются работами или услугами либо осуществляют обмен какого-то товара на работу или услугу. Такой договор является бартерным договором.

Поскольку при заключении договора мены организация одновременно выступает и продавцом, и покупателем, возникает необходимость отражения в бухгалтерском учете записей, связанных с продажей имущества и принятием к учету полученного имущества.

Согласно Плану счетов, утвержденному Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», при признании в бухгалтерском учете сумма выручки (прочих доходов) от реализации товаров отражается по кредиту счета 90 «Продажи» (или счета 91 «Прочие доходы и расходы») в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно стоимость реализованных товаров списывается в себестоимость продаж (прочие расходы) (п. п. 5, 9, 11, 19 ПБУ 10/99).

В свою очередь, поступающие по договору мены товары принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (первоначальной стоимости), которая определяется в порядке, установленном п. п. 5, 10 ПБУ 5/01, п. п. 7, 11 ПБУ 6/01. Принятие к учету имущества отражается по дебету счета, предназначенного для учета этого имущества, и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

²⁸ Авдеев, В.В. Дебиторская и кредиторская задолженность: многосторонний взаимозачет [Электронный ресурс] / Авдеев В.В. // Налоги (газета), 2012. - № 48. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

Сумма выполненных контрагентом обязательств по поставке товаров (иного имущества) засчитывается в оплату реализованных ему товаров записью по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»²⁹.

4.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками

Расчеты предприятий с покупателями за проданную продукцию учитывают на балансовом счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Этот счет является активно-пассивным. По дебету счета показывают начисление задолженности покупателей за проданную им продукцию (за момент реализации продукции принимается момент ее отгрузки), по кредиту — погашение этой задолженности, а также суммы авансов и предоплата, полученные от покупателей.

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги предприятие предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи»

Поскольку отгруженная продукция считается проданной, то с ее стоимости начисляется НДС (дебет 90 кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам») при погашении покупателями и заказчиками своей задолженности она списывается с кредита счета 62 в дебет счетов учета денежных средств.

Расчеты с покупателями, как правило, строятся на основании заключаемых с ними договоров-контрактов, где указаны сроки и условия поставки продукции, порядок оплаты и т.п. *Документами по возникновению расчетных взаимоотношений являются товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, товарные накладные.*

Для учета полученных от покупателя (заказчика) авансов (предварительной оплаты) используется субсчет счета 62 «Расчеты по авансам полученным».

Суммы, полученные предприятием авансом (предварительной оплаты) отражаются в счете 62 обособлено в виде кредиторской задолженности в корреспонденции со счетами учета денежных средств (Дебет 50, 51 К-т 62).

Одновременно производится начисление НДС, подлежащего взносу в бюджет с суммы полученного аванса (предварительной оплаты) по установленной ставке. На сумму начисленного налога уменьшается сумма аванса (предварительной оплаты) на счете 62 аванс и увеличивается задолженность бюджету (Дебет 62 субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кредит 68 НДС).

При последующей отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) сумма начисленного НДС по авансу сторнируется (Дебет 62 Кредит 68 – сторно), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции в общеустановленном порядке с использованием счета 90 «Продажи».

²⁹ Авдеев, В.В. Дебиторская и кредиторская задолженность: мена у передающей стороны [Электронный ресурс] / В.В. Авдеев // Налоги (газета), 2013. - № 3. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Зачет полученных авансов (предварительных оплат) производится внутренней записью по субсчетам счета 62 записью Дебет 62 субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кредит 62.

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных о задолженности, обеспеченной: векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными) в банках; векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению. Поставщикам и подрядчикам может быть выдан в соответствии с договором аванс.

Основным расчетным документом по взаимоотношениям с поставщиками и подрядчиками является счет-фактура, который служит основанием для оформления соответствующих банковских платежных документов на перечисление задолженности.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен активно-пассивный синтетический счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60.

Счет 60 *кредитуется* на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей») или счетов учета соответствующих затрат.

За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 производятся в корреспонденции со счетами 10, 11, 15, 41 и т.п.

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и по кредиту счета 60.

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. Счет 60 *кредитуется* на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») в следующих случаях:

- когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших ТМЦ обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества,
- если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того, как счет был акцептован) были обнаружены несоответствие цен, обусловленных договором, а также арифметические ошибки.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов по ф. № М-7, не менее чем в двух экземплярах. Акт в двух экземплярах составляется членами приемной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации.

Счет 60 *дебетуется* на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др. Учет выданных авансов осуществляется обособленно в отдельных регистрах аналитического учета с целью получения информации о расчетах с конкретными поставщиками и контроля за их состояниями. Суммы выданных авансов перечисляются по платежному поручению с расчетного или других счетов в банках. Эти операции оформляются бухгалтерской записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 50, 51, 52, 55.

Перечисленные авансы поставщикам и подрядчикам учитываются по дебету счета 60 до тех пор, пока не будут полностью выполнены и документально оформлены поставка МПЗ или объем предусмотренных договором работ и услуг. За полученные товары и выполненные работы, подтвержденные документально, возникает задолженность перед поставщиками или подрядчиками, которая уменьшается на сумму ранее выданных авансов.

При невыполнении договора поставки неиспользованные средства авансов возвращаются поставщиком на расчетный счет покупателя. Возврат поставщиком неиспользованной суммы авансов оформляется бухгалтерской записью:

Дебет 50, 51, 52, 55 Кредит 60

При проведении взаимозачета каждая организация дает следующую проводку: **Дебет 60 Кредит 62** зачтены взаимные обязательства на сумму без НДС.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по: поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты, которых не наступил; поставщикам по неоплаченным в срок расчетным документам; поставщикам по неотфактурованным поставкам; авансам выданным; поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; поставщикам с просроченным оплатой векселям; поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.

4.4. Учет расчетов по кредитам и займам

Организация для формирования хозяйственных средств может помимо собственных источников привлекать заемные средства в виде кредитов или займов.

Отличительная особенность *кредита* от займа заключается в том, что его можно получить только у организации, имеющей лицензию Банка России на

данный вид деятельности. В кредит можно получить только денежные средства. Кредитный договор заключается в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет его недействительность.

По кредитному договору оговаривается цель кредита, срок возврата и проценты по нему, т.е. кредит является возмездным. Кредитный договор является консенсуальным, т.е. считается заключенным с даты его подписания.

Основными способами обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору являются залог, поручительство, банковская гарантия.

Заем можно получить от любого юридического (кроме кредитной организации) и физического лица. Заем предполагает не только получение денежных средств, но и передачу вещей к заемщику. Договор займа является реальным, так как считается заключенным в момент передачи денежных средств или вещей. Договор займа между гражданами должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в 10 раз установленный законом МРОТ.

В случае, когда займодавцем является юридическое лицо, договор заключается в письменной форме независимо от суммы.

По срокам кредиты и займы могут быть кратко- и долгосрочными. Указанная задолженность может быть *срочной и (или) просроченной*:

- *краткосрочной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев;
- *долгосрочной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев;
- *срочной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке;
- *просроченной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Для отражения информации о полученных организацией краткосрочных кредитах и займах предназначен счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», а для долгосрочных кредитов и займов - счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Эти счета пассивные. По кредиту этих счетов отражают получение кредитов и займов, т. е. увеличение задолженности по кредитам банка и займам, а по дебету - погашение кредитов и займов.

Аналитический учет задолженности по кредитам и займам ведется отдельно по видам кредитов и займов, по кредитным организациям и другим займодавцам, по отдельным кредитам и займам (видам заемных обязательств).

При зачислении долго- или краткосрочного кредита на расчетный счет составляют корреспонденцию счетов: **дебет счета 51 кредит счета 66, 67.**

При оплате задолженности поставщикам, органам социального страхования и финансовым органам по платежам в бюджет за счет кредита делают запись:

дебет счета 60, 69, 68 кредит счета 66, 67.

При выставлении аккредитива поставщику либо при получении чековой книжки для расчетов с поставщиками делается запись: **дебет счета 55 кредит счета 66, 67**.

Все бухгалтерские записи по счету оформляют исключительно на основании полученных выписок банка. К выпискам должны быть приложены оплаченные за счет кредита расчетные документы поставщиков и других организаций.

При наступлении срока платежа, указанного в обязательстве, банк самостоятельно списывает с расчетного счета предприятия сумму платежа и направляет ее на погашение задолженности по кредитам. При этом составляют бухгалтерскую запись: **дебет счета 66, 67 кредит счета 51**.

В случае возврата неиспользованных аккредитивов, выданных за счет кредитов банка, они направляются на уменьшение задолженности по ссудным счетам, что оформляют бухгалтерской записью: **дебет счета 66, 67 кредит счета 55**.

Порядок учета расходов по полученным организацией кредитам и займам регулируется ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам». В соответствии с ПБУ 15/08 расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, являются:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

По общему правилу проценты по полученным кредитам и займам **декапитализируются**, т.е. признаются расходами того периода, в котором произведены. Начисленные суммы процентов за пользование предоставленными кредитами и займами, полученными на текущие расходы, отражаются **по кредиту счетов 66 и 67 и дебету счета 91**. Оплата начисленных процентов по полученным кредитам и займам, отражается так: **дебет счета 66, 67 кредит счета 51**.

Капитализация процентов, т.е. включение их в первоначальную стоимость актива, осуществляется в том случае, когда заемные средства расходуются на приобретение инвестиционного актива.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупате-

лем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Проценты, причитающиеся к оплате, включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

В п. 8 ПБУ 6/01, указано, что проценты по заемным средствам, привлеченным для приобретения объекта основных средств, начисленные до принятия этого объекта основных средств к бухгалтерскому учету, включаются в фактические затраты на его приобретение.

Д-т сч. 51 К-т сч. 66 - получен краткосрочный кредит банка;

Д-т сч. 08 К-т сч. 66 - стоимость процентов включена в стоимость инвестиционного актива;

Д-т сч. 66 К-т сч. 51 - перечислены проценты банку за пользование денежными средствами.

Субъекты малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг), а также социально ориентированные некоммерческие организации вправе признавать *все расходы по займам прочими расходами*.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов *равномерно*, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита).

Дополнительные расходы по займам могут *включаться равномерно в состав прочих расходов* в течение срока займа (кредитного договора).

Проценты, причитающиеся к оплате, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.

При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (*более трех месяцев*) проценты, причитающиеся к оплате, прекращают включаться в его стоимость с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления таких операций.

В указанный период проценты по кредиту включаются в состав прочих расходов организации.

При возобновлении данных операций проценты, причитающиеся к оплате, включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления операций.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов,

возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В ПБУ 15/2008 «Учет расходов по кредитам и займам» (п.п. 12 и 13) сказано, что проценты по кредитам и займам перестают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и изготовления данного актива, а также в случае, если организация начала использовать этот актив для изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Проценты по кредиту, начисленные после принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету, будут включены в состав прочих расходов на основании п. 11 ПБУ 10/99 и отражены записью: **Д-т сч. 91 К-т сч. 66, 67.**

В соответствии с п. 17 ПБУ 15/2008 в бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрыть, следующую информацию:

- о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);
- о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;
- о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;
- о сроках погашения займов (кредитов);
- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;
- о суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

4.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

В Налоговом кодексе РФ налоги и сборы Российской Федерации разделены на три группы: федеральные налоги, региональные налоги и сборы, местные налоги и сборы.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом и обязательны на всей территории РФ. К ним относят налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, водный налог, государственная пошлина, налог на добычу полезных ископаемых и др.

Региональные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются законами субъектов РФ в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Они

обязательны к уплате на всей территории субъекта РФ. К ним относят налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на игорный бизнес.

Местные налоги устанавливаются, изменяются или отменяются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ и обязательны к уплате на всей территории муниципального образования. Местным считается налог на землю.

Кроме того, НК РФ предусматривает для отдельных организаций и видов деятельности специальные налоговые режимы: единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), упрощенную систему налогообложения, единый налог на вмененный доход, патентную систему налогообложения.

Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам осуществляется на активно-пассивном синтетическом **счете 68** «Расчеты по налогам и сборам». Счет 68 может иметь **развернутое сальдо** на конец месяца, по одним налогам дебетовое, а по другим кредитовое. По отдельным субсчетам к счету 68 отражаются определенные налоги и сборы.

По кредиту счета 68 отражаются суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты, а по дебету - суммы, фактически перечисленные в бюджет в корреспонденции со счетами 51, 50 или списанные со счета 19.

В зависимости от источника возмещения различают следующие **виды налогов и сборов**:

1. косвенные налоги, относимые на счета продаж (сч. 90, 91) – НДС, акцизы;
2. включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг, капитальные вложения (сч. 08, 20, 23, 25, 26, 29, 97, 44) – транспортный налог, земельный и водный налог.
3. уплачиваемые за счет прибыли до ее налогообложения (сч. 91) – налог на имущество;
4. уплачиваемые из прибыли (сч. 99) – налог на прибыль, ЕСХН;
5. уплачиваемые за счет доходов физических и юридических лиц (сч. 70, 75, и др.) – налог на доходы физических лиц.

Начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов отражают по кредиту счета 68 и дебету счета 99 и счета 73 (в части расчетов с виновными лицами).

В случае превышения соответствующих расходов над суммой налогов и сборов суммы, полученные из бюджета, отражают по дебету счета 51 и кредиту счета 68.

4.6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета различных расчетных отношений с другими предприятиями, организациями и отдельными лицами по различным операциям, как правило, нетоварного характера используют активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Он предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами: по имущественному

и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, по квартирной плате за пользование жилыми помещениями и др.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в Плане счетов АПК могут открываться следующие субсчета:

76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-2 «Расчеты по претензиям»;

76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76-4 «Расчеты по депонированным суммам»;

76-5 «Расчеты с квартиросъемщиками»;

76-6 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях»;

76-7 «Расчеты с гражданами за принятые от них продукцию, скот и птицу для продажи»;

76-8 «Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам»;

76-9 «Расчеты по прочим операциям».

На счете 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем.

Исчисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту счета 76 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) (20, 23, 25, 26, 44) или других источников страховых платежей (сч. 08, 10, 11 и др.). Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету счета 76-1 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52).

Поступления в возмещение причиненных организации убытков, в том числе при наступлении страхового случая по договору страхования имущества относятся к прочим доходам (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Задолженность страховой организации по сумме страхового возмещения отражается корреспонденцией **Д-т сч. 76-1 К-т сч. 91-1** «Прочие доходы».

В дебет счета 91 списываются потери по страховым случаям (уничтожение порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т. п.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и др.

Сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации, отражается **по дебету счета 76-1 и кредиту сч. 73**. Суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражается по дебету счета 51 или 52 и кредиту счета 76. *Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев* списываются с кредита счета 76-1 на счет 91.

Аналитический учет по субсчету 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам стра-

хования. *Аналитический учет* расчетов по индивидуальному страхованию ведут по каждому страхователю и заключенному договору страхования (каждый страхователь может иметь несколько договоров по различным видам страхования).

Для учета расчетов по претензиям используют **счет 76-2 «Расчеты по претензиям»**.

По дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются расчеты по претензиям с кредита следующих счетов:

- 60 — на суммы несоответствия цен и тарифов, качества, арифметических ошибок и т.п. по уже оприходованным ценностям;
- 20, 23 и других счетов учета затрат — за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;
- учета денежных средств и кредитов банка (51, 52, 66, 67 и др.) — по суммам, ошибочно списанным со счетов организации;
- 91 «Прочие доходы и расходы» — по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

Счет 76-2 кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется каждому дебитору и отдельным претензиям.

Расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибылям, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества учитываются **на субсчете 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»**.

Согласно п. 7 ПБУ 9/99 поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), а также прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества) относится к прочим доходам организации. Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются дебету счета 76-3 и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуются по дебету счетов учета активов (51, 52 и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей) учитываются **на субсчете 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»**. Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76-4 и дебету счета 70. При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств.

На субсчете 76-5 «Расчеты с квартиросъемщиками» учитывают расчеты со съемщиками квартир и лицами, проживающими в общежитиях жилищно-коммунального хозяйства организации.

Начисленные суммы платежей отражают по дебету счета 76 и кредиту счетов 90 «Продажи» (в части квартирной платы от обычной деятельности) и 86 «Целевое финансирование» (в части целевых взносов на отопление, освещение, радио и т.п.)

При погашении задолженности по этим суммам производят запись по дебету счетов учета денежных средств, 70 и кредиту счета 76. При погашении задолженности делают запись по дебету счетов по учету денежных средств и кредиту счета 76 -5.

Расчеты с родителями детей, принятых в детские учреждения (если они находятся на балансе организации) учитывают **на субсчете 76-6**. По дебету субсчета 76-6 отражают начисленные суммы платежей в корреспонденции со счетом 86. При погашении задолженности делается запись по дебету счетов по учету денежных средств и кредиту счета 76 - 6.

Информацию о расчетах с гражданами за принятые от них продукцию, скот и птицу для реализации отражают **на субсчете 76-7 «Расчеты с гражданами за принятые от них скот и птицу для реализации»**. На этом же субсчете учитывают расчеты сельскохозяйственных организаций с гражданами за сельскохозяйственную продукцию и скот, закупаемые у них в соответствии с заключенными договорами.

При приемке от граждан продукции, скота и птицы для реализации на основании *акта на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (форма № СП-46)* делают запись **по дебету счетов 43 и 11 и по кредиту 76-7**. По дебету 76-7 отражают оплату гражданам сданной продукции, скота и птицы в корреспонденции с кредитом счетов 50, 51, 55.

Движение арендной платы и лизинговых платежей отражают **на субсчете 76-8 «Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам»**. Этот субсчет используется для учета расчетов у арендатора, арендодателя, лизингополучателя и лизингодателя.

По договору текущей аренды отражение суммы, *причитающейся арендодателю* арендной платы, отражают **по дебету счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др.** (при досрочном перечислении **счета 97**) и **кредиту субсчета 76-8**.

При погашении задолженности по арендной плате **дебетуют сч. 76-8 и кредитуют счета по учету денежных средств**. Аналогичным образом отражают арендную плату за арендованные земельные доли у неработающих в организации граждан.

Если арендная плата выплачивается продукцией, то стоимость продукции в оценке по себестоимости записывается в дебет счета 90 «Продажи», а стоимость этой же продукции в оценке по рыночным ценам, включая налог на добавленную стоимость, относится в дебет субсчета 76-8 с кредита 90 «Продажи».

У арендодателя отражение сумм арендной платы на субсчет 76-8 производится лишь в том случае, когда сдача в аренду *не является предметом деятельности организации*. При этом дебетуют субсчет 76-8 и кредитуют счет 91

«Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Полученные суммы арендной платы отражают записью по дебету счетов предназначенных для учета денежных средств и кредиту субсчета 76-8. Если сдача в аренду является предметом деятельности арендодателя, то эту операцию проводят через счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 90 «Продажи».

Суммы начисленных лизинговых платежей у лизингополучателя отражают записью по дебету счетов учета издержек производства и кредиту субсчета 76-8. При их оплате дебетуют субсчет 76-8 и кредитуют счета по учету денежных средств.

У лизингодателя субсчет 76-8 применяют для учета причитающихся сумм по договору, если имущество передается на балансе лизингополучателя. При этом дебетуют субсчет 76-8 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». При поступлении лизингового платежа от лизингополучателя производится запись по *дебету* счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 76-8.

На субсчете 76-9 «Расчеты по прочим операциям» учитывают расчеты с остальными дебиторами и кредиторами по операциям предусмотренным на других счетах (например, с гражданами за продукцию, скот и птицу, выращиваемую по договорам; с работниками организации или за проданные или жилые дома; с разными организациями (учебными заведениями, научными организациями и т.п.).

4.7. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными суммами признаются денежные авансы, выдаваемые организацией работнику из кассы под его ответственность (под отчет) в счет предстоящих платежей за выполненные работы, оказанные услуги, на покупку ценностей, покрытие затрат по командировке. Работники, получившие такие авансы, называются **подотчетными лицами**.

Список лиц, которые имеют право получать деньги на хозяйственные нужды и/или на закупку сельскохозяйственной продукции, утверждается руководителем организации. Перечень таких лиц может быть приложением к распоряжению руководителя о порядке ведения расчетов с подотчетными лицами.

При направлении работника в служебную командировку он автоматически приобретает статус подотчетного лица при получении денежного аванса из кассы организации на основании распоряжения руководителя; статус подотчетного лица прекращается составлением авансового отчета и окончательным расчетом по полученным от организации денежным средствам.

Сумму аванса, выдаваемого под отчет, определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетными лицами только на цели, которые они выданы. В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительно израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Отчеты о расходах по командировкам должны быть представлены в течение 3 дней по возвращении из командировки или по окончании срока на который они выданы. Неизрасходованные суммы аванса подот-

четные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдается только после полного расчета по ранее выданному авансу.

Согласно ст. 168 ТК РФ порядок и размеры возмещения расходов, связанных с командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. Суммы возмещения командировочных расходов в части суточных будут освобождаться от налогообложения в пределах следующих норм: **не более 700 руб.** за каждый день нахождения в командировке внутри страны и **не более 2500 руб.** за каждый день нахождения в заграничной командировке (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на хозяйственные расходы, используется активно-пассивный счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», сальдо которого отражает сумму задолженности подотчетных лиц перед организацией (дебетовое) или сумму не возмещенного работнику перерасхода (кредитовое).

В учете выдача наличных денежных средств под отчет, а также возмещение перерасхода по авансовому отчету отражается записью:

Дебет счета 71 Кредит счета 50 (51) - на выданную сумму соответственно при получении работником наличных денег из кассы предприятия или из кассы банка.

Возвращение в кассу организации остатка неиспользованных сумм авансов оформляется следующим образом: **Дебет 50 (51) Кредит 71.**

Списание задолженности подотчетных лиц по произведенным расходам, связанным с приобретением и доставкой оборудования, капитальными вложениями, материалов, животных; расходов, которые относятся к основному или вспомогательному производствам, а также на общепроизводственные и общехозяйственные нужды отражается проводкой:

Дебет счетов 07, 08, 10, 11, 15, 20, 23, 25, 26, 44, 19 (на сумму НДС)

Кредит счета 71

Подотчетные суммы, не возвращенные работникам в установленные сроки, отражаются:

Дебет счета 94 Кредит счета 71.

В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 в дебет счета 70 или 73 «Расчет с персоналом по прочим операциям».

Аналитический учет по счет 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

4.8. Учет расчетов с учредителями

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями». Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления. Счет 75 — активно-пассивный, счет расчетов. По дебету счета 75 принимается на учет сумма задолженности учредителей по оплате акций (долей), а также выплата начис-

ленных сумм доходов. По кредиту счета 75 отражаются фактические вклады учредителей (участников) в уставный (складочный) капитал организации и начисленные суммы доходов от участия в организации. Сальдо по счету 75 в бухгалтерском балансе показывается развернуто.

К счету 75 «Расчеты с учредителями» рекомендуется открывать субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в ее уставный (складочный) капитал.

При создании организации на дату ее государственной регистрации на величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах, делается запись: по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 -1.

Внесение вкладов в уставный капитал (оплата приобретаемых акций акционерного общества) может быть осуществлено в любой материально-вещественной форме: это могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Взнос в уставный капитал имущественных и неимущественных (неденежных) вкладов требует соблюдения ряда условий:

- определение права пользования имуществом, ценными бумагами, капитальными вложениями, переданными в качестве вклада в уставный капитал;
- определение денежной компенсации по имуществу, внесенному в счет вклада в уставный капитал, по которому прекращено право пользования (например, договор аренды) и возникает необходимость возврата первоначальному владельцу;
- документальное оформление вкладов участников в уставный капитал;
- в отдельных случаях - экспертная оценка объектов, вносимых в оплату доли участника.

Взнос неденежных вкладов участниками в уставный капитал требует оценки их стоимости независимыми экспертами. Если номинальная стоимость неденежного вклада участника ООО превышает 20 тыс. руб. на дату представления документов для государственной регистрации, то такая оценка является обязательной.

Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам; на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

- производственных запасов (счета 10, 11, 41 и др.) — на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов, животных и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;

- денежных средств (счета 50, 51, 52 и др.) — на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками;
- других счетов — на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

Материальные ценности и нематериальные активы, ценные бумаги и другие финансовые активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Центрального банка РФ, действующему на момент взноса указанных ценностей.

Курсовая разница, возникающая при перечислении валюты в уставный капитал, относится на добавочный капитал организации и отражается на счете 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 -1.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия. Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту субсчета 75-2 и дебету счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — при начислении дохода за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

При недостаточности прибыли для выплаты дивидендов по привилегированным акциям разрешается использовать средства других источников (сч. 83, сч. 82). Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84. При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог. Начисленные суммы налога отражают по дебету счетов 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» в дебет счетов 75 или 70.

4.9. Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительная задолженность - дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залог, удержание имущества должника, поручительство, банковская гарантия, задаток).

Организации обязаны создавать резервы по сомнительной дебиторской задолженности любого вида (в том числе по выданным беспроцентным займам, процентам к получению, уплаченным авансам, хозяйственным штрафам).

Резерв по сомнительным долгам создается по результатам инвентаризации дебиторской задолженности организации. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Резерв может формироваться ежеквартально, конкретный порядок и сроки предусматриваются в распорядительном документе организации по учет-

ной политике³⁰.

Конкретного порядка оценки финансового состояния (платежеспособности) должника и вероятности погашения долга нормативными документами по бухгалтерскому учету не установлено.

Согласно ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) размер резерва по сомнительным долгам зависит от срока возникновения задолженности покупателей (авансы поставщикам не учитываются), что наглядно отражено в таблице 4.2.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Таблица 4.2 - Размеры отчислений в резерв по сомнительным долгам в целях налогообложения

Срок возникновения сомнительной задолженности, дни	Сумма, с которой задолженность включается в резерв
Более 90	100%
От 45 до 90	50%
Менее 45	Не увеличивает сумму резерва

Общая сумма отчислений в резерв, принимаемая для целей налогообложения, не может превышать 10% выручки от реализации товаров (работ, услуг) (без налога на добавленную стоимость (НДС)) за отчетный (налоговый) период.

Для целей бухгалтерского учета может быть использована другая классификация сроков возникновения дебиторской задолженности, например: до 30 дней; от 31 до 60 дней; от 61 до 90 дней; от 91 до 120 дней и свыше 120.

Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам предназначен пассивный синтетический счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Создание резерва по сомнительным долгам отражается бухгалтерской записью: Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

За счет суммы созданного резерва списываются дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, и другие долги, нереальные для взыскания: дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется в ведомости по каждому созданному резерву³¹.

Списание дебиторской задолженности за счет резерва происходит по следующим основаниям:

- по истечении срока исковой давности (3 года);
- вследствие невозможности его исполнения;
- на основании акта государственного органа;

³⁰ Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс] / Н.Г. Сапожникова. – М.: Кнорус, 2010. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM)

³¹ Там же

- вследствие ликвидации организации.

По окончании года сумма резервов сомнительных долгов, созданная в предыдущем отчетном году и не использованная в течение отчетного года, списывается в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» и тем самым присоединяется к прибыли отчетного года.

Одновременно организацией оформляется создание резерва по сомнительным долгам с включением во вновь образованный резерв непогашенных долгов, выявленных по результатам инвентаризации дебиторской задолженности.

Согласно требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» необходимо проводить тестирование дебиторской задолженности на предмет обесценения и списание суммы безнадежных долгов, корректировать сумму оставшейся задолженности на сумму резерва по сомнительным долгам. Начисление резервов по активам предусмотрено, если их справедливая стоимость становится ниже балансовой. Применительно к дебиторской задолженности резерв должен начисляться, если от дебиторов ожидается поступление суммы меньше первоначальной задолженности.

Существует несколько способов определения суммы резерва по МСФО:

- определение вероятности взыскания задолженности по каждому дебитору и начисление резерва только по тем дебиторам, взыскание задолженности с которых сомнительно;
- начисление резерва в процентном отношении от выручки за период;
- разделение дебиторской задолженности на несколько групп в зависимости от периодов просрочки и начисление резерва в процентном отношении, определяемом для каждой группы.

Наиболее распространенным является смешанный способ (сочетание первого и третьего): резерв начисляется в отношении некоторых дебиторов, о которых известно, что вероятность взыскания их задолженности является низкой (судебный процесс по взысканию долгов, информация о тяжелом финансовом положении, процедура банкротства), а в отношении остальных дебиторов резерв начисляется в зависимости от времени просрочки.

При использовании второго метода определяется средний процент сомнительных долгов, значение которого исчисляется по результатам проведенного ретроспективного анализа и определения среднего соотношения неоплаченных сумм дебиторской задолженности к объему выручки за ряд лет. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется путем умножения этого процента на сумму чистой выручки от продажи за отчетный период.

Сущность третьего метода заключается в группировке (ранжировании) дебиторской задолженности (счетов к получению) по срокам оплаты.

При этом выделяются обычно следующие группы долговых требований:

- счета, срок оплаты которых не наступил;
- счета с просрочкой от 1 до 30 дней, от 31 до 60 дней, от 61 до 90 дней;
- счета с просрочкой более 90 дней.

По мнению Ю.И. Сигидова и М.А. Коровиной, российские правила формирования резерва по сомнительным долгам усложняют ведение бухгалтерско-

го учета и увеличивают объем учетной работы, так как возникает необходимость ведения аналитического учета резерва по сомнительным долгам по каждому должнику. Кроме того, предприятию сложно определить, какой именно долг не будет возвращен. При этом суммы резерва может не хватить при списании той или иной задолженности³².

Поэтому в российских стандартах бухгалтерского учета целесообразно закрепить способ создания резервов по сомнительным долгам по однородным группам задолженностей, что упростит учет и сблизит его с МСФО.

4.10. Учет расчетов с внутренними подразделениями

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют активно-пассивный счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

К счету 79 могут быть открыты следующие субсчета: 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу», 79-2 «Расчеты по текущим операциям», 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом и др.

На субсчете 79-1 учитывается состояние расчетов с филиалами, отделениями и др. по оборотным и внеоборотным активам. Переданное имущество списывают с кредита соответствующих счетов (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) в дебет счета 79-1. Принятое имущество подразделения организации приходуется по дебету соответствующих счетов (01, 10 и др.) с кредита счета 79-1.

На субсчете 79-2 учитывается состояние всех прочих расчетов - по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т.п.

Отпущенные подразделениям материальные ценности списывают у организации с кредита материальных счетов (10, 43 и др.) в дебет счета 79-2, а полученные от подразделений ценности приходуется по дебету материальных счетов с кредита счета 79-2.

С использованием субсчета 79-2 отражают также предоставленные разными организациями услуги внутренним подразделениям отражают по **дебету счета 79-2 и кредиту счета 76**. Полученную от внутренних подразделений

³² Сигидов, Ю.И. Оценка дебиторской задолженности в российском и международном учете [Электронный ресурс] / Ю.И. Сигидов, М.А. Коровина // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 41. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

сумму прибыли от их деятельности записывают **в дебет счета 79-2 и кредит счета 91.**

Хозяйственные операции по приобретению имущества, учету затрат на производство, продаже продукции и др. оформляются у обособленных подразделений обычными бухгалтерскими записями. В балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются, т.е. в отчетности организации остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по соответствующим счетам головной организации. *Аналитический учет* по счету 79 ведут по каждому обособленному подразделению организации. Если обособленные подразделения *не имеют отдельного баланса*, то для учета их операций открывают субсчета к счетам 20, 23, 29.

4.11. Учет труда и его оплаты в современных условиях функционирования организаций

В настоящее время отношения участников трудового процесса (работников и работодателей) в любой организации независимо от ее организационно - правовой формы регулируются Трудовым Кодексом РФ. Трудовое законодательство РФ включает также иные нормативные акты, к числу которых можно отнести отдельные федеральные законы, указы и распоряжения Президента РФ, постановления и распоряжения Правительства РФ и др.

Первичными документами по учету движения персонала являются приказы (распоряжения) о приеме на работу (ф. № Т-1), переводе (ф. № Т-5), предоставлении отпусков, увольнении (ф. № Т-8) и др.

Каждому работнику при приеме на работу (постоянно или временно) присваивается *табельный номер и открывается личная карточка* (ф. № Т-2), содержащая основные данные о работнике. В лицевой счет заносят Ф.И.О., должность, оклад (разряд, тарифная ставка), количество иждивенцев, задолженность по исполнительным листам, ссудам и другие данные необходимые для полного расчета заработной платы, различных удержаний. Лицевой счет открывается сроком на год. Срок хранения лицевых счетов - 75 лет.

Оплата труда – система отношений между работодателем и работником по поводу выплат за их труд, а также гарантий и компенсаций работникам в соответствии с законами, нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы и других факторов, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Действующее законодательство предоставляет организациям право самостоятельно выбирать и устанавливать наиболее целесообразные в технических условиях работы системы оплаты труда работников, как числящихся в штате, так и привлекаемых со стороны для производства работ по договорам гражданско-правового характера. В коллективном договоре и других актах, издаваемых

в организации, фиксируются виды, формы и системы оплаты труда; размеры тарифных ставок и окладов; системы премирования.

Фонд заработной платы представляет собой сумму вознаграждения в денежной и натуральной формах, предоставленную наемным работникам исходя из количества и качества затраченного ими труда, а также различных компенсаций стимулирующего характера с учетом специфики труда независимо от источников их финансирования. Составляющие фонда заработной платы представлены в таблице 4.3.

Таблица 4.3. - Составляющие фонда заработной платы работников организации³³

Наименование составляющей части ФОТ	Выплаты, включаемые в ФОТ
Оплата за отработанное время	Оплата за отработанные часы, дни, за объем выполненных работ, оказанных услуг, объем произведенной продукции и т.п.
Оплата за неотработанное время	Оплата ежегодных отпусков и дополнительных отпусков, льготных часов подростков, простоев не по вине рабочих и др.
Единовременные поощрительные выплаты	Разовые премии, вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), материальная помощь (кроме помощи, предоставленной работникам по семейным обстоятельствам, на погребение и т.д., которая относится к выплатам социального характера)
Выплаты социального характера	Компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам (без социальных пособий из государственных и негосударственных внебюджетных фондов): надбавка к пенсиям работающим в организации, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, оплата путевок работникам и членам их семей на лечение, отдых, экскурсии, путешествия за счет средств организации; суммы, предоставленные работникам для первоначального взноса или на погашение кредита на жилищное строительство, и др.
Расходы, не относящиеся к фонду заработной платы и выплатам социального характера	Относятся доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности организации (дивиденды, проценты, выплата долевыми паями и т. д.); страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и т. д.

В экономике применяются разные виды и формы оплаты труда. Существуют два вида оплаты труда:

- основная – заработная плата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ (оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии, сверхурочные и т.д.);
- дополнительная – выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду (оплата очередных отпусков, льготных часов подростков, выходных пособий при увольнении и т.п.).

В условиях рыночных отношений максимальный размер оплаты труда законодательством не ограничен и ее размер, как правило, зависит от финансового состояния предприятия, количества и качества затраченного труда. Вместе с тем

³³ Составлено авторами на основе: Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / И. В. Анциферова. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2010. – С. 196

между начисленной оплатой труда и налогами (страховыми платежами), базой для начисления которых является заработок (вознаграждение) работника имеет-ся прямая зависимость (чем больше предприятие начисляет оплату труда своим работникам, тем больше налогов (страховых платежей) оно уплачивает в бюд-жет или внебюджетные фонды).

Действующее законодательство гарантирует минимальный размер месяч-ной оплаты (МРОТ).

Заработная плата выплачивается, как правило, в денежной форме. В ряде организаций оплата труда может иметь и другие формы: выдача продукции, от-пуск товаров, оказание услуг и т.п. Доля неденежных форм заработной платы не должна превышать 20 % от общей ее суммы.

В организациях применяются две формы оплаты труда - повременная и сдельная и различные их системы.

Формы и системы оплаты труда представлены на рисунке 4.2.

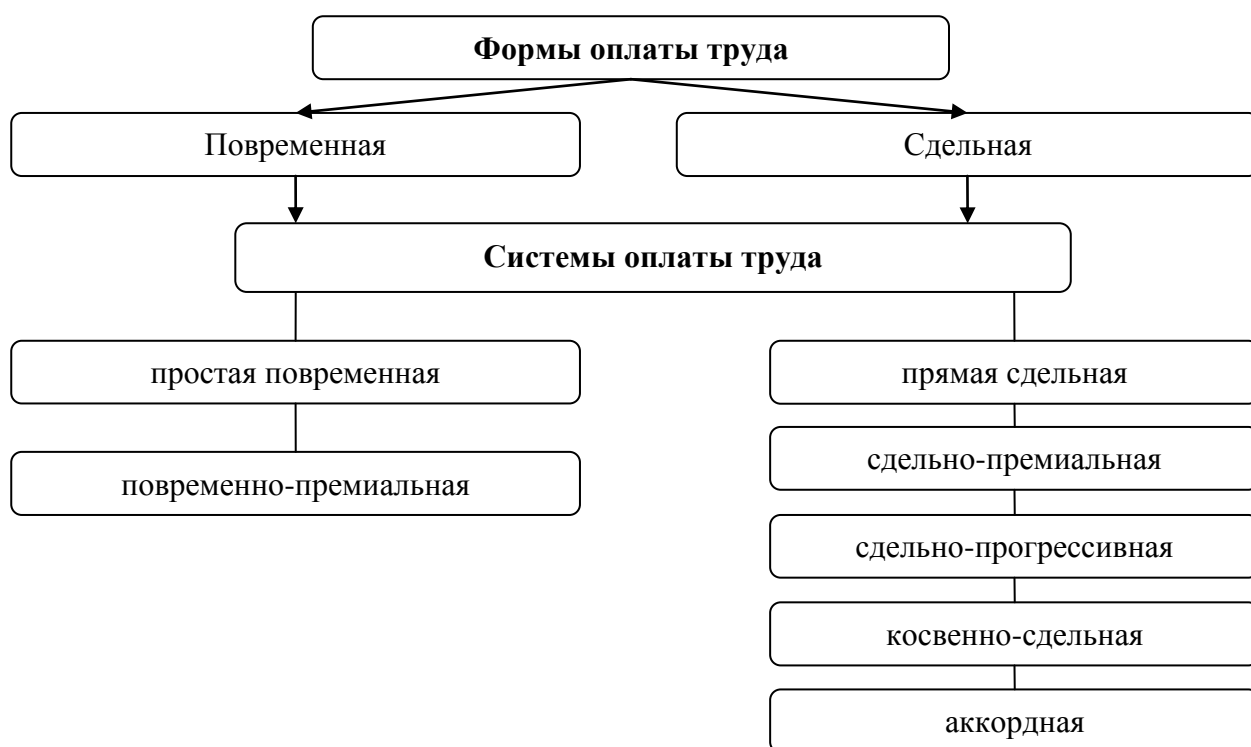


Рисунок 4.2 - Формы и системы оплаты труда, применяемые в организациях

При повременной форме оплата производится за определенное количест-во отработанного времени, независимо от количества выполненных работ. По-временная форма оплаты труда подразделяется на две подсистемы: простую повременную и повременно-премиальную.

Простая повременная система оплаты труда предусматривает выплату за-работной платы в зависимости от количества отработанного времени и квали-фикации работника. Повременно-премиальная система оплаты труда применя-ется с целью повышения материальной заинтересованности работников: в до-полнение к ставке (окладу) выплачивается премия за своевременное и качест-венное выполнение работ.

При сдельной форме оплаты труда заработная плата определяется исходя из установленного размера оплаты за каждую единицу продуктов труда (сдельных расценок) и количества произведенной продукции, объемов выполненных работ и оказанных услуг. Сдельная оплата труда имеет несколько видов: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, косвенно-сдельная и оплата труда по конечному результату.

При прямой сдельной форме оплаты труда заработок рассчитывается путем умножения сдельной расценки на количество изготовленных деталей, полуфабрикатов, изделий, выполненных операций, работ. В зависимости от характера производства для учета выработки применяются различные первичные документы – наряд на сдельную работу (в индивидуальном или мелкосерийном производстве), маршрутный лист (в серийном производстве) и др.

При сдельно-премиальной форме размер заработной платы зависит не только от объемов выработки и сдельных расценок, но и от премии, которая устанавливается положением о премировании. Размер премии определяется, как правило, в процентах к заработной плате.

При сдельно-прогрессивной форме оплаты труда используются не только фиксированные, но и прогрессивные расценки.

При косвенно-сдельной форме, которая применяется главным образом для оплаты труда вспомогательных рабочих, сумма заработной платы зависит от результатов и оплаты труда обслуживаемых ими основных рабочих³⁴.

Чтобы рассчитывать заработную плату работникам, находящимся на повременной оплате труда, работодатель должен обеспечить полноценный учет времени, отработанного сотрудником. Для этого ведется *Табель учета рабочего времени и заработной платы* (форма № Т-12 или № Т-13).

В растениеводстве для учета затраченного труда, объема выполненных работ, начисления заработка, а в ряде случаев и некоторых материальных затрат в процессе работы используют различные формы учетных листов: *учетный лист тракториста-машиниста, путевой лист трактора, учетный лист труда и выполненных работ и др.*

В животноводстве заработную плату (оплату труда) начисляют в зависимости от количества и качества получаемой продукции и некоторых других показателей. Поэтому для учета выработки и подсчета заработка используют данные первичных документов по учету движения животных.

На вспомогательных и промышленных производствах, а также на строительных и монтажных работах для учета объема выполненных работ, затрат труда и начисления заработной платы широко используют *наряды на сдельную работу (для бригады и индивидуальные), путевые листы грузового автомобиля сдельный (ф. № 4с) и повременный (ф. № 4п), путевые листы легкового автомобиля (тип. ф. № 3), путевые листы автобуса (тип. ф. № 6) и др.*

Оплата труда на предприятии является важным элементом затрат в себестоимости продукции.

³⁴ Миславская, Н. А. Бухгалтерский учет: Учебник [Текст] / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – С. 396.

Алгоритм действий бухгалтера, отражающий порядок операций по оплате труда и связанных с нею расчетов:

1. Начисление сумм оплаты труда и других выплат работникам предприятия с отнесением за счет соответствующих источников.
2. Расчет всех видов удержаний из заработной платы.
3. Расчет сумм страховых платежей во внебюджетные фонды от фонда оплаты труда.
4. Получение в банке и отражение в учете наличных денег для выплаты работникам предприятия.
5. Выдача и депонирование задолженности предприятия перед работниками по зарплате.

Помимо оплаты за выполненную работу по Трудовому кодексу РФ работникам оплачивается и непроработанное ими время. К нему относят такие периоды времени, как очередной ежегодный отпуск, отсутствие работника по причине временной нетрудоспособности (по болезни), время выполнения государственных обязанностей и т. д.

Из начисленной работникам организации заработной платы производят различные удержания, которые можно разделить **на три группы:**

- обязательные удержания;
- удержания по инициативе работодателя;
- удержания по инициативе работника (рис. 4.3).



Рисунок 4.3 – Виды удержаний из заработной платы работников

Расчеты суммы заработной платы, подлежащей выплате на руки работникам предприятия, осуществляют обычно *в расчетно-платежной ведомости (ф. № 49)*, которая, кроме того, используется для отражения выплаты заработной платы за месяц. В ряде организаций вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно *расчетные ведомости (ф. № Т-51)* и *платежные ведомости (ф. № Т-53)*.

Заработная плата выплачивается не реже, чем каждые полмесяца (ст. 136 ТК РФ). Сроки выплаты заработной платы определяются руководством самой организации. Руководству организации необходимо четко регламентировать в коллективных или трудовых договорах сроки выплаты заработной платы.

Расчеты по заработной плате (оплате труда) учитывают на синтетическом пассивно - активном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По счету 70 может быть развернутое сальдо: кредитовое, отражающее задолженность предприятия работникам по заработной плате (оплате труда) и дебетовое, показывающее задолженность работников предприятию по заработной плате (оплате труда).

По кредиту счет 70 корреспондирует с большим количеством счетов по начислению оплаты труда и другим выплатам, которые можно классифицировать по следующим 5 группам:

1. счета учета затрат отраслей и производств, в которых использован труд работников и соответственно начислены суммы оплаты труда (сч. 20, 23, 25, 26, 29, 08, 44);

2. счета учета доходов от участия в предприятии, по которым начисляются суммы дивидендов и других доходов работникам предприятия (сч. 84);

3. счета социального страхования, за счет которых начисляются пособия работникам предприятия (сч. 69);

4. счета созданных резервов, за счет которых производятся предусмотренные действующим законодательством и учредительными документами выплаты различных вознаграждений работникам (сч. 96);

5. прочие счета по разовым операциям, связанным с кредитом счета 70.

По дебету счета 70 отражаются суммы выплаты задолженности по начисленной оплате труда в корреспонденции с кредитом счета 50 по денежной оплате и 90 - по натуральной оплате, а также суммы удержаний в корреспонденции с кредитом счетов:

28 - за допущенный брак в производстве;

68 - на суммы начисленного НДФЛ;

94 (71) - удержания невозвращенного остатка подотчетных сумм;

73-1 - удержания ранее полученных займов, ссуд на индивидуальные нужды;

73-2 - удержания с виновных лиц сумм недостач и потерь ценностей;

76-9 - удержания по исполнительным листам;

76-4 - перечисление в депонентскую задолженность неполученных сумм оплаты труда;

76-5 - удержания в погашение задолженности по квартирной плате;

76-6 - удержание в погашение задолженности за содержание детей в детских учреждениях.

Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-54а).

4.12. Инвентаризация обязательств и расчетов, порядок отражения ее результатов в бухгалтерском учете

В ходе годовой инвентаризации расчетов проверяется правильность и обоснованность дебиторской и кредиторской задолженности, которая числится у организации, а также выявляется дебиторская и кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности. Инвентаризация включает проверку расчетов по всем счетам учета дебиторской и кредиторской задолженности.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств, а также регистры бухгалтерского учета по счетам расчетов, акты сверки. Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки также предоставляют лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Счет 60 проверяется по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам.

По задолженности работникам организации выявляются не выплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу, даты выдачи, целевое назначение.

Инвентаризационная комиссия должна также установить:

— правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

— правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

—правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов. Инвентаризация сумм задолженности по расчетам с дебиторами и кредиторами — это проверка обоснованности сумм, числящихся на счетах расчетов на основании актов сверки расчетов.

Для оформления результатов инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами используется акт по форме № ИНВ-17, который заполняется после составления справки, являющейся приложением к форме № ИНВ-17. В справке отражаются сведения о контрагенте и данные задолженности: наименование контрагента, адрес, номер телефона, причина возникновения, а также реквизиты документа, ее подтверждающие.

Следует отметить, что в форме № ИНВ-17 задолженность подразделяется на признанную и непризнанную. Признанной является задолженность, подтвержденная контрагентом актом сверки, составленным в произвольной форме. В акте сверки задолженность подтверждается двумя контрагентами.

Если по итогам инвентаризации расчетов с поставщиками (подрядчиками) и покупателями (заказчиками) выявлены расхождения, организации следует принять меры по урегулированию задолженности. Выявленные и подтвержденные расхождения отражаются в бухгалтерском и налоговом учете.

После завершения инвентаризации расчетов и оформления ее результатов дебиторская и кредиторская задолженность, по которой истекли сроки исковой давности, подлежит списанию с баланса: дебиторская – Д-т сч. 91/2 К-т сч. 62, 76 и др.; кредиторская - Д-т сч. 60, 76, 70 и др. К-т сч. 91/1.

Списание долга в убыток из-за неплатежеспособности должника (дебитора) не аннулирует задолженности. Ее необходимо отражать за балансом и учитывать там в течение пяти лет с момента списания дебиторской задолженности. Суммы списанных долгов должны отражаться по дебету забалансового счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Аналитический учет по счету 007 ведется по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, и всем списанным в убыток долгам. По истечении пяти лет неистребованная задолженность списывается с кредита счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Контрольные вопросы:

1. Охарактеризуйте понятие «срок исковой давности».
2. Как производятся операции по взаимозачету требований?
3. Каковы основные формы расчетов между контрагентами?
4. Перечислите основные документы при расчетах с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.
5. Как учитываются расходы по кредитам и займам?
6. Опишите виды налогов и сборов в Российской Федерации.

7. Охарактеризуйте порядок расчетов с подотчетными лицами.
8. Как осуществляются расчеты с учредителями по причитающимся дивидендам?
9. Что такое сомнительный долг и как создается резерв по сомнительным долгам?
10. Назовите виды удержаний из заработной платы и как они отражаются в учете?

Тесты для самопроверки к главе 4

1. Дебиторская задолженность, безнадежная к получению, перед составлением годового отчета списывается на:

- а) нераспределенную прибыль;
- б) резервный капитал;
- в) добавочный капитал;
- г) убыток.

2. Создан резерв по сомнительным долгам. Какой бухгалтерской проводкой следует отразить данную операцию:

- а) Дт сч. 99 Кт сч. 63;
- б) Дт сч. 84 Кт сч. 63;
- в) Дт сч. 91 Кт сч. 63.

3. Запись Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» означает:

- а) отражение недостачи в пределах норм естественной убыли;
- б) отражение недостачи сверх норм естественной убыли;
- в) предъявление претензий поставщику;
- г) возврат товарно-материальных ценностей.

4. Работнику регулярно выдаются наличные денежные средства под отчет для покупки товаров. Должен ли сотрудник каждый раз писать заявление на получение аванса?

- а) нет, для выдачи денег заявление не обязательно;
- б) нет, достаточно написать заявление один раз;
- в) да, каждый раз заявление обязательно.

5. Начисление подлежащей взысканию с виновного лица суммы недостачи материалов, учитываемых по учетным ценам, сопровождается проводкой:

- а) Дебет сч. 73 Кредит сч. 94;
- б) Дебет сч. 84 Кредит сч. 73;
- в) Дебет сч. 91-2 Кредит сч. 73;
- г) Дебет сч. 94 Кредит сч. 73;
- д) Дебет сч. 99 Кредит сч. 73.

6. Начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов отражают записью:

- а) Дт сч. 91 Кт сч. 68;
- б) Дт сч. 99 Кт сч. 68;

в) Дт сч. 68 Кт сч. 51;

г) Дт сч. 68 Кт сч. 99.

7. Начисленные проценты по кредитам (займам) в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» отражаются:

а) Дт сч. 26 Кт сч. 66, 67;

б) Дт сч. 97 Кт сч. 66, 67;

в) Дт сч. 91.2 Кт сч. 66, 67.

8. К дополнительной заработной плате относят оплату:

а) проработанного времени по тарифным ставкам;

б) по должностным окладам;

в) отпусков;

г) по сдельным расценкам;

д) листов нетрудоспособности;

е) сверхурочных и ночных часов;

ж) времени выполнения государственных и общественных обязанностей;

з) простоев не по вине работников.

9. Начисление дивидендов работникам организации отражается в учете записью:

а) Дт сч. 91 Кт сч. 70;

б) Дт сч. 99 Кт сч. 70;

в) Дт сч. 84 Кт сч. 70;

г) Дт сч. 84 Кт сч. 75.

10. Выдача продукции в качестве оплаты труда следует отразить:

а) Дт сч. 90 Кт сч. 43, Дт сч. 70 Кт сч. 90;

б) Дт сч. 70 Кт сч. 43;

в) Дт сч. 91 Кт сч. 43, Дт сч. 70 Кт сч. 91.

11. Какая из указанных операций не признается объектом налогообложения по НДС:

а) реализация товаров (работ, услуг);

б) передача имущественных прав;

в) передача товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;

г) все указанные выше (в пунктах «а» – «в») операции признаются объектом налогообложения по НДС.

12. При реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры должны составляться:

а) не позднее пяти календарных дней со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг);

б) не позднее пяти календарных дней со дня заключения договора поставки (договоров подряда, возмездного оказания услуг);

в) не позднее пяти календарных дней со дня оформления товарной накладной (актов сдачи-приемки выполненных работ, оказанных услуг);

г) не позднее дня (временного периода), согласованного продавцом товаров (работ, услуг) и покупателем.

13. Какие бухгалтерские записи производятся при продаже товаров покупателям:

- а) Дт сч. 90.1 Кт сч. 62, Дт сч. 90.3 Кт сч. 68, Дт сч. 90.2 Кт сч. 41;
- б) Дт сч. 62 Кт сч. 90.1, Дт сч. 90.3 Кт сч. 68, Дт сч. 90.2 Кт сч. 41;
- в) Дт сч. 62 Кт сч. 90.1, Дт сч. 68 Кт сч. 90.3, Дт сч. 90.2 Кт сч. 41;
- г) Дт сч. 62 Кт сч. 90.1, Дт сч. 90.3 Кт сч. 68, Дт сч. 41 Кт сч. 90.2.

14. Число учредителей публичного акционерного общества не может превышать:

- а) 50;
- б) 100;
- в) 1000;
- г) нет ограничений.

15. С какого момента может быть применен вычет НДС, предъявленного налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг):

- а) с момента оформления счета-фактуры продавцом (с даты составления счета-фактуры);
- б) с момента получения счета-фактуры налогоплательщиком;
- в) с момента соблюдения налогоплательщиком последнего из необходимых условий для применения вычета, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации;
- г) с момента подтверждения налоговым органом возможности применения вычета.

16. После завершения инвентаризации расчетов и оформления ее результатов дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, подлежит списанию бухгалтерской записью:

- а) Дт сч. 91.2 Кт сч. 62, 76;
- б) Дт сч. 60, 76 Кт сч. 91.1;
- в) Дт сч. 99 Кт сч. 62, 76;
- г) Дт сч. 60, 76 Кт сч. 99.

17. После завершения инвентаризации расчетов и оформления ее результатов кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, подлежит списанию бухгалтерской записью:

- а) Дт сч. 60, 76 Кт сч.;
- б) Дт сч. 60, 76 Кт сч. 91.1;
- в) Дт сч. 99 Кт сч. 62, 76;
- г) 99Д-т сч. 91.2 Кт сч. 62, 76.

18. Удержание с виновных лиц сумм недостач и потерь ценностей отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Дт сч. 91 Кт сч. 70;
- б) Дт сч. 73-2 Кт сч. 70;
- в) Дт сч. 70 Кт сч. 73-2;
- г) Дт сч. 70 Кт сч. 94.

Глава 5. Учет капитала и целевого финансирования организаций

5.1. Концепции капитала как объекта учета

Каждая организация, самостоятельно осуществляющая производственную или иную коммерческую деятельность, должна обладать определенным капиталом, т.е. определенной величиной финансовых ресурсов, представляющей собой совокупность материальных ценностей, денежных средств, финансовых вложений и исключительных прав, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности.

Теоретическое исследование дефиниции «капитал», проведенное Евстафьевой Е.М.³⁵ с позиций бухгалтерского учета, позволило ей сформировать три базовых подхода к определению его сущности в рамках учетно-аналитической системы коммерческой организации:

1. капитал - общая стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированную в результате использования основного и оборотного капитала, т.е. чистые активы (собственный капитал);
2. капитал – весь накопленный запас средств, необходимых для производства материальных благ (внеоборотный и оборотный капитал);
3. капитал - совокупность собственного и заемного капитала, необходимого для финансово-хозяйственной деятельности.

Автором была предложена следующая трактовка данного термина «под собственным капиталом коммерческой организации понимается общая стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированная в результате использования основного и оборотного капитала, при этом, источниками собственного капитала выступают уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Данное определение позволяет расширить представление о собственном капитале как объекте бухгалтерского учета».

При составлении финансовой отчетности компания выбирает концепцию капитала и концепцию поддержания капитала — то есть то, как она определяет капитал, и что будет считаться поддержанием и приращением капитала, — в соответствии с которыми будет происходить признание и оценка активов, обязательств, доходов и расходов³⁶.

Концепции собственного капитала можно объединить в пять групп:

1. Классические концепции капитала (концепции поддержания финансового и физического капитала, концепция приоритета собственника, концепция приоритета предприятия, концепция фондов);
2. Концепции прибыли (синтаксическая концепция прибыли, семантическая концепция прибыли, прагматическая концепция прибыли);

³⁵ Евстафьева Е.М. Теория и методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций: автореф. дис. ... доктора эконом. наук: 08.00.12. / Евстафьева Елена Михайловна. - Ростов-на-Дону – 2011. – С. 24-26.

³⁶ Прокопович Д.А. Концепции капитала и поддержания капитала // Вестник профессиональных бухгалтеров, 2012. - № 2. – С. 31.

3. Концепции стоимости (концепция экономической добавленной стоимости, концепция стоимости чистых пассивов, концепция стоимости чистых активов и др.);

4. Концепции управления капиталом (концепция агентских отношений, концепция структуры капитала и др.);

5. Концепции бухгалтерского управления экономическими процессами, влияющими на величину собственного капитала.

Рассмотрим классические концепции капитала - концепции финансового и физического капитала и поддержания капитала.

Сущность собственного капитала проявляется через его функции, которые, в первую очередь, зависят от жизненного цикла коммерческой организации. Функции собственного капитала организации представлены в таблице 5.1.

Таблица 5.1 - Функции собственного капитала коммерческой организации³⁷

№ п/п	Функции	Стадии жизненного цикла коммерческой организации			
		Зарождение и становление	Развитие	Зрелость	Упадок/ликвидация
1.	Функция создания и введения в действие коммерческой организации	+	–	–	–
2.	Функция ответственности и гарантии	+	+	+	+/-
3.	Функция финансирования и обеспечения ликвидности.	+	+	+	+/-
4.	Основа для начисления дивидендов и раздела имущества	-	+	+	+
5.	Функция управления и контроля	+	+	+	+
6.	Защитная функция	-/+	+	+	-/+

Выполнение представленных функций вне зависимости от размера, вида деятельности, организационно-правовой формы и формы собственности коммерческой организации, будет способствовать формированию эффективной системы управления капиталом, которая создаст основу высоких темпов наращивания ресурсного потенциала, обеспечения необходимой финансовой устойчивости на всех стадиях жизненного цикла, постоянного роста эффективности ее деятельности.

5.2. Учет уставного капитала

В настоящее время для характеристики той части собственного капитала, размер которой указывается в учредительных документах, используют понятия «уставный капитал», «складочный капитал» и «уставный фонд», «паевой фонд».

³⁷ Евстафьева Е.М. Теория и методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций: автореф. дис. ... доктора эконом. наук: 08.00.12. / Евстафьева Елена Михайловна. - Ростов-на-Дону – 2011. – С. 26.

Уставный капитал - совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Складочный капитал - совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Уставный фонд (формируют государственные и муниципальные унитарные организации) - совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Паевой фонд - совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также приобретенного и созданного в процессе деятельности.

Наиболее распространенными ОПФ, в которых создаются коммерческие организации, являются общества: акционерные (публичные или непубличные), с ограниченной ответственностью - ООО.

Размер Уставного капитала юридических лиц должен составлять:

- для публичного АО - не менее 100 000 руб.
- для непубличного АО и ООО - не менее 10 000 руб.

Порядок создания ООО регулируется ст. 11 - 13 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 № 14-ФЗ (в ред. от 05.05.2014).

Каждый учредитель ООО должен оплатить полностью свою долю в уставном капитале общества в течение срока, который определен договором об учреждении общества или в случае учреждения общества одним лицом решением об учреждении общества и не может превышать один год с момента государственной регистрации общества. На момент государственной регистрации общества его уставный капитал должен быть оплачен учредителями не менее чем наполовину.

Порядок создания акционерного общества определяется ст. 8 - 11 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 01.09.2014). Создаваемое акционерное общество подлежит обязательной государственной регистрации.

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. Не менее 50 процентов акций общества, распределенных при его учреждении, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента государственной регистрации общества.

Синтетический учет уставного и складочного капитала, уставного и паевого фондов осуществляют на *пассивном счете 80 «Уставный капитал»*.

Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации.

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными до-

кументами, отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Внесение вкладов в уставный капитал (оплату приобретаемых акций акционерного общества) может быть осуществлено в любой материально-вещественной форме: это могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Взнос в уставный капитал имущественных и неимущественных (неденежных) вкладов требует соблюдения ряда условий:

- определение права пользования имуществом, ценными бумагами, капитальными вложениями, переданными в качестве вклада в уставный капитал АО;
- определение денежной компенсации по имуществу, внесенному в счет вклада в уставный капитал, по которому прекращено право пользования (например, договор аренды) и возникает необходимость возврата первоначальному владельцу;
- документальное оформление вкладов участников в уставный капитал АО;
- экспертная оценка объектов, вносимых в оплату доли участника.

Взнос неденежных вкладов участниками в уставный капитал требует оценки их стоимости независимыми экспертами.

Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам; на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».
- производственных запасов (счета 10, 11, 12 и др.) — на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов, животных и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;
- денежных средств (счета 50, 51, 52 и др.) — на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками;
- других счетов — на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

Материальные ценности и нематериальные активы, ценные бумаги и другие финансовые активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Центрального банка РФ, действующему на момент взноса указанных ценностей.

Решение об изменении величины уставного капитала принимается высшим органом управления организацией. За решением должна последовать государственная перерегистрация устава и других учредительных документов.

Увеличение размеров уставного капитала может происходить за счет дополнительной эмиссии акций, увеличения номинальной стоимости прежнего количества акций, путем присоединения к уставному капиталу части полученной обществом прибыли, суммы добавочного капитала и т.д. Увеличение уставного капитала будет отражено в учете по кредиту счета 80 и дебету соответствующих счетов 75-1, 83, 84.

Уменьшение уставного капитала будет отражаться обратными проводками.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Учет уставного капитала акционерного общества

Учредителями акционерного общества являются граждане и (или) юридические лица, принявшие решение о его учреждении.

При создании новых акционерных обществ уставный капитал формируется путем выпуска и продажи акций. При этом уставный капитал непубличного АО формируется путем распределения акций среди заранее определенных физических и юридических лиц. Число учредителей публичного АО не ограничено. Число учредителей непубличного АО не может превышать пятидесяти.

Заранее определяются и суммы вклада каждого акционера.

В синтетическом учете к счету 80 в акционерном обществе необходимо открыть следующие субсчета:

80-1 «Объявленный капитал» - указывается сумма на дату регистрации учредительных документов;

80-2 «Подписной капитал» - в сумме подписки на приобретение акций будущими акционерами;

80-3 «Оплаченный капитал» - на фактическую сумму приобретенных акций независимо от варианта приобретения;

80-4 «Изъятый капитал» - в сумме акций, выкупленных у акционеров с целью аннулирования.

Акционерные общества открытого типа выпускают акции (проводят эмиссию) на продажу на фондовый рынок всем желающим.

На сумму акций учредителей, изъявивших желание быть соучредителями публичного АО, в соответствии с решением их общего собрания в учете на дату регистрации делается запись:

Д-т сч. 75-1 К-т сч. 80-1 «Объявленный капитал»

По мере завершения подписки на акции по номинальной стоимости делается запись:

Д-т сч. 80-1 «Объявленный капитал» К-т сч. 80-2 «Подписной капитал» .

При поступлении в оплату стоимости приобретаемых акций отдельных видов имущества:

Д-т сч. 08, 10, 50, 51 и др. К-т сч. 75-1.

Одновременно делается запись:

Д-т сч. 80-2 «Подписной капитал» К-т сч. 80-3 «Оплаченный капитал».

Реализуемые акции после получения извещения об их продаже в учете отражаются проводкой:

Д-т сч. 80-1 «Объявленный капитал» К-т сч. 80-3 «Оплаченный капитал».

Оплата акций общества при его учреждении производится его учредителями, как правило, *по цене не ниже номинальной стоимости этих акций*.

Оплата дополнительных акций общества, размещаемых посредством подписки, осуществляется по цене, определяемой советом директоров (наблюдательным советом) общества, но не ниже их номинальной стоимости.

В том случае, когда акции продаются по цене выше номинальной стоимости, образуется *эмиссионный доход*, который отражается проводкой **дебет счетов учета 50, 51 и др. кредит счета 83**.

Акционерное общество может *увеличить* свой уставный капитал путем выпуска новых акций, увеличения их номинальной цены, обмена облигаций на акции, передачи имущества на увеличение уставного капитала. Увеличение уставного капитала отражается по кредиту счета 80 и дебету соответствующих счетов денежных средств и другого имущества.

Размер уставного капитала АО может *уменьшаться* вследствие снижения номинальной стоимости акций, выкупа организацией части акций у акционеров, в случаях, когда подпиской на акции не покрывается вся сумма, указанная в извещении о подписке. Уменьшение отражается по дебету счета 80 и кредиту счетов 75 (на сумму уменьшения номинальной стоимости акций), 81 «Собственные акции (доли)» (на стоимость аннулированных акций) и др.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров акции до принятия решения об их дальнейшей судьбе учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)»:

Стоимость выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств (учет по сумме фактических затрат) **(Д-т сч. 81 К-т сч. 50, 51, 55)**.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. На балансе организации они могут отражаться **до 1 года** после их выкупа.

При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счетов учета денежных средств **(Д-т сч. 50, сч. 51, сч. 55 К-т сч. 81)**.

Аннулированные акции списываются на уменьшение уставного капитала **(дебет счета 80 кредит счета 81)**.

Разница в стоимости проданных и аннулированных акций списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

на расходы — дебет счета 91, кредит счета 81;

на доходы — дебет счета 81, кредит счета 91.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов АО оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых

активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах

В кооперативах функции уставного капитала выполняет паевой фонд, а в полном товариществе и товариществе на вере – складочный капитал. Для обобщения информации о состоянии и движении паевого фонда используют **счет 80 «Уставный капитал», к которому открывают субсчета:**

80-1 «Неоплаченный фонд» и 80-2 «Оплаченный фонд».

Член производственного кооператива должен внести не менее 10 % от обязательного паевого взноса к моменту государственной регистрации кооператива, остальную часть обязательного паевого взноса - в течение года с момента государственной регистрации кооператива.

Член потребительского кооператива должен внести не менее 25 % от обязательного паевого взноса к моменту государственной регистрации кооператива, остальную часть обязательного паевого взноса - в сроки, которые предусмотрены уставом потребительского кооператива.

В хозяйственных товариществах внесенный капитал учитывается как *долевой*. Для учета складочного капитала к счету 80 открывается **субсчет «Складочный капитал»** к которому можно открыть 2 группы аналитических счетов:

1. «Неоплаченный капитал» и «Оплаченный капитал»;
2. «Полные товарищи» и «Вкладчики (командисты)».

Участник полного товарищества не может быть одновременно и полным товарищем в товариществе на вере (командитное товарищество).

На каждого участника (вкладчика) открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму внесенного участником вклада в виде денежных средств или другого имущества по рыночным ценам, согласованным участниками.

Величина складочного капитала не является фиксированной величиной и может изменяться. По окончании года сальдо по счету 84 списывают на счет 80 и распределяют между членами товарищества пропорционально их доле в складочном капитале.

При выбытии члена товарищества ему выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале.

Полученная прибыль распределяется между всеми членами товарищества обычно пропорционально их долям в складочном капитале. Убытки распределяются таким же образом, но только между полными участниками товарищества.

При ликвидации товарищества его имущество распределяется между участниками так:

- если имущество продано с прибылью, то она распределяется между участниками сверх их вклада в долевой капитал пропорционально долям в складочном капитале.

- если имущество продано с убытком, то на сумму убытка уменьшается

складочный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. При превышении убытками суммы складочного капитала участники товарищества несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом.

Учет уставного фонда государственного и муниципального унитарного предприятия

Глава III Федерального закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (ред. 05.05.2014) устанавливает, что *уставным фондом* государственного или муниципального предприятия определяется минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов такого предприятия.

Размер уставного фонда государственного предприятия должен составлять **не менее чем пять тысяч минимальных размеров оплаты труда (500 тыс. руб.)**, установленных федеральным законом на дату государственной регистрации государственного предприятия.

Размер уставного фонда муниципального предприятия должен составлять **не менее чем одну тысячу минимальных размеров оплаты труда (100 тыс. руб.)**, установленных федеральным законом на дату государственной регистрации муниципального предприятия.

В казенном предприятии уставный фонд не формируется.

Увеличение уставного фонда государственного или муниципального предприятия допускается только после его формирования в полном объеме, в том числе после передачи государственному или муниципальному предприятию недвижимого и иного имущества, предназначенного для закрепления за ним на праве хозяйственного ведения.

Увеличение уставного фонда государственного или муниципального предприятия может осуществляться за счет дополнительно передаваемого собственником имущества, а также доходов, полученных в результате деятельности такого предприятия. Решение об увеличении уставного фонда государственного или муниципального предприятия может быть принято собственником его имущества только на основании данных утвержденной годовой бухгалтерской отчетности такого предприятия за истекший финансовый год.

Размер уставного фонда с учетом размера его резервного фонда не может превышать стоимость чистых активов такого предприятия.

Одновременно с принятием решения об увеличении уставного фонда собственник его имущества *принимает решение о внесении соответствующих изменений в устав такого предприятия.*

Документы для государственной регистрации внесенных в устав государственного или муниципального предприятия изменений в связи с увеличением его уставного фонда, а также документы, подтверждающие увеличение уставного фонда государственного или муниципального предприятия, должны быть представлены в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц.

Собственник имущества государственного или муниципального предприятия вправе уменьшить уставный фонд такого предприятия.

Кроме того, в случае, если по окончании финансового года стоимость чистых активов государственного или муниципального предприятия окажется меньше размера его уставного фонда, собственник имущества такого предприятия *обязан принять решение об уменьшении размера уставного фонда* до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать эти изменения в установленном законом порядке.

В случае, если по окончании финансового года стоимость чистых активов окажется меньше минимального размера уставного фонда и в течение трех месяцев она не будет восстановлена до минимального размера уставного фонда, собственник имущества государственного или муниципального предприятия должен принять решение о ликвидации или реорганизации такого предприятия.

Стоимость чистых активов государственного или муниципального предприятия определяется по данным бухгалтерского учета.

Если собственник имущества государственного или муниципального предприятия **в течение шести календарных месяцев** после окончания финансового года не принимает решение об уменьшении уставного фонда, о восстановлении размера чистых активов до минимального размера уставного фонда, о ликвидации или реорганизации государственного или муниципального предприятия, кредиторы вправе потребовать от предприятия прекращения или досрочного исполнения обязательств и возмещения причиненных им убытков.

В течение **тридцати дней** с даты принятия решения об уменьшении своего уставного фонда предприятие обязано в письменной форме уведомить всех известных ему кредиторов о его уменьшении и о его новом размере, а также опубликовать в органе печати сообщение о принятом решении. При этом кредиторы вправе в течение **тридцати дней** с даты направления им уведомления о принятом решении или в течение тридцати дней с даты опубликования указанного сообщения потребовать прекращения или досрочного исполнения обязательств государственного или муниципального предприятия и возмещения им убытков.

Государственная регистрация уменьшения уставного фонда государственного или муниципального предприятия осуществляется только при представлении таким предприятием доказательств уведомления об этом кредиторов.

5.3. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал - бухгалтерская категория, предназначенная для отражения источника увеличения (прироста) стоимости имущества по причинам, не зависящим от деятельности организации.

Синтетический учет добавочного капитала ведется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета

- 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;
- 83-2 «Эмиссионный доход»;
- 83-3 «Курсовые разницы» и др.

Добавочный капитал может образоваться в процессе формирования уставного капитала, если кто-либо из учредителей является нерезидентом (иностранным юридическим или физическим лицом), вклад которого предусмотрен в уставе в иностранной валюте. Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал отражается в учете на дату государственной регистрации проводкой:

Д-т сч. 75 -1 К-т сч. 80 - на сумму в иностранной валюте и одновременно в рублях по курсу ЦБ РФ.

На дату внесения вклада или на отчетную дату курс иностранной валюты может измениться, что приведет к изменению рублевой стоимости вклада. Разница, возникающая при оценке валюты и валютных ценностей и другого имущества, вносимых в счет вкладов в уставный капитал от оценки их в учредительных документах списываются на счет 83 «Добавочный капитал».

Внесение в уставный капитал вкладов в иностранной валюте отражают:

Дебет счета 52 Кредит счета 75

На сумму положительной курсовой разницы:

Дебет счета 75 Кредит счета 83-3

На сумму отрицательной курсовой разницы:

Дебет счета 83-3 Кредит счета 75

Добавочный капитал может стать результатом продажи (размещения) акций акционерного общества по цене, превышающей их номинальную стоимость. Номинальная стоимость размещенных акций образует уставный капитал акционерного общества, а суммы, полученные сверх того (так называемый *эмиссионный доход*, уменьшенный на сумму расходов на эмиссию акций), направляются на образование добавочного капитала:

Д-т сч. 75 -1 К-т сч. 83-2

Эмиссионный доход рассматривается как резерв, создаваемый для покрытия возможных убытков при реализации акций по стоимости ниже номинальной.

Еще одним из слагаемых добавочного капитала может быть прирост стоимости основных средств по результатам их переоценки, которая проводится по решению руководства предприятия по состоянию на 1 января отчетного года для выявления рыночной стоимости имеющихся в организации основных средств. В бухгалтерском учете сумма дооценки основных средств отражается следующей проводкой:

Д-т сч. 01 К-т сч. 83-1

Вместе с этой операцией следует в той же пропорции отразить увеличение амортизации по объектам, подвергшимся дооценке:

Д-т сч. 83-1 К-т сч. 02

В соответствии с ПБУ 6/01 переоценка основных средств должна в дальнейшем проводиться регулярно, и какими будут ее результаты, сказать заранее нельзя. Возможная последующая дооценка будет отражаться в учете такими же проводками. Если в результате последующей переоценки стоимость основных средств будет снижаться, то на покрытие потерь от уценки в первую очередь

будет направлена сумма созданного в результате дооценки добавочного капитала, что будет отражаться обратными проводками:

Д-т сч. 83-1 К-т сч. 01 - на сумму уценки основных средств;

Д-т сч. 02 К-т сч. 83 - на сумму уменьшения амортизации по уцениваемым объектам.

Кроме приведенных операций, уменьшение добавочного капитала может произойти также при его направлении на увеличение уставного капитала с одновременным изменением доли учредителей (после внесения соответствующих изменений в учредительные документы и их регистрации):

Д-т сч. 83 К-т сч. 75

Д-т сч. 75-1 К-т сч. 80

При выходе кого-либо из собственников из состава учредителей ему возвращается его доля из уставного капитала, а также может быть выделена часть добавочного капитала, пропорциональная его вкладу в уставный капитал, что отражается проводкой:

Д-т сч. 83 К-т сч. 75-1.

Причитающаяся учредителю часть добавочного капитала является его доходом в отличие от возвращенной доли из уставного капитала. Следовательно, из этой суммы должен быть удержан налог на прибыль.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

5.4. Учет резервного капитала

Источником образования резервного капитала является прибыль, оставшаяся после уплаты налога на прибыль.

В соответствии со ст. 35 Федерального закона № 208-ФЗ акционерные общества формируют *резервный фонд*, который предназначается для покрытия их убытков, для погашения облигаций общества и выкупа своих акций у акционеров в случае отсутствия иных средств. На другие цели резервный фонд направлен быть не может.

Размер резервного фонда акционерного общества должен быть предусмотрен его уставом. При этом следует учитывать ограничения, установленные Законом: ежегодные отчисления в резервный фонд - не менее 5% от чистой прибыли общества; **минимальный размер резервного фонда - 5% от уставного капитала**. Срок, в течение которого может быть полностью сформирован резервный фонд, не ограничивается.

Кооператив в обязательном порядке формирует резервный фонд, который является неделимым и размер которого должен составлять не менее 10 % от паевого фонда кооператива. Порядок формирования резервного фонда устанавливается уставом кооператива.

Унитарное предприятие за счет остающейся в его распоряжении чистой прибыли создает резервный фонд в порядке и в размерах, которые предусмот-

рены его уставом. Средства резервного фонда используются исключительно на покрытие убытков унитарного предприятия.

В организациях других организационно-правовых форм образование резервного капитала осуществляется в добровольном порядке.

Синтетический учет наличия и движения резервного капитала ведут на *пассивном счете 82 «Резервный капитал»*. По *кредиту* счета 82 отражается сальдо на начало отчетного периода, отчисления в резервный капитал.

Для отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по созданию и пополнению резервного фонда (капитала) администрации акционерного общества необходимо получить письменное указание высшего органа управления обществом. Как правило, это выписка из протокола собрания акционеров о распределении чистой прибыли общества по итогам года. На основании этого документа бухгалтер составит проводку по направлению части нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении акционеров (учредителей) по окончании отчетного года, на образование или пополнение резервного фонда (капитала):

Д-т сч. 84 К-т сч. 82 «Резервный капитал» - на сумму, указанную в протоколе собрания акционеров.

По дебету счета 82 отражается использование резервного капитала.

Использование средств резервного фонда (капитала) АО крайне ограничено:

Д-т сч. 82 К-т сч. 75-2 «Расчеты по выплате доходов» - на сумму задолженности учредителям по выплате дивидендов (на основании устава);

Д-т сч. 82 К-т сч. 84 - направлено на покрытие убытка организации по итогам отчетного года (на основании решения собрания акционеров).

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать на различные цели, в том числе на:

- покрытие убытков от хозяйственной деятельности (кредитуют счет 84);
- выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (кредитуют счета 70 и 75);
- увеличение уставного капитала (кредитуют счет 80).

Регистром синтетического и аналитического учета резервного капитала является журнал-ордер № 12. В данном отчетном регистре на основании данных из других учетных регистров и документов первичного учета отражают операции по образованию, пополнению и использованию резервного капитала. На оборотной стороне журнала-ордера приведены аналитические данные по направлениям использования капитала и о его остатках на начало и конец месяца. Эти данные используют при составлении **отчета о движении капитала**.

5.5. Учет целевого финансирования

К *целевому финансированию* относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.

Источниками целевого финансирования являются ассигнования из государственного, регионального или местного бюджета; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций и др.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается.

Синтетический учет средств целевого назначения ведется на *пассивном счете 86 «Целевое финансирование»*.

По кредиту данного счета отражают поступление средств, а *по дебету* - расходование.

Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Основная часть целевого финансирования приходится на государственную помощь, оказываемую государством коммерческим организациям. Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н). *Государственной помощью* признается увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

В соответствии с ПБУ 13/2000 организация принимает бюджетные средства, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть заключенные организацией договора, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

- имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

Государственная помощь предоставляется в виде субвенций, субсидий, бюджетных кредитов, в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество). Под **субвенцией** понимают бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе, а под **субсидией** — бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Поступающие бюджетные средства в учете подразделяют **на две группы**:

1. направляемые на финансирование капитальных вложений;
2. используемые для оплаты текущих расходов.

При принятии к учету бюджетных средств их выделение отражают как *возникновение дебиторской задолженности по целевым бюджетным средствам* и оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 Кредит счета 86.

Фактическое поступление бюджетных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств (51,55 и др.), счетов учета имущества (08, 10 и др.) с кредита счета 76.

Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.п.

Использование средств целевого финансирования отражают по дебету счета 86 и кредиту счетов:

20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» — при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации;

83 «Добавочный капитал» — при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств;

98 «Доходы будущих периодов» — при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов и т.п.

Списание бюджетных средств со счета 86 производится на систематической основе.

Суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов списываются со счета учета целевого финансирования на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, **подлежащих** амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, **не подлежащих** амортизации.

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списываются *с дебета счета 86 в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов»*, при вводе внеоборотных средств в эксплуатацию (дебетуют счета 01 или 04 с кредита счета 08).

В течение срока использования внеоборотных активов в размере начисленной амортизации бюджетные средства списываются как прочие доходы *с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91*.

Суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов списываются в период признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера.

В момент принятия к учету материально-производственных запасов (МПЗ), начисления оплаты труда или осуществления других расходов за счет бюджетных средств делается запись: *дебет счета 86 кредит счета 98*.

По мере отпуска МПЗ на производственные нужды и осуществления других расходов за счет бюджетных средств суммы списывают *в дебет счета 98 с кредита счета 91*.

Если в отчетном году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна возвратить ресурсы, признанные ранее в этом же году в ка-

честве бюджетных средств, то в бухгалтерском учете производятся исправительные (сторнировочные) записи.

Если в отчетном году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна возвратить средства, полученные в качестве государственной помощи в предыдущие годы, то на сумму, подлежащую возврату, производится запись:

- в части предоставленных бюджетных средств на финансирование капитальных расходов – **Дт сч. 86 Кт сч. 76.**

Одновременно делается запись **Дт сч. 91, 98 Кт сч. 86** - на сумму амортизации основных средств и нематериальных активов, которая была начислена, и несписанной суммы доходов будущих периодов;

- в части бюджетных средств на финансирование текущих расходов - в **Дт сч. 86 Кт сч. 76.** Одновременно делается запись **Дт сч. 91, 98 Кт сч. 86.**

Если сумма, подлежащая возврату, превышает соответствующий остаток целевого финансирования или такой остаток отсутствует вовсе, то в бухгалтерском учете производится запись в уменьшение финансовых результатов организации и возникновение задолженности по их возврату (**Дт сч. 91 К-т сч. 76**).

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

5.6. Инвентаризация уставного капитала организации

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности обязательной процедурой является проведение инвентаризации имущества, обязательств и капитала организации в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

Предварительным этапом инвентаризации собственного капитала является исследование уставного капитала, который представляет собой сумму вкладов, инвестированных собственниками в имущество организации для обеспечения его уставной деятельности. Размер уставного капитала определяется в учредительных документах в соответствии с законодательными нормами, установленными для организаций в зависимости от организационно-правовой формы. Принятая к учету на дату государственной регистрации организации величина уставного капитала остается неизменной, за исключением отдельных случаев, предусмотренных законодательством. Любое изменение уставного капитала отражается в учете только после того, как в учредительные документы внесены соответствующие изменения.

К задачам инвентаризационной комиссии относятся:

- проверка порядка формирования уставного капитала: выпуска и распределения акций (долей), обеспечение полноты оплаты акций (долей);
- подтверждение первоначальной оценки имущественных вкладов учредителей в уставный капитал;
- проверка бухгалтерского и налогового учета операций с уставным капиталом;

– фактическое установление соответствия стоимости чистых активов величине уставного капитала.

Инвентаризация уставного капитала организаций начинается с проверки реальности сальдо по счету 80 по данным бухгалтерского учета, главной книги организации. С этой целью комиссия предварительно изучает учредительные документы, соответствие их содержания нормам действующего законодательства; определяет статус юридического лица, сферу деятельности и права его функционирования; проверяет наличие лицензий по видам деятельности. По акционерным обществам проверяются тип общества (публичное или непубличное), количество, номинальная стоимость, категории, наименование акций и типы привилегированных акций; права владельцев акций каждой категории (типа); ограничения на количество акций, их суммарная номинальная стоимость, а также максимальное число голосов, предоставляемых одному акционеру.

Проверка учредительных документов предусматривает исследование порядка государственной регистрации организации и постановки на учет в налоговых органах и внебюджетных фондах, что подтверждается наличием соответствующих свидетельств и справок.

Инвентаризация формирования уставного капитала предполагает анализ состава учредителей, их долей в уставном капитале, источников взносов имущественных вкладов в уставный капитал. При проверке численности учредителей и их вкладов в уставном капитале необходимо учитывать, что их максимальная численность и максимальная доля вклада в уставный капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяются законом для юридических лиц соответствующего вида.

Каждый акционер (учредитель) должен полностью внести свой вклад в уставный капитал в течение срока, который определен учредительным договором и который не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества. Стоимость вклада учредителя общества должна быть не менее номинальной стоимости его доли. В случае неполной оплаты уставного капитала общества в течение года с момента его государственной регистрации общество должно или объявить об уменьшении своего уставного капитала до фактически оплаченного его размера и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке, или принять решение о ликвидации организации.

Инвентаризация расчетов с акционерами (участниками) по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется по счету 75. Особое внимание комиссия уделяет проверке иностранного капитала, вкладов иностранных инвесторов в иностранной валюте, порядку отражения курсовых разниц.

Инвентаризация уставного капитала предполагает проверку имущественных вкладов учредителей.

Инвентаризационная комиссия в процессе проверки должна учитывать, что российским законодательством установлено ограничение в отношении имущественных прав, которыми могут быть оплачены уставные капиталы как акционерного общества, так и общества с ограниченной ответственностью. Федеральным законом от 25.10.2001 № 137-ФЗ (в ред. от 23.06.2014) «О введении

в действие Земельного кодекса Российской Федерации» не допускается внесение права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками в уставные (складочные) капиталы коммерческих организаций.

В процессе инвентаризации уставного капитала проверке могут быть подвергнуты операции по отчуждению имущества в пользу учредителя при его выходе из общества. Отчуждение имущества в том составе, в котором были сделаны имущественные вклады на момент создания организации, является ошибкой, поскольку на имущество, переданное обществу в виде вкладов в уставный капитал, участники утрачивают право собственности, но получают в собственность соответствующие доли в уставном капитале. Все имущество общества принадлежит ему на праве собственности как юридическому лицу, а участники являются собственниками своих долей.

Инвентаризация уставного капитала предусматривает анализ операций по изменению его размера. Исходя из требований действующего законодательства и финансово-производственной целесообразности организация может увеличивать или уменьшать уставный капитал, а также изменять его структуру.

В качестве специального вопроса плана инвентаризации уставного капитала может быть выделено налогообложение операций по изменению его размера.

5.7. Международная практика формирования, оценки и учета капитала

Одной из ключевых теоретических конструкций, лежащих в основе методологии учета, определяемой МСФО, являются так называемые концепции капитала (*concepts of capital*). Их идея состоит в определении возможных трактовок прибыли компании и ее капитала, базирующихся на экономической концепции создания бухгалтерской информации.

Принципы МСФО позволяют компаниям выбрать в качестве базы учетной методологии одну из двух концепций капитала:

1. поддержания финансового капитала;
2. поддержания физического (или экономического) капитала³⁸.

«Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» предусматривают возможность выбора финансовой или физической концепций капитала в зависимости от представлений и потребностей пользователей финансовой отчетности. Выбор концепции капитала указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли.

Финансовая концепция капитала делает акцент на инвестированные деньги или инвестированную покупательную способность.

С этой точки зрения, капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании. И принадлежащий собственникам потенциал по генерированию чистого потока денежных средств (что составляет суть капитала) в этом случае определяется непосредственно как разница между

³⁸ Жумабаева М. Концепции поддержания капитала в системе бухгалтерского учета. [Электронный ресурс]. - URL. <http://be5.biz/ekonomika1/r2011/00398.htm>

будущими поступлениями денежных средств от имеющихся активов компании и будущими платежами денежных средств по существующим обязательствам.

Например, ожидаемые притоки по активам — 200 млн. руб., ожидаемые оттоки по обязательствам — 150 млн. руб., тогда капитал оценивается в 50 млн. руб.

Финансовая концепция капитала выбирается, когда пользователи финансовой отчетности главным образом нацелены на обеспечение и прирост номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала. Большинство компаний для составления своей финансовой отчетности приняли именно эту концепцию.

Физическая концепция капитала делает акцент на операционной способности компании. С этой точки зрения капитал рассматривается как производственная мощность компании, основанная, например, на выпуске единиц продукции в день. Потенциал по генерированию чистого потока денежных средств в данном случае определяется как произведение плановой величины прибыли на единицу деятельности (выпуска продукции) и существующей производственной мощности компании в единицах деятельности.

Например, прибыль компании с каждой единицы проданной продукции — 5 руб., текущая производственная мощность — 1 млн. единиц в год, ожидаемый срок работы — 10 лет, тогда капитал оценивается в 50 млн. руб.

Физическая концепция капитала выбирается, когда пользователи финансовой отчетности главным образом нацелены на обеспечение и прирост операционной способности компании.

Концепция поддержания капитала рассматривает то, как компания определяет капитал, который она собирается поддерживать. Она устанавливает связь между концепциями капитала и концепциями прибыли, определяя критерий, по которому измеряется прибыль.

Концепция поддержания капитала помогает различать, между прибылью компании на капитал и возвратом (поддержанием) ее капитала. Только притоки активов, превышающие суммы, необходимые для поддержания капитала, могут считаться прибылью и поэтому называться прибылью на капитал. Иначе говоря, компания сохранила свой капитал, если в конце периода она имеет такой же капитал, как и имела в начале периода. Любая сумма сверх требуемой для поддержания капитала в начале периода является прибылью.

Таким образом, прибыль — это остаточная величина, которая получается после вычета из доходов расходов и отчислений на поддержание капитала (где это необходимо). Если доходов недостаточно для покрытия расходов и отчислений на поддержание капитала, то образуется чистый убыток³⁹.

Сравнительная характеристика концепций поддержания капитала приведена в таблице 5.2.

Таким образом, выбор основ оценки и концепции поддержания капитала определяет учетную модель, используемую при подготовке финансовой отчет-

³⁹ Прокопович Д.А. Концепции капитала и поддержания капитала // Вестник профессиональных бухгалтеров, 2012. - № 2. - С.33.

ности. Различные учетные модели дают пользователям разную степень уместности и надежности информации в финансовой отчетности.

Таблица 5.2 - Сравнительная характеристика концепций поддержания капитала⁴⁰

Элементы сравнения	Поддержание финансового капитала	Поддержание физического капитала
Момент признания полученной прибыли	Финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце периода превышает финансовую (денежную) сумму в начале периода после вычета всех распределений и взносов владельцев в течение отчетного периода	Физическая производительность компании в конце периода превышает физическую производительность в начале периода после вычета всех распределений и вкладов владельцев в течение периода
Основа оценки	Не требует использования конкретной основы оценки. Выбор её зависит от типа финансового капитала, который собирается поддерживать предприятие	Восстановительная стоимость
Отражение результатов изменений цен на активы и обязательства	Увеличение цен активов рассматривается как доходы от владения	Изменения цен рассматриваются как изменения в измерении физической производительности компании

Руководство экономического субъекта должно на основе профессионального суждения выбрать приемлемую модель учета капитала, которая обеспечивает баланс между уместностью и надежностью с учетом потребностей пользователей и положений стандартов.

Контрольные вопросы:

1. Какие категории включаются в собственный капитал предприятия?
2. Укажите минимальный размер уставного капитала для акционерных обществ и ООО.
3. Как осуществляется учет уставного капитала в акционерных обществах.
4. Опишите порядок учета складочного капитала в товариществах и кооперативах
5. Из каких источников формируется добавочный капитал предприятия?
6. Как происходит образование резервного капитала на предприятиях разных форм собственности?
7. Перечислите основные виды государственной помощи.
8. Как отражается на счетах бухгалтерского учета использование средств целевого финансирования?
9. Назовите основные этапы инвентаризации уставного капитала.
10. Охарактеризуйте основные концепции капитала в соответствии с принципами МСФО.

⁴⁰ Жумабаева М. Концепции поддержания капитала в системе бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. - URL: <http://be5.biz/ekonomika1/r2011/00398.htm>

Тесты для самопроверки к главе 5

1. Созданный в процессе хозяйственной деятельности собственный капитал существует в форме:

- а) уставного капитала;
- б) добавочного капитала;
- в) резервного капитала;
- г) нераспределенной прибыли;
- д) резервов предстоящих расходов.

2. Фактическая себестоимость производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставной капитал, определяется исходя из оценки:

- а) рыночной;
- б) экспертной;
- в) согласованной с учредителями;
- г) первоначальной;
- д) остаточной.

3. На сумму ожидаемого вклада в валюте в учете приватизированного предприятия делается запись по дебету счета 75 и кредиту счета:

- а) 80 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал»;
- б) 80 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал»;
- в) 80 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал»;
- г) 75 «Расчеты с учредителями».

4. До момента перерегистрации уставного капитала ООО внесение дополнительных вкладов отражается в учете записью

- а) Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
- б) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 86 «Целевое финансирование»;
- в) Д-т сч. 86 «Целевое финансирование» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
- г) Д-т сч. 51 «Расчётные счета» К-т сч. 80 «Уставный капитал».

5. При поступлении средств в оплату акций от учредителей (участников) в учете делается запись по дебету счетов денежных средств и ценностей и кредиту счета:

- а) 80 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал»;
- б) 80 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал»;
- в) 80 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал»;
- г) 75 «Расчеты с учредителями».

6. Открытие расчетного счета после государственной регистрации товарищества отражается в учете записью:

- а) Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»;
- б) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 55 «Специальные счета в банках»;
- в) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
- г) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 80 «Уставный капитал».

7. Суммы фактически внесённых денежных средств в счёт вклада в уставный капитал АО отражаются в учете записью:

- а) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»;
- б) Д-т сч. 75 «Расчёты с учредителями» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
- в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»;
- г) Д-т сч. 75 «Расчёты с учредителями» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

8. Использование резервного капитала при выкупе собственных облигаций отражается в учете записью:

- а) Д-т сч. 82 «Резервный капитал» К-т сч. 66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам»;
- б) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»;
- в) Д-т сч. 66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам» К-т сч. 82 «Резервный капитал»;
- г) Д-т сч. 75 «Расчёты с учредителями» К-т сч. 82 «Резервный капитал».

9. Остаток по счету 80 «Уставный капитал» может изменяться в случае:

- а) отражения изменений на счетах бухгалтерского учета;
- б) не может;
- в) после изменений в учредительных документах;
- г) получения нераспределенной прибыли.

10. При принятии к учету государственной помощи по мере фактического получения бюджетных средств в учете делается запись по дебету счетов денежных средств и кредиту счета:

- а) 55 «Специальные счета в банках»;
- б) 86 «Целевое финансирование»;
- в) 98 «Доходы будущих периодов»;
- г) 97 «Расходы будущих периодов».

11. Задолженность участника ООО по взносу в уставный капитал отражается в:

- а) активе баланса;
- б) пассиве баланса;
- в) она вообще в балансе не отражается.

12. Собственный капитал – это...

- а) средства, вложенные собственниками предприятия;
- б) часть актива предприятия, остающаяся после вычета его обязательств;
- в) сумма средств собственников предприятия и прибыли, заработанной предприятием.

13. Какая из перечисленных функций не является функцией собственного капитала?

- а) фискальная;
- б) гарантия защиты прав кредиторов;
- в) функция управления и контроля.

14. Изъятый капитал – это...

- а) сумма, изымаемая по результатам проверки налоговыми органами;
- б) фактическая себестоимость акций собственной эмиссии или долей, купленных обществом у его участников;
- в) часть прибыли, изымаемая в виде налога на прибыль.

15. Какая операция не может быть осуществлена за счет резервного капитала?

- а) выдана заработная плата работникам;
- б) выплачены дивиденды по привилегированным акциям;
- в) покрыт убыток отчетного периода.

16. Согласно финансовой концепции капитала капитал рассматривается как:

- а) синоним чистых активов;
- б) производственная мощность компании;
- в) чистый денежный поток организации.

17. Согласно физической концепции капитала капитал рассматривается как:

- а) чистый денежный поток организации;
- б) производственная мощность компании;
- в) синоним чистых активов или собственного капитала.

18. Инвентаризация формирования уставного капитала предполагает:

- а) анализ состава учредителей;
- б) анализ долей учредителей в уставном капитале;
- в) проверку источников взносов имущественных вкладов в уставный капитал;
- г) анализ операций по изменению размера уставного капитала;
- д) все перечисленное в а), б), в), г).

19. Суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов списываются:

- а) в периоде следующем за периодом признания расходов, на финансирование которых они предоставлены;
- б) до осуществления расходов, на финансирование которых они предоставлены;
- в) в период признания расходов, на финансирование которых они предоставлены.

20. Суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов списываются со счета 86:

- а) на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих амортизации;
- б) в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации;
- в) единовременно при вводе внеоборотных активов в эксплуатацию.

21. При принятии к учету бюджетных средств их выделение оформляют бухгалтерской записью:

- а) Дебет счета 51 Кредит счета 86;
- б) Дебет счета 76 Кредит счета 86;
- в) Дебет счета 86 Кредит счета 91;
- г) Дебет счета 75 Кредит счета 76.

Глава 6. Проблемы учета доходов, расходов и финансовых результатов

6.1. Признание доходов и расходов для целей бухгалтерского учета

В отечественной практике понятие «доход» раскрывается в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и в Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации». Согласно которым **доходами** организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Пунктом 12 ПБУ 9/99 установлено, что выручка признается в бухгалтерском учете при наличии, в частности, следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена.

При такой ситуации бухгалтер может сначала:

- отразить дебиторскую задолженность и сумму выручки на день отгрузки товаров без учета суммы процентов по коммерческому кредиту;
- увеличивать дебиторскую задолженность и доначислять сумму выручки по итогам каждого месяца, по окончании которого товар не был оплачен, исходя из суммы процентов, причитающихся к получению.

После полной оплаты полученного товара производится окончательный перерасчет дебиторской задолженности и размера выручки.

Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода (списание или создание резерва сомнительных долгов), а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки⁴¹.

Минфин РФ разместил на своем официальном сайте (www.minfin.ru) проект новой версии бухгалтерского стандарта «Доходы организации». В нем не только по-новому квалифицированы доходы, получаемые коммерческими организациями от своей деятельности, но и внесены существенные изменения в порядок их признания. Все новации этой версии ПБУ «Доходы» свидетельствуют о сближении отечественного стандарта со стандартами международными.

Признание выручки должно сопровождаться и одновременным признанием расходов, обеспечивших выручку, что отвечает концепции соответствия. Признание выручки в отчете о финансовых результатах, как правило, отвечает признанию в бухгалтерском балансе дебиторской задолженности покупателя, что демонстрирует высокую вероятность получения вознаграждения. Соответствующие расходы отражаются в составе себестоимости проданных товаров, но

⁴¹ Бровкина, Н.Д. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие / Н.Д. Бровкина, 2012. – С. 87.

могут быть включены в управленческие или коммерческие расходы или другие статьи отчета о финансовых результатах.

Согласно ст. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)⁴² *расходы признаются* в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

6.2. Классификация доходов и расходов в бухгалтерском финансовом учете

В ПБУ 9/99 «Доходы организации» приводится подробная классификация статей доходов в зависимости от характера доходов, условий их получения и направлений деятельности организации. В свою очередь, принцип отнесения доходов к конкретной группе определяется характером производственной деятельности предприятия и его внепроизводственных операций.

⁴² Приказ Минфина России от 06.05.1999 №33н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

В российском бухгалтерском учете все доходы принято делить на две основные группы:

1) доходы от обычных видов деятельности (выручка от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг);

2) прочие доходы:

- доходы от операций по продаже и иному выбытию имущества организации: основных средств, материалов и др. Как правило, эти объекты реализуются, если их использование в хозяйственной деятельности организации уже экономически невыгодно;

- доходы от операций, не связанных с реализацией активов. Так, к прочим относятся доходы, связанные с безвозмездным поступлением активов, получением штрафов, пеней, неустоек, связанных с нарушением договорных отношений, и др.;

- доходы, возникающие в результате различных чрезвычайных ситуаций. Так, если застрахованное имущество предприятия пострадало от чрезвычайной ситуации, сумма страхового возмещения будет признана прочими доходами. К прочим доходам в данном случае относят и стоимость остатков материальных ценностей, которые могут быть использованы в хозяйственной деятельности;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, и т.д.⁴³

Расходы организации, как правило, связаны с получением доходов. Поэтому в бухгалтерском учете согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» выделяют две группы расходов:

1) расходы по обычным видам деятельности;

2) прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности связаны с получением доходов от обычных видов деятельности. К ним относятся затраты:

– на покупку сырья, основных материалов, комплектующих, топлива, энергии;

– оплату труда работников предприятия;

– амортизацию основных средств, нематериальных активов;

– продажу произведенной продукции (работ, услуг) и др.

К прочим расходам, в частности, относят:

– расходы, связанные с операциями по продаже, иному выбытию и списанию имущества организации: основных средств, материалов и др.;

– расходы по операциям, не связанным с реализацией активов (например, на уплату процентов по кредитам и займам; штрафы, пени, неустойки, связанные с нарушением договорных отношений, и др.);

– расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.);

– убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

⁴³ Агабекян, О.В. Реализация: бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс] / О.В. Агабекян, К.С. Макарова // Налоговый вестник, 2012. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, и т.д.

6.3. Проблемы признания доходов и расходов организаций

Проблемы признания доходов и расходов наиболее верно сформулированы Я.В. Соколовым и его соавторами⁴⁴.

Проблемы признания **доходов** заключаются в следующем:

1) главным является то, с какого момента формируется прибыль: с момента, когда приобретенная партия окупилась, или постепенно с момента продажи первых единиц. Для формирования финансовой отчетности этот вопрос решается в пользу второго варианта, предполагающего соответствие затрат доходам. Однако в практической работе следует принимать во внимание и первый вариант, иначе парадоксы не будут сняты;

2) признание дохода по оплате или по отгрузке в зависимости от перехода права собственности — это дело руководства предприятия, которое, заключая договоры поставки, делает свой выбор;

3) продажа в кредит трактуется однозначно: товар перешел в собственность покупателя в момент передачи, и у предприятия возник доход. Но при анализе отчетности этому моменту должно быть уделено первостепенное внимание;

4) учет курсовых разниц также решается согласно действующим нормативным документам, то же относится к учету векселей;

5) авансы нельзя считать доходом, ибо они становятся таковыми только после того, как превратятся в источник затрат, создающих доходы;

6) операции, связанные с выполнением договора мены, рассматриваются как формирующие доход и приносящие прибыль, однако в этом случае товарная масса по стоимости возрастает, а денежных средств не становится больше;

7) операции по договорам дарения между юридическими лицами запрещены, но если физическое лицо безвозмездно вносит ценности юридическому лицу, это рассматривается как доход предприятия;

8) доход и, следовательно, прибыль формируются в бухгалтерском учете после реализации продукции, под которой понимается переход права собственности на вещь.

В части **расходов** проблемы исчисления прибыли решаются не так однозначно. Самой распространенной проблемой является деление расходов на **капитализируемые**, т.е. показываемые на балансе, и **декапитализируемые**, т.е. списываемые в виде затрат отчетного периода. Известно, что затраты делятся на прямые и косвенные. Первые, безусловно, капитализируются, так как связаны они с расходами, непосредственно включаемыми в конкретные виды продукции, скажем, затраты на материалы. Вторые могут капитализироваться либо декапи-

⁴⁴ Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика [Текст]: учебник для магистров всех экономических специальностей / СПбГУ, экон. факультет; Под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2010. – С. 76-80.

тализироваться, так как относятся, как правило, ко всем видам продукции, например, расходы на заработную плату и содержание аппарата управления.

Здесь затрагивается, прежде всего, вопрос оценки выпускаемой продукции.

Дело в том, что в течение всего отчетного периода выпускается готовая продукция, как правило, ежедневно. Ее движение отражается на специальном счете «Готовая продукция», но поскольку фактическая себестоимость ее может быть выявлена только по окончании отчетного периода, то внутри этого периода фактическая себестоимость выпускаемой продукции остается неизвестной. Поэтому в действующем Плате счетов бухгалтерского учета введен счет-экран «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В настоящее время предусматривается возможность выбора одного из двух подходов к соотношению прямых расходов и косвенных с отчетными периодами, в которых они фиксируются (рис. 6.1).

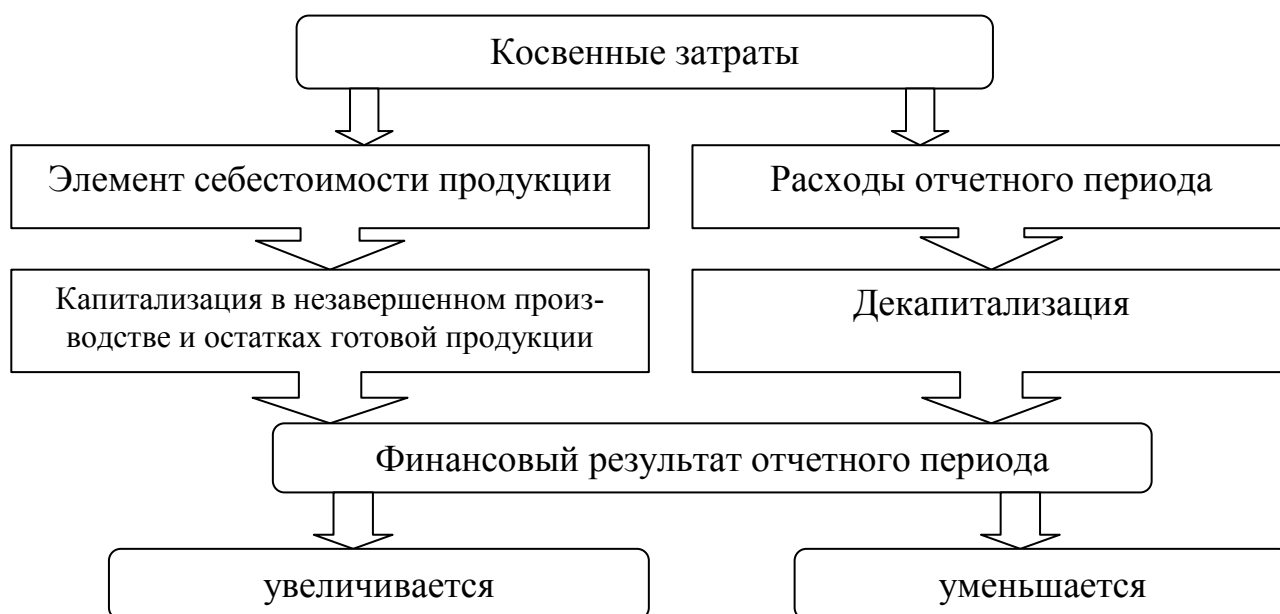


Рисунок 6.1 - Отражение в бухгалтерском учете косвенных затрат

Первый подход основывается на рассмотрении косвенных расходов как составляющей затрат организации по выпуску продукции. Здесь утверждается, что хотя размер косвенных расходов и не связан с объемом выпуска продукции, без этих затрат существование предприятия, задачей которого являются выпуск и продажа продукции, невозможно. Следовательно, расходы эти должны учитываться как один из элементов себестоимости готовой продукции.

С позиции исчисления финансовых результатов деятельности организации это означает, что часть данных расходов капитализируется в суммах оценки незавершенного производства и остатков готовой продукции на конец отчетного периода. И в данном случае устанавливается, что расходы, учтенные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства производили из-

делия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Однако в учетной политике можно предусмотреть и **второй подход** — декапитализацию общехозяйственных расходов, ибо они рассматриваются в этом случае как следствие принципа временной определенности. Согласно данному подходу величина косвенных расходов не зависит от объема производства. Более того, они возникнут у предприятия даже в том случае, если продукцию вообще не станут выпускать. Поэтому считается, что они должны быть полностью списаны, декапитализированы, поскольку относятся непосредственно к тому отчетному периоду, в котором возникли.

Отсюда следует, что косвенные расходы должны быть декапитализированы, т.е. сразу списаны в дебет счета 90 «Продажи».

Списание в полном объеме общехозяйственных расходов в том отчетном периоде, в котором они возникли, означает, что их суммы не учитываются при исчислении себестоимости выпускаемой продукции, так как списываются в уменьшение финансового результата текущего отчетного периода.

Таким образом, смена в учетной политике применяемого метода учета косвенных расходов при полном сохранении объемов выпуска и продажи продукции, при сохранении цены ее продажи снижают прибыль организации. Реальное финансовое положение организации совершенно не изменилось, но изменился применяемый метод распределения расходов по отчетным периодам⁴⁵.

6.4. Сравнение российской и международной практики учета расходов и доходов по обычным видам деятельности и пути совершенствования учета в России

В международной практике учета определение дохода как экономической категории раскрыто в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности. Общие вопросы представления информации о доходах в бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматриваются в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Вопросы учета отдельных видов доходов затрагиваются большинством стандартов, в частности МСФО (IAS) 18 «Выручка», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 17 «Аренда» и др.⁴⁶

Цель стандарта МСФО (IAS) 18 «Выручка» — определение момента признания и оценки выручки, а также видов выручки, на которые распространяются правила стандарта.

Доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения

⁴⁵ Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика [Текст]: учебник для магистров всех экономических специальностей / СПбГУ, экон. факультет; Под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой. — М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2010. — С. 76-80.

⁴⁶ Сыроижко, В.В. МСФО (IAS) 18 «Выручка» и российские правила учета доходов: сравнительная характеристика [Электронный ресурс] / В.В.Сыроижко, Е.В.Мазурина // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 14. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала⁴⁷.

Согласно Принципам МСФО доход представляет собой приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Принцип отнесения доходов к конкретной группе согласно российским стандартам совпадает с правилами МСФО (IAS) 18 «Выручка». Как в ПБУ 9/99 «Доходы организации», так и в МСФО (IAS) 18 «Выручка» присутствует некая неопределенность в отнесении доходов к доходам по обычной деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут выступать основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата)⁴⁸.

В соответствии с МСФО (IAS) 18 выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.

Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между предприятием и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых предприятием.

В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или эквивалентов денежных средств, а суммой выручки является полученная или подлежащая получению сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств. Однако в случае, если поступление денежных средств или эквивалентов денежных средств откладывается, справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или подлежащей получению номинальной суммы денежных средств⁴⁹.

Существует определенная специфика в отношении критериев признания различных видов выручки. Особенности признания отдельных видов выручки показаны в таблице 6.1.

Критерии признания выручки различных видов доходов имеют свои особенности. Ключевым критерием для признания выручки от реализации товаров является переход рисков и контроля от продавца к покупателю. Основным критерием признания выручки по оказанию услуг является надежность определения стадии завершенности работ. При таких видах выручки, как проценты, особо выделяется учет эффективности доходности актива в пропорциях во времени. В определении доходов от лицензионных платежей важно сопоставление

⁴⁷ Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. - 2-е издание, перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2012. - С. 145

⁴⁸ Сыроижко, В.В. МСФО (IAS) 18 «Выручка» и российские правила учета доходов: сравнительная характеристика [Электронный ресурс] / В.В.Сыроижко, Е.В.Мазурина // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 14. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁹ Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/

метода начислений и условий заключаемого договора, а признание дивидендов зависит от установленного порядка получения выплат акционерами⁵⁰.

Таблица 6.1 - Критерии признания отдельных видов выручки по МСФО 18

Критерии признания	Продажа товаров	Предоставление услуг	Проценты. Роялти. Дивиденды
Перевод компаний на покупателя значительных рисков и вознаграждений, связанных с владением товарами	+	-	-
Отсутствие участия компании в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и отсутствие контроля над проданными товарами	+	-	-
Сумма выручки может быть надежно измерена	+	+	+
Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию	+	+	+
Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены	+	+	+
Стадия завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена	-	+	+
Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива	-	-	+
Лицензионные платежи должны признаваться по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора	-	-	+
Дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты	-	-	+

Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом всех предоставленных покупателям скидок. В этой части требования российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и рекомендации МСФО полностью совпадают. И хотя РСБУ не указывает прямо на стоимость возмещения (то есть денег, если возмещение ожидается в денежной форме), все же стоимость товара с дебиторской задолженностью не уравнивает, а указывает, что ее величину надо определять исходя из стоимости товара⁵¹.

В целом же сказанное означает, что как для МСФО, так и для РСБУ оценка дебиторской задолженности на балансе продавца и соответствующего приобретения на балансе покупателя - не только суть разные понятия, но и разные величины, что логично. В целом же следует знать, что даже обычная дебиторская задолженность, которая возникает одновременно с начислением дохода от

⁵⁰ Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. - 2-е издание, перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2012. - С. 148, 149.

⁵¹ Грачева, Р.Е. Дебиторская задолженность: дисконтирование денежного потока [Электронный ресурс] / Р.Е.Грачева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения, 2011. - № 3. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг и возмещение по которой ожидается в денежной форме, - это финансовый инструмент. Потому оценивать ее полагается как соответствующую категорию финансовых инструментов - по справедливой стоимости первоначально и далее в течение периода до полного списания - по амортизированной стоимости, то есть в ее текущей оценке на дату окончания каждого отчетного периода. Таковы правила современного бухгалтерского учета⁵².

Критерии учета расходов по МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) в целом также сопоставимы (табл. 6.2).

Таблица 6.2 - Критерии признания расходов в МСФО и РСБУ

РСБУ	МСФО
Расход признается в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычаями делового оборота	Данное условие отсутствует
Сумма расхода может быть определена	Сумма расхода может быть надежно измерена
Имеется уверенность, что в результате операций произойдет уменьшение экономических выгод	Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства
Расходы признаются по принципу начисления	Расходы признаются по принципу начисления
Расходы должны быть обязательно подтверждены документально	Отражение хозяйственных операций не связывается с наличием или отсутствием первичной документации

Однако в ПБУ 10/99 «Расходы организации» включено дополнительное условие о том, что расход признается в учете, если заключен договор, есть соответствующие требования нормативных актов или обычаи делового оборота. То есть в отличие от МСФО расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод и должен обязательно подтверждаться документально.

В итоге появляются существенные расхождения в Отчете о финансовых результатах по МСФО и РСБУ⁵³.

6.5. Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации предназначен активно-пассивный счет 90

⁵² Грачева, Р.Е. Дебиторская задолженность: дисконтирование денежного потока [Электронный ресурс] / Р.Е.Грачева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения, 2011. - № 3. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵³ Никонова, А. Доходы и расходы в российском учете и МСФО Главбух № 11, 2008. URL. <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=008725>

«Продажи». По кредиту счета 90 отражается сумма выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг и др. в корреспонденции с дебетом счета 62.

В дебет счета 90 списывается себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг и др. с кредита счетов 43, 41, 44, 20 и др.

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции в тех отраслях, где фактическую себестоимость продукции определяют в конце года (растениеводство и т.п.), в течение года на счет 90 списывают **плановую себестоимость продукции**. По окончании года определяют отклонение фактической себестоимости продукции от плановой и выявленное отклонение списывают в дебет счета 90 с кредита счетов учета затрат на производство продукции (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»).

Если производственная организация ведет учет готовой продукции по нормативной себестоимости с использованием счета 40, то списание производится следующими записями:

Дебет 90 Кредит 43 - списана продукция по плановой себестоимости;

Дебет 90 Кредит 40 - списаны отклонения фактической себестоимости от нормативной (перерасход);

Дебет 90 Кредит 40 – Сторно. Списаны отклонения фактической себестоимости от нормативной (экономия).

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются с кредита счетов учета затрат на производство (сч. 20, 23, 29) в дебет сч. 90.

Аналитические счета по продаже могут быть сгруппированы по субсчетам, построенным **в двух вариантах** (вариант выбирается организацией самостоятельно в ее учетной политике).

При первом — типовом (общем) варианте группировки аналитических счетов к счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 производят накопительно в течение отчетного года. **Ежемесячно** сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток *ежемесячно заключительными проводками* списывают с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

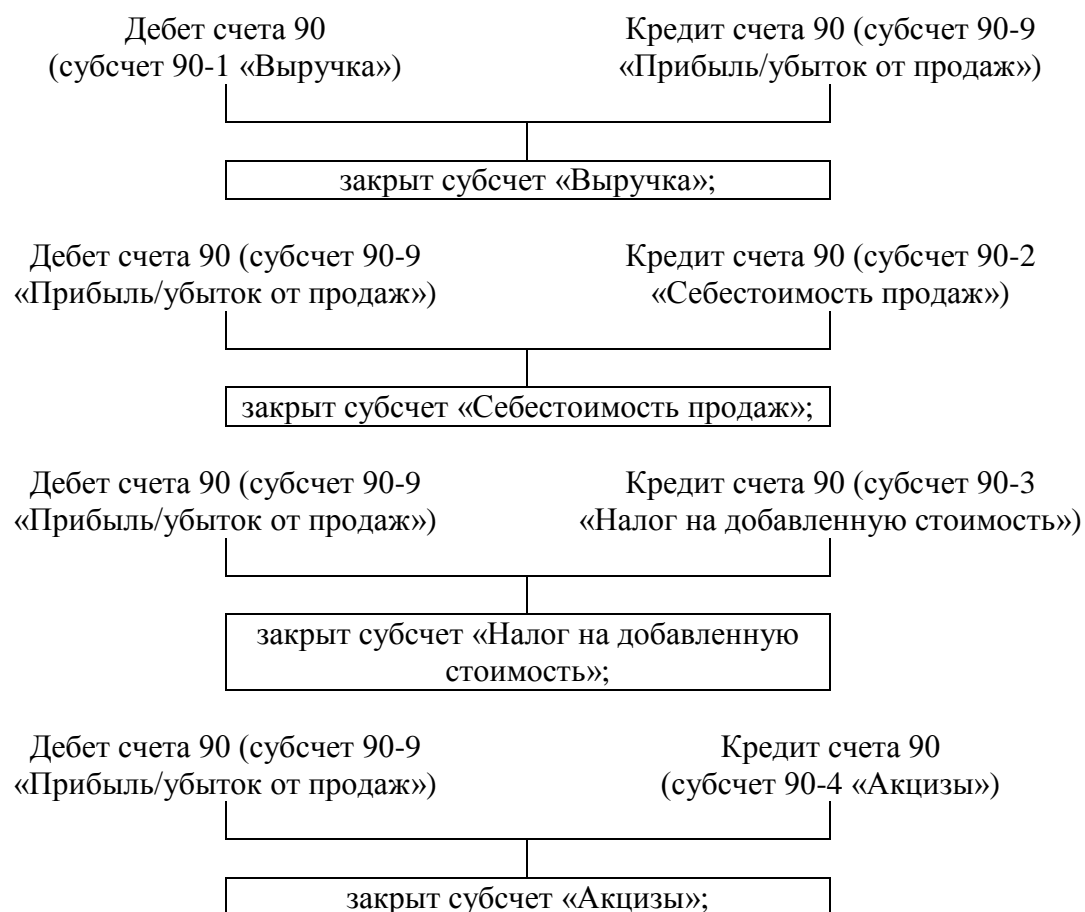


Рисунок 6.2 – Заккрытие счета 90 «Продажи»

При втором варианте (вариант для сельскохозяйственных организаций) группировки аналитических счетов к счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета в разрезе следующих групп продажи продукции (работ, услуг):

90-1 «Продукций растениеводства»;
 90-2 «Продукции животноводства»;
 90-3 «Продукции промышленности и подсобных производств»;
 90-4 «Продукции вспомогательных, обслуживающих и других производств»;

90-5 «Строительно-монтажных работ»;
 90-6 «Продукции и животных населения»;
 90-7 «Жилых домов работникам организации»;
 90-8 «Прочей продукции, товаров, работ и услуг»;
 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Сельскохозяйственные организации и подсобные сельские хозяйства на субсчетах 90-1 и 90-2 отражают себестоимость проданной продукции в корреспонденции с кредитом субсчетов 43/1 «Растениеводство» и 43/2 «Животноводство», а также выручку от продажи продукции в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На субсчете 90-3 отражают продажу готовой продукции организаций промышленности и подсобных производств сельскохозяйственных и других организаций.

Автотранспортные организации, являющиеся юридическими лицами, на субсчете 90-3 учитывают фактическую себестоимость и доходы от эксплуатационной деятельности транспорта. В частности по перевозке грузов и пассажиров по отдельным видам перевозок, в том числе по оказанию транспортных услуг населению, от перегонов автомобилей до места работы за доставку перегон новых и отремонтированных автомобилей с автомобильных и авторемонтных заводов (суммы, начисленные за доставку, перегон, а также за попутную перевозку грузов).

На субсчете 90-4 в организациях учитывают операции по продаже продукции (изделий), изготовленной во вспомогательных и обслуживающих производствах и хозяйствах, а также выполненных ими работ и услуг на сторону.

По дебету этого субсчета отражаются также все расходы по продаже, по кредиту — суммы возмещения заготовительными организациями расходов организации по доставке сельскохозяйственной продукции.

По дебету данного субсчета научно-исследовательские и опытно-конструкторские, проектные и изыскательские организации отражают фактическую себестоимость законченных и принятых заказчиком работ, по кредиту — сметную (договорную) их стоимость (согласно счету, принятому банком к оплате) в корреспонденции со счетом 62. Аналитический учет ведут по каждому договору (наряд- заказу).

На субсчете 90-5 подрядные строительно-монтажные организации ежемесячно отражают результаты от сдачи в установленном порядке заказчиком законченных объектов строительства или работ, выполняемых ими по договорам строительного подряда и субподряда. По дебету данного счета учитывают фактическую себестоимость сданных работ (в корреспонденции со счетом 20), по кредиту — стоимость указанных работ определенную по документам, которые служат основанием для расчетов между заказчиками и подрядчиками (субподрядчиками) и принятые банком к оплате в корреспонденции со счетом 62. Не оплаченную банком стоимость работ учитывают на счете 62 и по мере оплаты зачисляют на счета денежных средств.

На субсчете 90-6 сельскохозяйственные организации отражают проданную продукцию, скот и птицу, закупленные (принятые) у граждан по договорам, учтенные на субсчетах 43-5 и 11-8.

На этом же субсчете сельскохозяйственные и другие организации отражают операции по продаже сельскохозяйственной продукции, скота и птицы, принятых у населения для продажи по их поручению. Для каждого вида продукции открывают отдельные аналитические счета.

На субсчете 90-7 сельскохозяйственные и другие организации отражают операции по продаже (передаче) жилых домов с надворными постройками работникам хозяйства (по дебету — фактическая, по кредиту — сметная стоимость).

На субсчете 90-8 учитывают операции по продаже прочей продукции, товаров, работ и услуг, не вошедшие в предыдущие субсчета.

Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток), от продаж за отчетный ме-

сяц (квартал).

Ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового оборота и кредитового оборота по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6, 90-7, 90-8 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц (квартал). Этот финансовый результат ежемесячно (ежеквартально) (зачислительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т.п.).

6.6. Учет прочих доходов и расходов

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К этому счету могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы.

На субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» выявляется сальдо по каждому виду прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

По окончании процедуры выбытия основных средств, нематериальных активов по причинам реализации, безвозмездной передачи, ликвидации и пр., остаточная стоимость объекта списывается с субсчетов счета 01, 03, 04 в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы».

При выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость списывается **в дебет счета 91 с кредита счета 10**.

Списание фактической себестоимости животных на откорме, переданных по договору дарения или безвозмездно, отражается в корреспонденции со счетом 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость долговых ценных бумаг в случае их погашения (выкупе), продажи, переуступки, передачи другим организациям в счет погашения возникающей задолженности и др., списывается с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91-2.

Отражаются суммы к оплате, не предусмотренные коллективным договором, в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в частности, начисление материальной помощи работнику, не предусмотренной коллективным договором: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисленные за пользование денежными средствами проценты по полученным кредитам (на текущие расходы) списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета расчетов (сч. 66 или сч. 67).

Отчисления в оценочные резервы (под снижение стоимости материальных ценностей, под обеспечение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам) отражают по дебету счета 91 и кредиту счетов 14 «Резервы на снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам». Неиспользованные резервы в периоде, следующем за периодом их создания, списывают в дебет счетов 14, 59 и 63 с кредита счета 91.

Поступления от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек и других видов санкций отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» и дебету счетов 50, 51, 52 или 62, 76.

Бухгалтерской проводкой дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются:

- 1) частичная оплата путевки за счет средств организации;
- 2) наложение на предприятие штрафа за административное правонарушение;
- 3) задолженность сторонним организациям за оказанные ими услуги, связанные с продажей и иным выбытием объектов основных средств, материально-производственных запасов и иных активов;
- 4) задолженность по оплате услуг кредитных организаций;
- 7) списание курсовых разниц, связанных с расчетами в иностранной валюте и др.

Отражается списание разницы между номинальной стоимостью выкупленных акций и ценой их выкупа: **дебет счета 91 кредит счета 81 «Собственные акции (доли)».**

Отражается списание сумм недостач, при отсутствии виновных лиц или во взыскании которых отказано судебными органами: **дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», кредит счетов 73 или 94.**

В дебет счета 91 с кредита различных счетов списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий, — спорта, отдыха, развлечений, культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

Выявленные в ходе инвентаризации материальные ценности приходятся в дебет счетов 10, 11, 20, 41, 43, 50 и др. с кредита сч. 91-1.

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек и суммы от других санкций отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов расчетов. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от прочих операций не включают, а относят на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (т.е. на счет 99 «Прибыли и убытки»).

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счета 51 и кредиту счета 91; *убытки* оформляют обратной бухгалтерской проводкой. Поступления в возмещение от других организаций и возмещение причиненных организациям убытков учитывают таким же образом.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списывают в дебет счета 76 и кредит счета 91. *Дебиторская задолженность*, по которой срок исковой давности истек, списывается с кредита счета 76 на счет средств резерва сомнительных долгов (счет 63) или в дебет счета 91.

По дебету счета 76 и кредиту счета 91-1 отражаются также:

- 1) подлежащие получению доходы;
- 2) курсовая разница при перечислении таможенных сборов и таможенных пошлин в иностранной валюте.

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета оформляют следующими бухгалтерскими записями:

- дебет счета 58 (на разницу по операциям с финансовыми вложениями);
- дебет счетов 50, 52 (на разницу по денежным средствам в валюте);
- дебет счета 71 (по операциям выдачи валюты под отчет) и других счетов;
- кредит счета 91.

По задолженности перед поставщиками и подрядчиками положительную курсовую разницу отражают по кредиту счета 91 и дебету счета 60.

Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками по отношению к положительной курсовой разнице.

Суммы дооценки активов списывают с кредита счета 91 в дебет счетов учета активов; сумма уценки активов оформляется обратной бухгалтерской записью.

По дебету счета 73 и кредиту счета 91-1 отражаются:

- суммы начисленных процентов по выданным займам, начисленных штрафных санкций за нарушение условий договора займа,
- суммы оценочной стоимости спецодежды при увольнении работника;
- образование задолженности работника на полную стоимость путевок;
- задолженность работников за трудовые книжки, вкладыши к ним и др.

Для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц предназначен субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц (квартал). Это сальдо ежемесячно (ежеквартально) (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким обра-

зом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет (рис. 6.3).

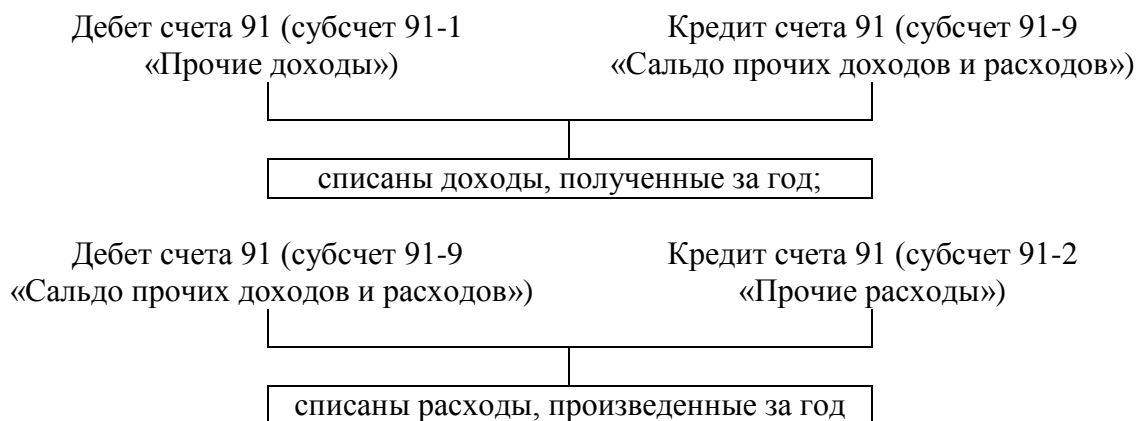


Рисунок 6.3 - Заккрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы»

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Бухгалтерской проводкой: **Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»** - отражается сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, в случае превышения дебетовых оборотов против кредитовых оборотов по счету 91.

Списание полученной прибыли от операций, не связанных с обычными видами деятельности за отчетный период: **Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»**.

6.7. Учет доходов и расходов будущих периодов

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют пассивный **счет 98 «Доходы будущих периодов»**. По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, а по дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов, счет 91 «Прочие доходы и расходы».

На счете 98 «Доходы будущих периодов» отражаются:

- 1) списание образовавшейся разницы между стоимостью недостающих ценностей у организации по вине работников и фактически взыскиваемой с них;
- 2) снижение задолженности работников, связанной с возникновением стоимости полученной ими спецодежды;
- 3) признание организацией прочего дохода в размере начисленной амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенных безвозмездно или за счет средств целевого финансирования;

4) признание организацией прочего дохода в размере списанных на производство продукции (работ, услуг) материально-производственных запасов, приобретенных безвозмездно или за счет средств целевого финансирования;

5) признание организацией прочего дохода по мере начисления сумм оплаты труда работникам за работы, которые осуществляются за счет средств целевого финансирования;

6) равномерное списание на финансовые результаты сумм по отрицательной деловой репутации;

7) списание в отчетном периоде в зависимости от срока обращения облигаций суммы превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью, ранее учитываемой в составе доходов будущих периодов.

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты следующие субсчета:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей»

98-5 «Прочие доходы, полученные в счет будущих периодов».

На субсчете 98-1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, — арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражают по кредиту счета 98-1, и дебету счетов учета денежных средств и расчетов.

Списание сумм доходов будущих периодов на доходы наступившего отчетного периода показывают по дебету субсчета 98-1 и кредиту счета 91.

На субсчете 98-2 учитывают стоимость безвозмездно полученных активов.

Безвозмездно полученные активы отражают *по рыночной стоимости* по дебету счетов учета имущества (08, 10, 50, 51, 58 и др.) с кредита субсчета 98-2.

Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается **в кредит субсчета 98-2 и дебет счета 86 «Целевое финансирование».**

Аналогично отражается:

1) расходование средств целевого финансирования на покупку внеоборотных активов;

2) отнесение суммы целевого финансирования по приобретенным ТМЦ в состав доходов будущих периодов.

Списание стоимости безвозмездно полученных ценностей в дебет сч. 98 и кредит счета 91-1 «Прочие доходы» в следующем порядке:

1) по безвозмездно полученным основным средствам и нематериальным активам - ежемесячно по мере амортизации объекта в размере начисленных сумм амортизационных отчислений;

2) по безвозмездно полученным материалам - по мере использования (списания) в производстве;

3) по мере сдачи животных в бухгалтерском учете делаются записи по дебету счета 98 и кредиту счета 91 для списания соответствующей доли дохода отчетного периода.

На субсчете 98-3 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы. Выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанных виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами отражают *по кредиту* 98-3 и дебету сч. 94. Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет 73-2.

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют субсчет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету счета 98-3 и кредиту счета 91.

На субсчете 98-4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью.

Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98-4 и дебету счета 73-2.

При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют счет 73-2 и дебетуют счет учета денежных средств или другого имущества. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет субсчета 98-4 и кредит счета 91.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют:

по субсчету 1 — по каждому виду доходов;

по субсчету 2 — по каждому безвозмездному поступлению ценностей;

по субсчету 3 — по каждому виду недостач;

по субсчету 4 — по видам недостающих ценностей.

П. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в последней редакции устанавливает новые правила учета расходов будущих периодов: «Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида». Нормативным актом признан факт наличия «затрат, произведенных организацией в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам».

Это говорит о том, что существует необходимость в применении регистра, на котором бы учитывались такие расходы.

В своей хозяйственной деятельности любая организация производит затраты, которые можно разделить на те, которые **формируют стоимость актива, и текущие затраты (расходы)**. От того, к какой категории относятся произведенные затраты, зависит корреспонденция счетов в бухгалтерском учете, поэтому необходимо знать:

- имеют ли затраты статус текущего расхода, т.е. должно быть понятно, что

будущих экономических выгод эти затраты не принесут (они или потреблены в конкретном периоде, или утратили такую способность по каким-то причинам);

- способны ли затраты принести экономические выгоды, но способами, характерными для активов.

Соответственно, если произведенные затраты не отвечают признакам актива, они должны учитываться в качестве расходов того отчетного периода, в котором были произведены, и в конце отчетного периода отражаться должны в отчете о финансовых результатах, а не в статьях баланса. По этим причинам бухгалтерский учет на счете 97 стало удобнее вести с разделением всех затрат, которые могут учитываться в качестве активов и которые не могут быть таковыми. Затраты, которые будут учитываться в качестве активов, следует отражать в бухгалтерской отчетности по соответствующим строкам баланса.

Руководствоваться надо соответствующими ПБУ:

- если доход будет получен от каких-либо приобретенных (созданных) прав на результаты интеллектуальной деятельности, то это нематериальный актив или результат исследований и разработок (например, справочно-правовые системы, компьютерные программы, вступительные взносы в саморегулируемые организации) (ПБУ 14/2007);

- если доход будет получен от использования какого-либо имущества в качестве средств труда, то это основные средства (ПБУ 6/01);

- если доход будет получен от продажи произведенной продукции (работ, услуг), то это запасы или прочие оборотные активы (ПБУ 5/01);

- если доход будет получен от владения доходными долговыми обязательствами - это финансовые вложения (ПБУ 19/02).

Синтетический учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы, учтенные по дебету счета 97, списываются по мере их отнесения к расходам того периода, к которому они относятся, в порядке, установленном самим предприятием (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в корреспонденции с дебетом счетов: 20, 23, 26, 29, 44.

Сроки, в течение которых такие расходы подлежат отнесению на затраты производства (расходы на продажу) или другие источники, регулируются предприятием, если иное не определено законодательными и другими нормативными актами.

6.8. Понятие, порядок формирования и учет финансовых результатов (прибылей и убытков)

Одним из основных источников развития предприятия в условиях рыночных отношений является прибыль. Отсюда возникает интерес к информации о финансовых результатах предприятия, и появляется проблема поиска способа формирования и раскрытия информации о прибылях и убытках, которые оно получает при осуществлении своей деятельности.

Информация о финансовом результате деятельности предприятия определяется на конец отчетного периода в системе бухгалтерского учета. Согласно Поло-

жению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (РФ) бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по установленным правилам.

Для удовлетворения информационных потребностей пользователей в бухгалтерском учете выделяется несколько категорий прибыли (валовая прибыль, прибыль от продаж, налогооблагаемая прибыль, чистая прибыль и др.).

В общем смысле прибыль понимается как превышение доходов над расходами отчетного периода.

Последовательность расчета чистой прибыли (убытка) представлена на рисунке 6.4.

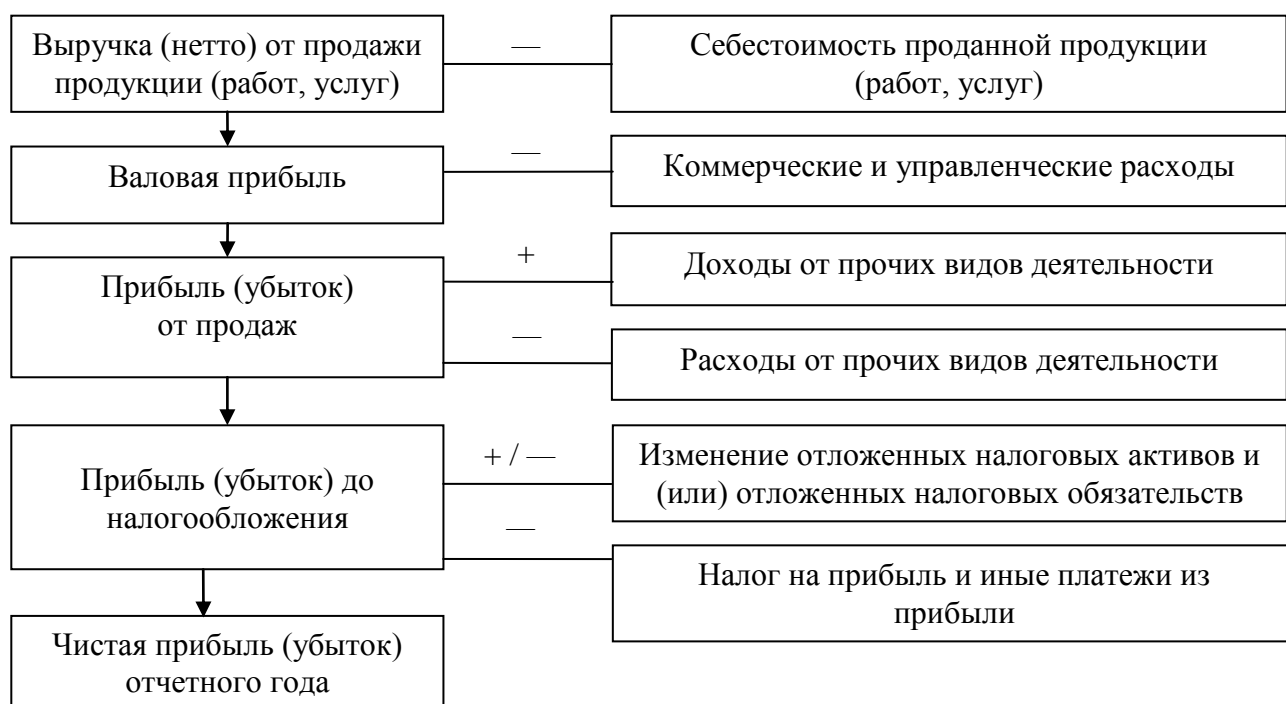


Рисунок 6.4 - Алгоритм расчета чистой прибыли (убытка)

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету расходы и убытки.

К счету 99 «Прибыли и убытки» могут открываться следующие субсчета:

- 99-1 «От обычных видов деятельности»;
- 99-2 «Сальдо прочих доходов и расходов»;
- 99-3 «Налог на прибыль/на вмененный доход»;
- 99-4 «Штрафы, пени по налогам и сборам»;
- 99-9 «Финансовый результат отчетного года».

На субсчете 99-1 «От обычных видов деятельности» отражается прибыль или убыток от обычных видов деятельности предприятий за отчетный период в корреспонденции со счетом 90/9 «Прибыль/убыток от продаж». По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности сальдо субсчета 99-1 «От обычных видов деятельности» в сумме чистой прибыли (убытка) относится на субсчет 99-7.

На субсчете 99-2 «Сальдо прочих доходов и расходов» отражается сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период в корреспонденции со сч. 91/9.

Сальдо прочих доходов и расходов в конце отчетного года списывается на субсчет 99-9.

Начисленные платежи налога на прибыль, платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли отражают по дебету счета 99-3 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». В конце года субсчет 99-3 «Налог на прибыль» закрывается на субсчет 99-9.

Суммы причитающихся налоговых санкций отражают по дебету сч. 99-4 «Штрафы, пени по налогам» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». По кредиту субсчета 99-4 отражается списание убытка от начисления налоговых санкций в конце отчетного года в корреспонденции с субсчетом 99-9.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка списывается с кредита сч. 99 в дебет счета 84.

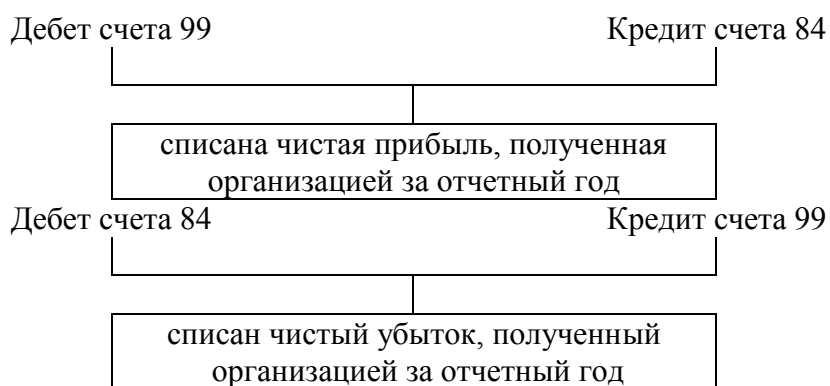


Рисунок 6.5 - Заккрытие счета 99 «Прибыли и убытки»

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о финансовых результатах.

6.9. Учет налога на прибыль

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) принято с целью исполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). За основу разработки ПБУ 18/02 положен основной принцип МСФО 12 «Налоги на прибыль»: отражение в бухгалтерском учете налоговых последствий — отложенных налогов с целью получения более прозрачной, полной и достоверной информации об экономическом состоянии организации.

Главной целью ПБУ 18/02 «Расчеты по налогу на прибыль» является обеспечение признания расхода по налогу на прибыль в бухгалтерском учете и отражение его в бухгалтерской отчетности исходя из принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. В отношении налога на прибыль этот принцип может быть сформулирован следующим образом: расход по налогу на прибыль относится к тому отчетному периоду, в котором он сформировался на основании доходов и расходов, признанных в бухгалтерском учете организации, независимо от фактического времени возникновения и погашения обязательств по уплате налога на прибыль.

Таким образом, ПБУ 18/02 предназначено для расчета суммы налога на прибыль, подлежащего начислению к уплате в бюджет за отчетный период, в системе бухгалтерского учета.

Действие распространяется на организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль, кроме кредитных и бюджетных организаций. Исполнение данного Положения не является обязательным для субъектов малого предпринимательства (малых и микропредприятий) и некоммерческих организаций.

Различают бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль (убыток). **Бухгалтерская прибыль (убыток)** формируется по правилам, предусмотренным нормативными актами по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и др.).

Налогооблагаемая прибыль (убыток) — налоговая база по налогу на прибыль организаций, рассчитанная в порядке, установленном налоговым законодательством (гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»).

Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль не совпадают вследствие различий в квалификации доходов и расходов, их оценке, моменте (периоде) признания доходов и расходов в соответствии с правилами бухгалтерского учета и нормами налогового законодательства.

Указанные несоответствия порождают разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, которые согласно ПБУ 18/02 подразделяются на постоянные и временные. Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

– учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и после отчетного периодов.

Таким образом, постоянные разницы оказывают влияние на расхождение сумм налога на прибыль, исчисленного с бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли, только в данном отчетном периоде. Они не оказывают влияния на расхождение сумм налога на прибыль, исчисленного с бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли в последующих периодах. Именно поэтому такие разницы называются постоянными.

Наличие постоянных разниц приводит к образованию постоянного налогового обязательства (актива). Под *постоянным налоговым обязательством (активом)* понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство (актив) определяется как произведение постоянной разницы, возникающей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль (НП), установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату (налог на прибыль взимается по ставке 20% от суммы полученной прибыли)⁵⁴.

Под *временными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах.

Таким образом, временные разницы корректируют величину налога на прибыль, исчисленного от бухгалтерской прибыли как в данном отчетном периоде, так и последующих отчетных периодах.

Причем если в данном отчетном периоде временные разницы приводят к увеличению налога на прибыль, то в последующих периодах они уменьшают сумму налога, и наоборот, если в отчетном периоде временные разницы обеспечили уменьшение налога на прибыль, то в последующих периодах они будут увеличивать сумму налога.

Временные разницы возникают вследствие несовпадения момента признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Таким образом, временная разница представляет собой разницу между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью, возникающую в одном отчетном периоде и восстанавливаемую в одном или нескольких последующих периодах.

В целом «разницами» называются доходы (расходы), увеличивающие или уменьшающие финансовый результат отчетного периода в бухгалтерском учете, но не учитываемые (никогда или временно) в целях налогообложения прибыли. При этом в целях налогообложения прибыли постоянные разницы не учитываются ни в отчетном, ни в последующих периодах, а временные разницы будут учтены в других отчетных периодах.

⁵⁴ Миславская, Н. А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – С. 532, 533

В соответствии с требованиями ПБУ 18/02 должна быть организована система учета разниц между доходами и расходами, признанными по правилам бухгалтерского учета, и доходами и расходами, признанными согласно требованиям НК РФ в налоговом учете.

В зависимости от характера влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделяются:

- на вычитаемые временные разницы (ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль. *Отложенный налог на прибыль* — сумма налога, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы уменьшают сумму отложенного налога за прибыль, а налогооблагаемые временные разницы его увеличивают.

С помощью умножения ставки налога на прибыль и вычитаемой временной разницы определяется отложенный налоговый актив, который может отражаться в РСБУ следующим образом:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

С помощью умножения ставки налога на прибыль на налогооблагаемую временную разницу определяется отложенное налоговое обязательство, которое может отражаться в РСБУ с помощью записи:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства»⁵⁵.

Отложенные налоги отражают в бухгалтерской отчетности часть прибыли организации, отдаваемую в бюджет вследствие непризнания части принятых к учету доходов и расходов для целей расчета налогооблагаемой прибыли и соответствующее влияние на финансовый результат организации.

Доходы по операциям, обуславливающие признание разных величин доходов в бухгалтерском и налоговом учете и возникающие при этом разницы (постоянные, временные), приведены в таблице 6.3⁵⁶.

Приведенные перечни видов доходов, образующих постоянные, вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы, рекомендуется прилагать к учетной политике организации, что позволит не допускать ошибок при определении сумм: постоянного налогового актива, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

⁵⁵ Выручаева, А. Отложенные налоги: сходства и различия подхода МСФО и РСБУ [Электронный ресурс] / А. Выручаева // Актуальная бухгалтерия, 2013. - № 6. URL http://gaap.ru/articles/Otlozhennye_nalogi_skhodstva_i_razlichiya_podkhoda_MSFO_i_RSBU/index.php

⁵⁶ Петрова, Л.А. Влияние на финансовый результат организации порядка признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс] / Л.А. Петрова // Все для бухгалтера, 2012. - № 3. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

Таблица 6.3 - Доходы по операциям, обуславливающим учет постоянных и временных разниц

Вид дохода	Признание		Вид разницы
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета	
Доходы в виде безвозмездно полученного амортизируемого имущества	По мере начисления амортизации	В полном объеме по мере подписания акта приема-передачи имущества, акта приемки-сдачи работ, услуг (пп. 1 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса (НК РФ))	Временная
Доходы от долевого участия в деятельности других организаций	В полном объеме в момент начисления дохода (по решению акционеров (участников) в соответствии с п. 16 ПБУ 9/99)	На дату поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика (пп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Временная
Доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, дата признания которых не установлена	Равномерно. Пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов. Иной вариант, утвержденный учетной политикой	Равномерно. Пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (п. 2 ст. 271 НК РФ)	Временная
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	При выявлении дохода: - в текущем периоде до окончания отчетного года (в месяце выявления дохода); - в отчетном году после его завершения, но до утверждения финансовой отчетности в установленном порядке (декабрь отчетного года)	В полном объеме в том периоде, к которому относится выявленный доход (ст. 81 НК РФ)	Временная
Доход в виде стоимости имущества, полученного по безвозмездной помощи (содействию) в установленном порядке, в рамках целевого финансирования	В полном объеме (ПБУ 9/99)	Не признается доходом (пп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ)	Постоянная
Доход, полученный от дооценки активов и от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости	В полном объеме в отчетном периоде в качестве дохода (п. 15 ПБУ «Учет основных средств» ПБУ 6/01, п. 20 ПБУ «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02)	Не признается доходом, учитываемым для целей налогообложения (п. 1 ст. 257, пп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ)	Постоянная
Доход в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг	В полном объеме (п. 39 ПБУ 19/02)	Не признается доходом (пп. 25 п. 1 ст. 251 НК РФ)	Постоянная

В ПБУ 18/02 помимо отложенного налога на прибыль введены следующие понятия налога на прибыль:

– текущий налог на прибыль — налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде;

– условный расход (условный доход) по налогу на прибыль — сумма налога на прибыль или убыток, которая определяется исходя из бухгалтерской прибыли (убытка).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль соответствует принципу временной определенности, так как рассчитывается на основе реально полученных доходов и реально произведенных расходов, имеющих отношение именно к данному отчетному периоду. В то же время данный показатель определяется не только на основе облагаемых налогом операций, но и на основе тех доходов и расходов, которые в принципе не подлежат налогообложению. Поэтому в ПБУ 18/02 этот расход определен как условный.

Он уменьшает прибыль (убыток) до налогообложения при расчете показателя чистой прибыли. От суммы реального налогового расхода организации зависит величина, которая будет представлена акционерам для распределения между дивидендами и увеличением собственного капитала, а в конечном итоге от этого зависит уровень капитализации организации.

Схема формирования налогооблагаемой прибыли отражена на рисунке 6.6.



Рисунок 6.6 – Формирование налогооблагаемой прибыли в соответствии с ПБУ 18/02

Применяя на практике нормы ПБУ 18/02, следует учитывать тот факт, что все постоянные и временные разницы рассчитываются только по факту получения организацией дохода (расхода) в бухгалтерском и (или) налоговом учете.

Контрольные вопросы:

1. Дайте определение доходов организации.
2. Перечислите условия для признания в бухгалтерском учете расходов организации.
3. Как можно классифицировать доходы и расходы организации?

4. Каковы основные проблемы признания доходов организации?
5. Выделите основные сходства и различия российских и международных стандартов в части определения выручки.
6. На каких счетах бухгалтерского учета осуществляется формирование финансового результата от обычных видов деятельности?
7. Какие расходы считаются прочими?
8. Что можно отнести к доходам будущих периодов?
9. Опишите алгоритм расчета чистой прибыли организации.
10. Каким образом происходит формирование налогооблагаемой прибыли с учетом постоянных и временных разниц?

Тесты для самопроверки к главе 6

1. Доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности подразделяются на:

- а) текущие доходы и расходы;
- б) доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы;
- в) долгосрочные инвестиции;
- г) доходы и расходы будущих периодов.

2. Запись Д-т сч. 90 «Продажи» - К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» означает списание:

- а) расходов на продажу;
- б) убытка от продажи;
- в) прибыли от продажи;
- г) прочих доходов.

3. Бухгалтерская запись: Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по краткосрочным займам» отражает:

- а) начисление процентов по полученным краткосрочным займам;
- б) проценты по краткосрочным займам по мере их выплаты;
- в) погашение ранее полученных займов;
- г) задолженность по выданным краткосрочным займам.

4. Запись «Д-т сч. 51 «Расчётные счета» - К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» означает:

- а) уплату неустоек за нарушение договорных обязательств;
- б) отражение процентов по уплаченному долгосрочному кредиту;
- в) получение штрафов, пени, неустоек.

5. Заккрытие счёта 90 «Продажи» по окончании отчётного периода отражается в учёте записью в корреспонденции со счетом:

- а) 82 «Резервный капитал»;
- б) 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»;
- в) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- г) 99 «Прибыли и убытки».

6. Отгрузка продукции покупателю и предъявление ему расчетных документов в общеустановленном порядке отражается записью:

- а) Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт сч. 90 «Продажи»;
- б) Дт сч. 90 «Продажи» Кт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- в) Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
- г) Дт сч. 90 «Продажи» Кт сч. 43 «Готовая продукция».

7. Образование резервов под снижение стоимости производственных запасов отражается записью:

- а) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- б) Д-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» - К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- г) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль» - К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

8. Счет 99 «Прибыли и убытки» при реформации бухгалтерского баланса закрывается:

- а) внутренними записями;
- б) списанием финансового результата в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) списанием финансового результата в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- г) списанием финансового результата на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

9. Расходы будущих периодов можно списывать на расходы текущего периода:

- а) равномерно в течение периода, к которому эти расходы относятся;
- б) пропорционально объему продукции;
- в) можно обоими выше перечисленными способами.

10. Начисление налога на прибыль отражается в учете записью:

- а) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» - К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
- б) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» - К-т сч. 99 «Прибыль и убытки»;
- в) Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки» - К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- г) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

11. В каком из случаев расходы организации не могут быть признаны в целях налогообложения прибыли:

- а) организацией понесены документально подтвержденные расходы на приобретение услуг по исследованию новых рынков сбыта продукции, выпускаемой организацией (в целях выхода организации на новые рынки сбыта); при этом после изучения результатов исследования организацией принято решение об отказе от выхода на новые рынки сбыта;

б) организацией понесены документально подтвержденные расходы на приобретение услуг по исследованию рынка сбыта продукции, не выпускаемой организацией (в целях запуска производства новой продукции и ее сбыта); при этом после изучения результатов исследования организацией принято решение об отказе от выпуска новой продукции;

в) организацией понесены расходы на приобретение услуг по исследованию действующего рынка сбыта продукции, выпускаемой организацией (в целях увеличения продаж на рынке присутствия продукции организации), результаты исследования используются в деятельности организации; при этом из документов, подтверждающих данные расходы, у организации имеются только договор об оказании услуг и банковские документы об их оплате;

г) рассматриваемые расходы организации не могут быть признаны в целях налогообложения прибыли ни в одном из указанных случаев.

12. Управленческие (общехозяйственные) расходы организации в бухгалтерском учете:

а) должны полностью списываться в дебет счета 90 «Продажи»;

б) должны полностью списываться в дебет счетов по учету затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);

в) могут по выбору организации частично списываться в дебет счета 90 «Продажи» и частично в дебет счетов по учету затрат на производство (например, в пропорции 50/50 или иной);

г) могут по выбору организации полностью списываться в дебет счета 90 «Продажи» или в дебет счетов по учету затрат на производство.

13. Какой вид расходов не предусмотрен ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета в коммерческих организациях:

а) расходы по обычным видам деятельности;

б) внереализационные расходы;

в) прочие расходы;

г) все указанные выше (в пунктах «а» – «в») виды расходов предусмотрены для целей бухгалтерского учета в коммерческих организациях.

14. Укажите правильную бухгалтерскую запись по начислению условного расхода по налогу на прибыль:

а) Дт 99 Кт 68;

б) Дт 84 Кт 68;

в) Дт 91 Кт 68.

15. Какое условие не имеет значения для целей признания расходов в бухгалтерском учете:

а) расходы должны производиться в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

б) расходы должны быть экономически оправданными;

в) сумма расходов может быть определена;

г) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Глава 7. Бухгалтерская финансовая отчетность как результат финансового учета

7.1. Основные нормативные документы, регулирующие состав и правила составления финансовой отчетности организаций

Бухгалтерская (финансовая) отчетность — это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, формируемая на основе данных бухгалтерского (финансового) учета.

Правила составления и состав финансовой отчетности организаций регламентировано рядом нормативных и законодательных актов, к ним относятся:

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013);
2. Федеральный закон РФ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ (ред. от 05.05.2014);
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010);
4. Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ» (ред. от 26.08.2013);
5. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций», утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (ред. от 08.11.2010);
6. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утверждено Приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н (в ред. от 20.12.2007);
7. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015);
8. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015);
9. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», утверждено Приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н;
10. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утверждено Приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н (в ред. от 27.04.2012);
11. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», утверждено Приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н;
12. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н (ред. от 04.12.2012 г.) и др.

7.2. Проблемы фальсификации финансовой отчетности

Основным информационным каналом взаимодействия бизнеса и общества продолжает оставаться финансовая отчетность компании. Достоверность финансовой отчетности определяет качество принимаемых решений. Как фальсификация, так и вуалирование снижают достоверность бухгалтерской отчетности и чаще всего относятся к преднамеренным ошибкам. Разница в том, что фальсификация предоставляет финансовые показатели организации в более выгодных условиях путем нарушения требований нормативных актов, а вуалирование совершается в пределах, разрешенных нормативными документами.

Фальсификацию финансовой отчетности, таким образом, можно определить как умышленное искажение либо упущение величин или раскрытий информации в финансовой отчетности с целью обмана или введения в заблуждение внутренних и внешних пользователей⁵⁷.

Фальсификация финансовой отчетности - сложная и малоизученная проблема бухгалтерского учета. Фальсификация финансовой отчетности возможна даже в странах с развитой рыночной экономикой (Европейского Союза, США), где правовые и профессиональные традиции в области бухгалтерского учета насчитывают более чем столетнюю историю. В России, где до настоящего времени не сформировалось сильное профессиональное сообщество, система бухгалтерского учета подлежит реформированию, крупные компании осуществляют переход к учету по международным стандартам и все это сопровождается острой нехваткой специалистов, данная проблема особенно актуальна. Помимо влияния на ожидания пользователей финансовой отчетности, фальсификация может быть использована для занижения налоговой базы, участия в государственных тендерах и т.п. Учитывая масштабы коррупции в Российской Федерации, можно только предполагать насколько значительное количество российских компаний может осуществлять манипуляции с данными финансовой отчетности. Искривление данных финансовой отчетности вследствие фальсификации создает дополнительный информационный риск, связанный с отчетностью, понижает эффективность фондового рынка, делает негосударственный сектор экономики менее прозрачным, усложняет и сокращает эффективность государственного контроля⁵⁸.

Распространенные способы искажения финансовой отчетности.

Как правило, инвесторы, потенциальные партнеры и другие внешние пользователи отчетности в первую очередь обращают внимание на три основных показателя деятельности компании, раскрываемых в отчетности, – это размер выручки, чистая прибыль и совокупные активы компании.

Для того чтобы соответствовать ожиданиям инвесторов, менеджмент зачастую искажает данные в отчете о финансовых результатах, балансе или не полностью раскрывает их в примечаниях к отчетности. Остановимся подробнее

⁵⁷ Чернышова, Е.Р. Фальсификация, вуалирование и искажение бухгалтерской финансовой отчетности / Е.Р.Чернышова, Н. Е.Новикова [Электронный ресурс]. - URL. <http://www.fa.ru/news/I/Chernishova.pdf>

⁵⁸ Брюханов, М.Ю. Фальсификация финансовой отчетности: обнаружение и предотвращение [Текст]/ Брюханов Михаил Юрьевич. - автореферат кандидата эконом. наук: 08.00.12, Москва, 2009. – 24 с.

на наиболее распространенных способах фальсификации данных финансовой отчетности.

Искажение информации о размере выручки и прибыли компании

Расчеты через подставные компании. Организация может осуществлять с контрагентом (вновь учрежденной или уже существующей подставной компанией) встречные операции по купле-продаже. При этом товары зачастую либо вообще не существуют, либо никогда не перемещались за пределы склада. В результате реальное движение денежных средств сопровождается фиктивными документами о перемещении товаров. Подобная схема была использована компанией Boston Scientific Corporation: заключались договоры аренды дополнительных складов, куда перевозился товар, якобы реализованный покупателям. Через некоторое время фиктивные покупатели возвращали товар, получая взамен деньги. Товар перепродавался реальным покупателям. Таким образом, выручка отражалась в тот момент времени, когда это было выгодно.

Досрочное признание выручки. В соответствии с принципом начисления выручка и расходы, связанные с ее получением, должны признаваться в одном и том же отчетном периоде. Однако на границе отчетных периодов компании нередко нарушают этот принцип: например, выручка признается в декабре, а расходы, связанные с ее получением, – в январе. Это позволяет завысить размер прибыли. Так действовала известная компания по производству программного обеспечения Applix Incorporated, уличенная в мошенничестве в результате проведенного расследования Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC).

Соккрытие расходов в бухгалтерском учете. Широкое распространение получили схемы, при которых понесенные расходы не отражаются в бухгалтерском учете. Для того чтобы осуществить такую операцию, не выходя за рамки действующих бухгалтерских стандартов, компании стремятся отражать доходы в собственном бухгалтерском учете, а часть расходов производить за счет подконтрольных им компаний.

Капитализация расходов. Нередко компании прибегают к неправомерной капитализации расходов (относят их на стоимость внеоборотных активов), которые на самом деле связаны с получением выручки в отчетном периоде, что в итоге приводит к завышению прибыли. Например, могут капитализироваться проценты по заемным средствам, привлеченным не для покупки основных средств, а для закрытия кассовых разрывов. Такой метод мошенничества был применен компанией WorldCom, которой в результате удалось завысить прибыль почти на 4 млрд долл. США.

Продажа с условием. При заключении сделки с условием выручка от продажи товаров признается, несмотря на то что договор содержит существенную неопределенность в отношении перехода прав собственности и получения выгод. Примером такой сделки может быть продажа товаров с правом обратного выкупа в течение определенного времени. По своей экономической сути данные сделки должны классифицироваться не как реализация, а как денежная ссуда под залог товара.

Выполнение долгосрочных договоров. При выполнении долгосрочных договоров (например, на капитальное строительство) выручка должна признаваться в течение длительного периода времени. И российское бухгалтерское законодательство (ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утв. Приказом Минфина России от 20.12.94 № 167), и международная практика бухгалтерского учета (МСФО 11 «Учет договоров на строительство», ГААП США «CON 5 Признание и оценка в финансовой отчетности компаний») устанавливают, что признание выручки по долгосрочным контрактам возможно либо по завершении контракта, либо с использованием метода поэтапного признания выручки. При поэтапном признании выручки необходимо определять процент завершенного объема работ, что требует экспертных оценок. Завышая процент выполненных работ, компании тем самым завышают и выручку текущего отчетного периода. Примером использования такой схемы мошенничества могут быть действия компании 3Net System Incorporated. Как было установлено Комиссией по ценным бумагам и биржам США, эта компания существенно завышала выручку за счет искажения процента завершенности проекта по созданию программного обеспечения.

Реализация товара посредникам. Компании по производству табака, медицинских препаратов и косметики часто признают выручку в момент отгрузки товара посредникам (перепродавцам). Это допускается, поскольку компании-производители продают товар посредникам с дисконтом со сроком оплаты после реализации товара. Однако если будет невозможно реализовать товар, способность дебитора погасить задолженность можно подвергнуть сомнению. К тому же существует высокий риск возврата товара посредником из-за ненадлежащего качества. Таким образом, выручка признается компаниями-производителями раньше предусмотренного бухгалтерскими стандартами срока. Подобную политику продаж проводила известная компания по производству контактных линз Baush & Lomb, Incorporated.

Компании могут реализовать товар ненадлежащего качества через фирмы-посредники по полной стоимости. При этом посредник оплачивает по договору фактическую стоимость бракованного товара, остальная часть дебиторской задолженности со временем списывается как нереальная к взысканию. Таким образом, завышается выручка текущего года и занижается прибыль последующих отчетных периодов.

Искажение информации об активах и пассивах компании

Запасы. В соответствии с международной практикой учета материальные запасы оцениваются в бухгалтерском балансе по наименьшей из двух величин: стоимости приобретения или по справедливой стоимости (сумма средств, которая может быть получена в результате продажи на открытом рынке). Если стоимость приобретения превышает чистую цену продажи, то компании обязаны отнести разницу на расходы текущего периода. Не сделав этого, компания получает возможность завысить прибыль за отчетный период и валюту баланса.

Дебиторская задолженность. Основным методом искажения дебиторской задолженности – включение в ее состав фиктивной задолженности и долгов, нереальных к взысканию. Заключая договоры по продаже товаров с подстав-

ными лицами, компании признают выручку, однако реального перемещения товаров и денежных средств не происходит. Фиктивная дебиторская задолженность чаще всего признается ближе к концу отчетного периода, поскольку отражение непогашенной дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе в течение более длительного времени может привести к необходимости списания дебиторской задолженности или созданию резерва по сомнительным долгам. Чтобы предотвратить возможность обнаружения подобных схем и остатков дебиторской задолженности аудиторами, используются подставные почтовые адреса компаний-дебиторов. Аудиторы, получив от такого дебитора подтверждение остатка задолженности, могут быть введены в заблуждение.

Внеоборотные активы. Один из наиболее простых путей искажения стоимости внеоборотных активов – постанова на учет *фиктивных активов*. Завышение стоимости активов приводит к увеличению валюты баланса и собственного капитала. Для того чтобы завысить стоимость внеоборотных активов, компании либо учитывают активы документально при их фактическом отсутствии, либо заключают договоры по аренде активов на период проведения аудита, естественно, не раскрывая информации о том, что активы арендованы и не принадлежат компаниям на праве собственности.

Как показало одно из расследований Комиссии по ценным бумагам и биржам США, компания Qwest Communications International Incorporated учитывала на балансе фиктивные основные средства, включая суммы от их «продажи» в состав выручки от продаж. В результате Qwest Communications удалось завысить выручку на 3,8 млрд долл. США.

Схемы с участием дочерних и зависимых компаний. Манипулирование правилами консолидации финансовой отчетности позволяет компаниям достигать самых разных целей. За счет необоснованного увеличения цены собственных акций, реализуемых дочерней компании, можно завысить гудвил (который учитывается в составе активов). С целью отражения более высокой прибыли в консолидированной отчетности компании могут прибегать к схемам «двойных продаж»: сначала товар реализуется по завышенной цене дочерней компании, которая потом продает его конечному потребителю. Таким образом, за счет снижения объема прибыли, приходящегося на долю миноритарных акционеров, завышается консолидированная прибыль группы.

Мошенничество в примечаниях к финансовой отчетности. Умышленные упущения при раскрытии информации в примечаниях к финансовой отчетности также можно отнести к мошенничеству. Например, если не раскрыть сведения о предоставленных гарантиях или других условных обязательствах, фактах мошенничества руководителей, акционеры и другие пользователи финансовой отчетности могут быть введены в заблуждение.

Несмотря на многообразие схем искажения данных в отчетности, все они так или иначе нацелены на завышение выручки, прибыли и валюты баланса.

Необходимо отметить, что довольно часто отличить умышленное искажение отчетности от бухгалтерской ошибки совсем не просто. Важным признаком мошенничества является умышленность действий по искажению финансо-

вой отчетности. Среди таких искажений, встречающихся в практике российских компаний, можно отметить следующие:

- отражение в отчетности фиктивной дебиторской задолженности и ее подтверждение фальсифицированными актами сверки или фиктивными покупателями;
- субъективное определение уровня резерва по сомнительной дебиторской задолженности, направленное прежде всего на получение «требуемого» уровня дебиторской задолженности;
- отражение в отчетности активов, на которые компания не имеет соответствующих прав (например, арендованных основных средств или товарно-материальных запасов, принятых на ответственное хранение);
- отсутствие в примечаниях к отчетности информации о существенных фактах хозяйственной деятельности, которые должны быть раскрыты согласно МСФО. Это могут быть, например, условные обязательства или сделки с представителями руководства компаний.

Данный список, безусловно, не полон.

Но в любом случае российским компаниям можно порекомендовать обращать особое внимание на бухгалтерские проводки, которые необходимо сделать при трансформации отчетности, на объективность и разумность создаваемых резервов и начисляемых дополнительных расходов.

В России все еще нет точной статистики о мошенничествах в финансовой отчетности и способах их обнаружения. Тем не менее пути выявления искажений существуют⁵⁹.

Внешний аудит. В России в 2010 году был утвержден аудиторский стандарт ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» (Приказ Минфина России от 17 августа 2010 г. № 90н). В стандарте сказано, что аудитор рассматривает в ходе аудита недобросовестные действия, которые явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчетности, а именно: искажений, возникших в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, и искажений, возникших в результате присвоения активов. Основными факторами риска недобросовестных действий, принимаемыми аудитором во внимание при рассмотрении недобросовестных действий, являются: мотивирующие факторы; давление совершить недобросовестное действие; осознанная возможность предпринять недобросовестное действие и способность завуалировать его, находя ему логическое обоснование.

При аудите международной отчетности, подготовленной российскими компаниями, применяются положения международных стандартов аудита (в частности, МСА (ISA) 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибки в процессе аудита финансовой отчетности») и стандартов аудиторской деятельности США (SAS 99), в которых определены обязанности аудиторов по обнаружению искажений в финансовой отчетности. И хотя речь

⁵⁹ Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество // Финансовый директор, 2006. - № 6 (48) июнь.

идет только о существенных искажениях отчетности, вероятность обнаружения мошенничества повышается.

Внутренний аудит. Работа внутреннего аудитора часто позволяет выявить или предотвратить мошенничество. Однако крайне важно правильно организовать управление службой внутреннего аудита в компании. Подчинение этой службы комитету по аудиту или совету директоров позволит ей оставаться более независимой при выявлении фактов мошенничества в финансовой отчетности, чем при подчинении генеральному директору или другим представителям руководящего звена компании.

Осведомители. Наличие «информаторов» – наиболее эффективный способ обнаружения мошенничества. В западных компаниях практика использования осведомителей среди сотрудников считается нормой, а по данным западной статистики так раскрывается до 40% всех мошенничеств.

В России отношение к осведомителям традиционно неоднозначное. Можно предположить, что по мере принятия кодексов корпоративной этики в российских компаниях такой способ обнаружения мошенничества станет более распространенным⁶⁰.

7.3. Требования, предъявляемые пользователями к бухгалтерской отчетности

Нормативные документы РФ определяют состав, порядок, сроки представления отчетности, а также требования, предъявляемые к ее содержанию: достоверность и полнота; нейтральность; целостность; последовательность; существенность; сопоставимость; своевременность; осмотрительность; приоритет содержания над формой; непротиворечивость; рациональность.

Требование достоверности означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. В бухгалтерском учете это требование выражается в сплошной и непрерывной регистрации всех фактов хозяйственной деятельности в хронологическом порядке. Важным условием для выполнения данного требования является решение самой организации о степени раскрытия отчетной информации. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, она имеет право включать в отчетность дополнительные показатели и пояснения.

Требование нейтральности означает, что при формировании отчетной бухгалтерской информации должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей при игнорировании интересов других. К тому же формирование информации в угоду одних, как правило, налоговых органов, приводит к ее искажению с точки зрения экономического реального состояния дел организации.

⁶⁰ Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество // Финансовый директор, 2006. - № 6 (48) июнь.

Требование целостности связано с необходимостью включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование последовательности, закрепляемое учетной политикой организации, означает постоянство избранных способов (методов) от одного отчетного периода к другому. Изменения принятых способов допускаются в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности, что подлежит обязательному подтверждению обоснованности каждого такого изменения.

В соответствии с **требованием сопоставимости** в бухгалтерской отчетности данные по каждому конкретному показателю должны показываться как минимум за два года – за предыдущий и отчетный. При этом если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период по ряду причин, то данные предшествующего периода подлежат корректировке с последующим раскрытием в пояснительной записке с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Требование своевременности означает своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и составляемой на его основе отчетности. Для исполнения требования своевременности утвержденный учетной политикой организации документооборот и порядок обработки учетной информации должны обеспечивать формирование в установленные законодательством сроки полной и достоверной отчетности.

Требование осмотрительности означает большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Установленный нормативными документами по бухгалтерскому учету порядок позволяет признавать и принимать к учету только отвечающие установленным правилам и документально подтвержденные доходы и активы. При формировании расходов возможно создание объявленных в учетной политике резервов под предстоящие расходы, например, резервы на устранение возможного брака, на ремонт основных средств, на проведение сезонных работ и в других аналогичных случаях.

Требование приоритета содержания над формой подразумевает порядок, при котором отражение в учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться исходя, прежде всего, из экономического содержания фактов и условий хозяйствования, и только потом из правовой формы их оформления. Например, если организация приобрела по договору купли-продажи непригодное для эксплуатации здание, приняла его по акту приемки-передачи, зарегистрировала в установленном для объектов недвижимости порядке в государственном бюро регистрации и оплатила продавцу, данная сделка тем не менее должна быть завершена в учете на стадии капитальных вложений, поскольку принятый по акту объект не может быть введен в эксплуатацию, без соответствующей реконструкции для приведения его в состояние, пригодное для эксплуатации. Поэтому до завершения всех необходимых работ и ввода в эксплуатацию, затраты на приобретение этого здания будут являться фактически обь-

ектом незаконченных капитальных вложений, а потому должны отражаться в отчетности в составе незавершенного строительства.

Требование непротиворечивости обеспечивает тождество учетных записей относительно объектов учета на счетах, в учетных регистрах и соответствующей отчетности. Например, в рамках финансового учета это означает, что информация первичных документов идентична соответствующим записям в регистрах бухгалтерского учета, данные аналитического учета соответствуют данным синтетического учета и правильно отражены в соответствующих формах финансовой отчетности. В соответствии с данным требованием аналогично должна быть обеспечена преемственность информации первичных документов, регистров учета и отчетности.

Требование рациональности предполагает оптимальную структуру организации учетной работы и учетного аппарата, исходя из условий хозяйствования, объемов организации и экономической целесообразности. В тех случаях, когда информация бухгалтерского учета по конкретным объектам удовлетворяет потребности налогового учета в полном объеме, нет смысла вводить для этих целей дополнительные налоговые регистры, что не противоречит ст. 313 НК РФ.

Требование соблюдения отчетного периода. Отчетный период — период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность; отчетная дата — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

В качестве отчетного года в РФ принят период с 1 января по 31 декабря включительно. Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (для годового отчета — это 31 декабря, для промежуточных — 31 марта, 30 июня, 30 сентября). Первым отчетным годом для вновь созданной организации считается период с даты государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года.

Требование правильного оформления отчетности. Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке в валюте РФ, подписывается руководителем организации. Статьи типовых форм отчетности, по которым отсутствуют числовые значения показателей, в формы организации не включаются. Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части, указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена отчетность, полное наименование организации, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), вид деятельности, организационно-правовая форма, единица измерения, местонахождение (адрес), дата утверждения, дата отправки.

Данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

7.4. Состав и порядок представления финансовой отчетности

Согласно статье 14 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ в состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за исключением случаев, установленных данным Федеральным законом, входит бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (Утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н) и Приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» в состав *приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организаций* включаются:

- 1) Отчет об изменениях капитала;
- 2) Отчет о движении денежных средств;
- 3) Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- 4) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если организация подлежит обязательному аудиту.

Субъекты малого предпринимательства формируют бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:

- а) в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);
- б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года. Исходя из части 4 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ с 1 января 2013 г. промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета (Минфин России). **Например**, необходимость составления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности обуславливается тем, что:

- а) в случаях, установленных Федеральным законом «Об организации страхового дела в Российской Федерации», квартальная бухгалтерская отчетность представляется субъектом страхового дела в орган страхового надзора;
- б) в случаях, установленных Федеральным законом «О рынке ценных бумаг», квартальная бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг подлежит раскрытию.

Исходя из статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2013 г. квартальная бухгалтерская отчетность в налоговые органы не представляется.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных Федеральным законом № 402-ФЗ от 06.12.2011 г., устанавливается федеральными стандартами. Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

1. бухгалтерский баланс
2. отчет о финансовых результатах, (если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредителями (участниками) организации).

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правила пользования (включая плату за пользование, если иное не предусмотрено другими федеральными законами) государственным информационным ресурсом, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере государственной статистической деятельности.

7.5. Отражение событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности

Событием после отчетной даты (СПОД) признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год (ПБУ 7/98, п. 3).

Понять, относится ли событие к категории «события после отчетной даты», помогают причины, обуславливающие необходимость их отражения в отчетности. Дело в том, что пользователь бухгалтерской отчетности заинтересован в оценке дальнейшего развития зафиксированной в отчетности ситуации, которая более или менее проясняется при наличии информации о существенных событиях, имевших место после окончания отчетного периода.

К СПОД относятся (ПБУ 7/98, п. 5):

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяй-

ственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Разница между ними состоит в том, что события, относящиеся к первой группе, фактически произошли в отчетном году, но ввиду отсутствия или недостаточности информации (внешние для бухгалтерии причины) либо допущенных ошибок (внутренние причины) не были оценены правильно либо вообще не были учтены. Во вторую группу включаются события, которые реально имели место уже после отчетной даты, но влияют на финансово-экономические показатели столь сильно, что игнорирование денежной оценки последствий этих событий может привести к ложным выводам о финансовом состоянии и потенциале организации, а значит, к принятию пользователями бухгалтерской информации неверных управленческих решений.

Исходя из этого различия, установлены различные способы отражения событий обеих групп. Обнаруженные события, обстоятельства и уточненные оценки событий, которые произошли во время отчетного периода, требуют внесения изменений в их бухгалтерское отражение (согласно принципу временной определенности) путем выполнения записей в системном бухгалтерском учете (на синтетических и аналитических счетах). При этом СПОД *отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке* (ПБУ 7/98, п. 9). Заключительные обороты, содержащие эти записи, безусловно, повлияют на изменение данных форм отчетности. Если же позже отчетной даты произошло событие второго типа, то его включение в отчетный период будет противоречить принципу временной определенности, поэтому такое событие учитывается внесистемно, т. е. без выполнения каких бы то ни было проводок, но путем включения соответствующей информации в пояснительную записку к годовой бухгалтерской отчетности.

СПОД признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации (ПБУ 7/98, п. 6). При этом данные об однородных событиях следует суммировать (например, банкротство двух и более крупных дебиторов).

СПОД второй группы (свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность) раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся. В таком же порядке отражаются в бухгалтерской отчетности годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год (ПБУ 7/98, п. 10).

Информация, раскрываемая в пояснительной записке к отчетности, должна включать краткое описание СПОД и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это (ПБУ 7/98, п. 11).

В системе бухгалтерского учета любой организации необходимо формирование объема резервов, которые дают возможность либо формировать наиболее достоверную информацию, либо иметь необходимые средства в целях снижения последствий ряда хозяйственных операций (снижения и предотвращения рисков).

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

а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;

б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Оценочное обязательство признается в учете и, соответственно, отражается в основных формах отчетности. Для признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете необходимо соблюдение ряда условий (п. 5 ПБУ 8/2010):

- у организации существует обязанность (вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни), исполнения которой она не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина такого обязательства может быть обоснованно оценена.

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

Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

В соответствии с ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

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

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

- величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;
- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;
- сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;
- увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);
- характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;
- ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям.

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

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

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете. Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в бухгалтерской отчетности.

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается как минимум следующая информация:

- характер условного обязательства;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;

- возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

Если оценочное обязательство и условное обязательство возникло в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между соответствующими оценочным обязательством и условным обязательством должна быть раскрыта.

В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию. В бухгалтерском балансе, отсутствует специальная строка для отражения оценочных обязательств, хотя в разд. IV «Долгосрочные обязательства» баланса есть статья «Резервы под условные обязательства». Приказ № 66н издан на полгода раньше ПБУ 8/2010, поэтому строка названа на основании действовавшего на тот момент Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. В связи с этим именно в статье «Резервы под условные обязательства» следует отражать информацию о признанных в учете оценочных обязательствах. Информация об оценочном обязательстве раскрывается также в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах в таблице 7 «Резервы под условные обязательства». По каждому признанному оценочному обязательству указываются сведения о его остатках на начало года и конец отчетного периода, а также о начислении, использовании и восстановлении за отчетный год.

7.6. Представление информации по сегментам

Составление сегментарной отчетности регулируется положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утвержденным Приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н и рядом других нормативных документов.

ПБУ 12/2010 устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций).

Внешняя сегментарная отчетность — это часть внешней (финансовой) отчетности организации, составляемой по отчетным сегментам (направлениям) деятельности с целью обеспечения заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

- которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);

- результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов (полномочные лица организации);

- по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности:

- производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;
- основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- структурные подразделения организации.

Отчетность по сегменту может содержать информацию о выручке (доходах) и расходах сегмента, о финансовом результате сегмента, о его активах и обязательствах.

Показатели отчетного сегмента, подлежащие раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, приводятся в оценке, в которой они представляются полномочным лицам организации для принятия решений (по данным управленческого учета).

Выручка, расходы, активы и обязательства, относящиеся к двум и более отчетным сегментам, подлежат обоснованному распределению между данными сегментами. Способ распределения определяется организацией в зависимости от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов. Организация должна последовательно применять основу распределения показателей между отчетными сегментами.

Распределенные выручка и расходы включаются в раскрываемый в бухгалтерской отчетности финансовый результат (прибыль, убыток) отчетного сегмента в том случае, если такие данные включаются в расчет финансового результата (прибыли, убытка) этого сегмента, используемого полномочными лицами организации для принятия решений.

Информация по отчетному сегменту должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации.

Процесс составления сегментарной отчетности включает следующие этапы:

- определение отчетных сегментов;
- выбор формата и содержания сегментарной отчетности в соответствии с системой методов и критериев учетной политики организации;
- сбор и обобщение информации из регистров управленческого и финансового учета организации;
- раскрытие информации по сегментарной отчетности в соответствии с нормативными документами, регулирующими представление информации по сегментам.

Сегмент считается отчетным, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10 % общей суммы выручки всех сегментов;
- финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10 % от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых является убыток;
- активы сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности организации должно приходиться не менее 75 % выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации.

Если на отчетные сегменты приходится менее 75 % выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяет ли каждый из них в отдельности определенным в ПБУ 12/2010 условиям.

В случае если количество отчетных сегментов составляет более десяти, организация должна проанализировать возможность объединения отчетных сегментов при условии сходства следующих характеристик объединяемых сегментов:

- а) характер (назначение) продукции, товаров, работ, услуг;
- б) процесс производства продукции, закупки товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- в) покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- г) способы продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- д) правовые условия деятельности (например, необходимость лицензии (разрешения), режим налогообложения);
- е) другие характеристики.

Организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерской отчетности следующую информацию по отчетным сегментам:

- а) общую информацию;
- б) показатели отчетных сегментов;
- в) способы оценки показателей отчетных сегментов;
- г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величинами соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах организации;
- д) иную информацию.

7.7. Содержание, принципы и порядок составления бухгалтерского баланса

Годовая отчетность организаций составляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской

отчетности организаций». Этим же приказом утверждены Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности.

Формы бухгалтерской отчетности имеют рекомендательный характер. Это означает, что организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов.

Организации имеют право самостоятельно определять перечень показателей в формах бухгалтерской отчетности, исходя из отраслевой принадлежности, видов деятельности и размеров предприятия. Но это не должно противоречить общим требованиям, предъявляемым к бухгалтерской отчетности и другим условиям, влияющим на раскрытие достоверной и полной информации о финансовом состоянии предприятия.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При составлении баланса должны соблюдаться определенные требования:

1. Не допускается зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

2. Амортизируемые виды имущества (нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности) отражаются в балансе по остаточной стоимости.

3. Активы и обязательства делятся в зависимости от сроков их обращения (погашения) на долгосрочные и краткосрочные.

4. В формах бухгалтерской отчетности вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

5. При формировании оценочных резервов (под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам) их суммы вычитаются из стоимости тех активов, в отношении которых были сформированы соответствующие резервы.

Бухгалтерский баланс заполняется на основании остатков по счетам Главной книги. Статьи актива включают дебетовые остатки активных счетов; статьи пассива — кредитовые остатки пассивных счетов.

Для формирования некоторых показателей используются данные аналитического учета (ведомости, журналы-ордера и другие регистры). Но основным источником информации для заполнения бухгалтерского баланса является Главная книга.

Заполнение некоторых статей баланса производится *с учетом профессионального суждения бухгалтера* (прочие внеоборотные активы, прочие запасы и затраты, прочие оборотные активы, прочие долгосрочные обязательства,

прочие краткосрочные обязательства), а также итоговые статьи, расчет по которым ведется на основе простого суммирования относящихся к ним данных (запасы, кредиторская задолженность, итоги по разделам, валюта баланса).

В активе баланса отражаются следующие разделы и группы статьи:

I. Внеоборотные активы

- нематериальные активы;
- результаты исследований и разработок;
- основные средства;
- доходные вложения в материальные ценности;
- финансовые вложения;
- отложенные налоговые активы;
- прочие внеоборотные активы.

II. Оборотные активы

- запасы;
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- дебиторская задолженность;
- финансовые вложения;
- денежные средства;
- прочие оборотные активы.

В пассиве баланса отражают следующие разделы и статьи:

III. Капитал и резервы

- уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей);
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- переоценка внеоборотных активов;
- добавочный капитал (без переоценки);
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

IV. Долгосрочные обязательства

- заемные средства;
- отложенные налоговые обязательства;
- резервы под условные обязательства;
- прочие обязательства.

V. Краткосрочные обязательства

- заемные средства;
- кредиторская задолженность;
- доходы будущих периодов;
- резервы предстоящих расходов;
- прочие обязательства.

Порядок заполнения отдельных статей бухгалтерского баланса представлен ниже:

Раздел I. Внеоборотные активы.

По строке 1110 «Нематериальные активы» отражается наличие нематериальных активов по остаточной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется).

Статья «Результаты исследований и разработок» (код 1120) заполняется в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Расходы на НИОКР собираются по дебету счета 08.

Строки 1130 «Нематериальные поисковые активы» и 1140 «Материальные поисковые активы»

Строки 1130 и 1140 баланса заполняют фирмы, которые являются пользователями недр (в значении Закона от 21 февраля 1992 г. № 2395-1) и осуществляют затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. С 1 января 2012 года они должны руководствоваться ПБУ 24/2011. Этот стандарт применяют до момента подтверждения коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Формирование поисковых активов осуществляется в соответствии с положением по бухгалтерскому учету (п. 10 ПБУ 1/2008).

По строке 1150 «Основные средства» приводятся показатели по основным средствам, как действующим, так и находящимся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе, по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). Показатель строки заполняется расчетным путем как разница между суммой остатков по счетам 01 «Основные средства» и 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (за исключением данных, отраженных по строке 1160 «Доходные вложения в материальные ценности» и суммой остатка по счету 02 «Амортизация основных средств»).

Строка 1160 «Доходные вложения в материальные ценности» - отражается остаток по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» за вычетом начисленной амортизации, отраженной по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», здесь отражаются вложения организации в имущество, предназначенное для передачи в лизинг и имущество, предоставленное во временное пользование по договорам аренды или проката.

Строка 1170 «Финансовые вложения» - отражаются общая сумма долгосрочных (на срок более года) инвестиций организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и пр. в составе финансовых вложений показывается также сумма вкладов организации – товарища по договору простого товарищества. Статья баланса формируется по данным аналитического учета к счетам 58 «Финансовые вложения»,

59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета».

По строке 1180 «Отложенные налоговые активы» отражается часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. В бухгалтерском учете отражается проводкой: Дебет 09 Кредит 68, уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов отражается записью: Дебет 68 «Текущий налог на прибыль» Кредит 09.

По строке 1190 «Прочие внеоборотные активы» отражаются данные о средствах и вложениях, которые не были записаны по другим строкам раздела I бухгалтерского баланса.

Раздел II. Оборотные активы.

В данном разделе баланса по строке 1210 «Запасы» показываются остатки сырья и материалов, топлива, запасных частей, тары, покупных полуфабрикатов и других материальных ценностей, а также затраты в незавершенном производстве и расходы будущих периодов в оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (остатки по счетам 10, 14, 15, 16, 20, 21, 23, 29, 44, 46, 41, 42, 43, 45, 97). Расшифровка данных ценностей может приводиться по нижерасположенным строкам баланса.

В частности, по строке 1210 отражается фактическая себестоимость остатков материалов, учтенных на счетах 10, 14, 15, 16. Фактическая себестоимость включает в себя стоимость приобретения, а также все расходы по заготовке и доставке ценностей.

Если материалы учитываются не по фактической себестоимости, а по учетным ценам с использованием счетов 15 и 16, то в эту строку включаются остатки по счетам 15 и 16 (положительные отклонения прибавляются к 15 счету, отрицательные – вычитаются). Предприятиям предоставлено право, самостоятельно устанавливать порядок списания отклонений в стоимости материалов и закрепить его в учетной политике.

Если организация создает резервы под снижение стоимости сырья и материалов, то в соответствии с п. 12 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в годовом бухгалтерском балансе это имущество может отражаться за минусом созданного резерва в случаях если материалы полностью или частично утратили свое первоначальное качество; по материалам снизилась текущая рыночная стоимость.

Резерв создается по каждой единице или отдельным группам материалов в конце отчетного года за счет финансовых результатов после проведенной инвентаризации (Д-т 91 К-т 14). При этом у организации должно быть подтверждение расчета текущей рыночной стоимости.

Для определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, применяются согласно ПБУ 5/01 следующие методы их оценки:

- а) по себестоимости каждой единицы;
- б) по средней себестоимости;

в) метод ФИФО (по себестоимости первых по времени закупок).

По этой же строке 1210 отражается стоимость молодняка, а также взрослых животных, находящихся на откорме (птица, звери, кролики, семьи пчел и т.д.). Эта строка заполняется по данным счета 11 «Животные на выращивании и откорме» предприятиями сельского хозяйства и организациями, имеющими на своем балансе подсобное сельское хозяйство (животноводство, птицеводство).

Если организация имеет затраты в незавершенном производстве (НЗП) (счета 20, 21, 23, 29, 44, 46), то остатки по этим счетам также отражают по строке 1210. НЗП включает стоимость продукции не прошедшей всех стадий обработки, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Такая продукция может оцениваться в массовом и серийном производстве по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, либо по стоимости сырья, материалов использованных для ее изготовления. При единичном производстве продукции НЗП отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

Строительные, научные организации, выполняющие работы долгосрочного характера и рассчитывающиеся с заказчиками по выполненным этапам работ, использующие в учете счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» отражают по данной строке принятые заказчиком этапы по договорной стоимости. При этом заказчик учитывает стоимость работ в бухгалтерском учете по окончании всех этапов работ.

Предприятия торговли, общественного питания указывают по данной строке издержки обращения (в части транспортных расходов), относящиеся к нереализованному товару, учтенные на счете 44. Если учетной политикой установлено что эти расходы включаются в стоимость товаров, то они будут учитываться по строке «Готовая продукция и товары для перепродажи».

Стоимость готовой продукции и товаров для перепродажи, отражается по строке 1210 и учитывается на счетах 41, 43. Готовая продукция указывается по фактической себестоимости, а при использовании в учете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – по нормативной (плановой) себестоимости. Товары отражаются по покупной стоимости. По готовой продукции и товарам могут быть созданы резервы под снижение их стоимости (счет 14). В этом случае показатель данной строки приводится за минусом суммы таких резервов. Резерв формируется после проведенной инвентаризации и восстанавливается по мере продажи продукции, по которой он был создан.

По строке 1210 также приводится остаток по счету 45, т.е. указывается отгруженная, но не оплаченная продукция, если договором поставки предусмотрен иной момент перехода права собственности на отгруженную продукцию от продавца к покупателю. Продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией продукции, возмещаемые договорной ценой.

Здесь же учитывается стоимость продукции и товаров, отгруженных по договору комиссии, т.к. право собственности к комиссионеру не переходит.

По этой же строке отражается стоимость товаров, отгруженных по договору мены, если встречная поставка не произведена. Право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам после встречного исполнения обязательств обеими сторонами.

Во всех остальных случаях отгруженная продукция по данной строке не показывается, а списывается в дебет счета 90 «Продажи» в общеустановленном порядке.

В данной строке 1210 учитываются расходы будущих периодов (одноименный счет 97). Расходы будущих периодов - это расходы, произведенные предприятием в отчетном году, но подлежащие погашению в следующие отчетные периоды (расходы по неравномерно проводимому ремонту, если резерв не создается; суммы арендной платы у арендатора, начисленные за несколько сроков вперед; расходы на рекламу, на подготовку кадров; стоимость бухгалтерских программ, если у организации нет исключительных прав, полученных лицензий, сертификация продукции, затраты на освоение природных ресурсов, новых производств и т.д.). Данные затраты могут списываться на себестоимость продукции несколькими вариантами – равномерно, пропорционально объему продукции и т.д. (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

По строке 1220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражаются суммы налога по приобретенным материально – производственным запасам, нематериальным активам, осуществленным капитальным вложениям, работам и услугам, подлежащие отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение суммы налога для перечисления в бюджет или на соответствующие источники покрытия. Показатель строки заполняется по данным остатка счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По строке 1230 «Дебиторская задолженность» баланса учитывается дебиторская задолженность (счета 60 субсчет «Авансы выданные», 62, 63, 68, 71, 73, 75, 76 и т.д.). По данным строкам указывается развернутое сальдо по активно-пассивным счетам, т.е. дебетовое сальдо в активе, а кредитовое – в пассиве. Кроме этого необходимо учесть, что дебиторская задолженность может отражать в балансе в зависимости от срока ее погашения свыше 12 месяцев – долгосрочная задолженность, либо в течение года – краткосрочная задолженность.

По строке 1240 «Финансовые вложения» приводятся финансовые вложения (на срок не более 12 месяцев). Данная строка заполняется аналогично строке 1150 «Финансовые вложения» 1 раздела бухгалтерского баланса.

По строке 1250 «Денежные средства» отражается сумма наличных и безналичных средств, числящихся в кассе, на расчетных, специальных и валютных счетах, а также денежных документов и переводов в пути. Строка заполняется как сумма остатков по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и 57 «Переводы в пути». Если организация располагает денежными средствами в иностранной валюте, то при составлении баланса они пересчитываются в рубли, пересчет производится по официальному курсу Банка России, установленному на конец отчетного периода.

По строке 1260 «Прочие оборотные активы» по аналитическим данным показываются суммы, не нашедшие отражения по другим группам статей раздела «Оборотные активы».

Раздел III. «Капитал и резервы».

По строке 1310 «Уставный капитал» по данным Главной книги показывается в соответствии с учредительными документами организации величина уставного (складочного) капитала организации.

По строке «Собственные акции, выкупленные у акционеров» отражается дебетовое сальдо счета 81 «Собственные акции (доли)».

По строке 1340 «Переоценка внеоборотных активов» отражаются результаты переоценки основных средств, НМА. Дооценка отражается –Д-т 01,04 К-т 83. На сумму амортизации при дооценке – Д-т 83 К-т 02,05.

По строке 1350 «Добавочный капитал» по данным Главной книги показывается эмиссионный доход акционерного общества, присоединение сумм использованных целевых инвестиционных средств и курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации при вкладе доли в валюте.

По строке 1360 «Резервный капитал» отражается сумма остатка резервного и других аналогичных фондов, создаваемых организацией в соответствии с законодательством и с учредительными документами организации. В том числе по строке «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» приводится величина обязательного резервного фонда, данный раздел заполняют только открытые акционерные общества и предприятия с участием иностранного капитала. По строке «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» отражается сумма этих резервов. Акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью могут создавать резервы в соответствии со своим уставом, такие резервы создаются за счет нераспределенной прибыли. Резервный фонд предназначен для покрытия убытков, а также погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

По строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается сальдо счета 84. На конец отчетного периода у организации может быть только один финансовый результат – прибыль или убыток. Он складывается из прибыли (убытка) прошлых лет и результатов текущего периода с учетом принятых решений по ее использованию.

Раздел IV. Долгосрочные обязательства.

По строке 1410 «Заёмные средства» показываются непогашенные суммы заемных средств, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты, строка заполняется по данным остатка по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По строке 1420 «Отложенные налоговые обязательства» отражается часть отложенного налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Строка заполняется по данным счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенное налоговое обязательство представляет собой произведение ставки налога на налогооблагаемые временные разницы. В свою очередь нало-

гооблагаемые временные разницы – это доходы и расходы, которые учитываются при формировании бухгалтерской прибыли в текущем, а налогооблагаемой – в последующих отчетных периодах.

В строке 1430 «Оценочные обязательства» организации приводят резервы, образованные под условные обязательства в соответствии с требованиями ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

По строке 1450 «Прочие обязательства» по данным аналитического учета указываются долгосрочные пассивы, не нашедшие отражения по другим строкам данного раздела.

Раздел V. Краткосрочные обязательства.

По строке 1510 «Заёмные средства» отражаются займы и кредиты, которые организация должна погасить в течение 12 месяцев, строка заполняется по данным остатка по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

По строке 1520 «Кредиторская задолженность» отражают общую сумму кредиторской задолженности организации, затем она может расшифровываться по отдельным строкам баланса:

- сумму задолженности перед поставщиками и подрядчиками за поступившие ценности, выполненные работы и оказанные услуги (счета 60,76);
- задолженность перед персоналом по оплате труда – счет 70 (начисленную, но не выплаченную заработную плату, социальные, компенсационные выплаты);
- задолженность по страховым взносам во внебюджетные социальные фонды (ПФР, ФСС, ФОМС) (счет 69);
- задолженность перед бюджетом по начисленным налогам и сборам (счет 68). При заполнении этой строки нужно учитывать сумму условного расхода по налогу на прибыль, рассчитанную по данным бухгалтерского учета;
- суммы авансов, полученных от других организаций под предстоящие поставки продукции (работ, услуг) – счет 62 субсчет «Авансы полученные»; задолженность предприятия по платежам обязательного и добровольного страхования имущества, работников, другим видам страхования (счет 76-1); с подотчетными лицами (счет 71); с персоналом по прочим операциям (счет 73) и т.д. Здесь также может быть указана сумма задолженности перед поставщиками, подрядчиками и другими организациями, которым организация выдала векселя в обеспечение их поставок (счет 60 субсчет «Векселя выданные»);
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов (счет 75) (задолженность по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям, займам и т.д. (Д-т 84 К-т 70, 75).

По строке 1530 «Доходы будущих периодов» указывается сумма доходов организации, которые относятся к будущим отчетным периодам, а получены уже в этом периоде (счет 98) – арендная плата, начисленная арендодателем за несколько сроков вперед (Д-т 76 К-т 98); суммы разницы между рыночной и остаточной стоимостью имущества при недостатке (Д-т 73 К-т 98) и т.д. Кроме этого, по данной строке коммерческие организации отражают суммы средств

целевого финансирования и бюджетных средств, а также стоимость активов полученных безвозмездно.

По строке 1540 «Резервы предстоящих расходов» показываются остатки сумм резервов, созданных в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации для равномерного списания расходов. Строка заполняется по данным счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По строке 1550 «Прочие обязательства» показываются суммы краткосрочных пассивов, не нашедших отражения по другим статьям раздела V бухгалтерского баланса.

7.8. Содержание, структура и порядок составления отчета о финансовых результатах

В отчете о финансовых результатах отражается движение хозяйственных процессов организации за конкретный (отчетный) период, которые приводят к получению прибыли или убытков. Таким периодом является месяц, квартал, год. Отчет о финансовых результатах показывает, какие доходы от своей деятельности получило предприятие и какие расходы оно понесло для получения этих доходов. При этом доходы и расходы должны быть соотнесены между собой методом начислений в соответствии с правилами, установленными законодательством по бухгалтерскому учету.

Отражение прибыли (убытка) от обычных видов деятельности. В бухгалтерской отчетности на основании данных субсчетов счета 90, накопленных нарастающим итогом за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) производится заполнение показателей «Выручка» (стр. 2110), «Себестоимость продаж» (стр. 2120), «Валовая прибыль (убыток)» (стр. 2100), «Коммерческие расходы» (стр. 2210), «Управленческие расходы» (стр. 2220), «Прибыль (убыток) от продаж» (стр. 2200) Отчета о финансовых результатах.

Строка 2110 «Выручка» заполняется по данным аналитического учета к счету 90 (журнал – ордер №11 или аналогичный учетный регистр), при этом в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 50,51,62 Кт 90.1 – отражена выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг.

Выручка показывается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на реализацию ГСМ и экспортных пошлин, на суммы которых в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 90.3 Кт 68,76 – отражена сумма налоговых обязательств организации по налогам и сборам.

Показатель «Себестоимость продаж» (код 2120) отражает затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам. Данные о себестоимости должны соответствовать тем видам продукции, выручка от которых указана в строке 2110. Показатель строки формируется исходя из дебетового оборота 90.2 корреспонденцией со счетами 20,41,43 и др.

Строка 2100 «Валовая прибыль (убыток)» исчисляется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) и себестоимостью проданной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Строка 2210 «Коммерческие расходы» отражает затраты, связанные со сбытом продукции и издержки обращения, относящиеся к продаже отчетного периода: Дт 90 Кт 44.

Показатель «Управленческие расходы» (строка 2220) отражает управленческие расходы организации, если в ее учетной политике установлено, что эти расходы полностью признаются в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг. В качестве условно постоянных они подлежат списанию в дебет счетов в полном объеме:

Дт 90 Кт 26 – отражено списание полностью учтенных в отчетном периоде расходов управленческого характера.

Показатель «Прибыль (убыток) от продаж» (строка 2200) отражает финансовый результат от продажи товаров, продукции, работ и услуг. Он рассчитывается как разница между выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг и суммой их себестоимости, коммерческими и управленческими расходами.

Раздел «Прочие доходы и расходы».

По строке 2310 «Доходы от участия в других организациях» указываются доходы от участия в уставных капиталах других организаций (дивиденды по акциям, иные доходы по ценным бумагам и т.п.). Данные доходы отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91-1.

Показатель строки 2320 «Проценты к получению» включает суммы причитающихся доходов, не связанных с участием организации в уставных капиталах других организаций либо с ведением совместной деятельности. По этой строке, в частности: проценты по государственным ценным бумагам, по предоставленным займам, начисленные по депозитам, облигациям, суммы, причитающиеся от кредитных организаций за использованием остатками средств, находящихся на счетах организации. Показатель этой строки формируется из кредитового оборота по счету 91.

Показатель «Проценты к уплате» (строка 2330) включает проценты, начисленные организации за временное пользование кредитами и займами. По этой строке, в частности, указываются: проценты по кредитам и займам, предоставленные организации, суммы подлежащих в соответствии с договорами к уплате процентов по акциям, облигациям. Показатель этой строки формируется из дебетового оборота счета 91.

По строке 2340 «Прочие доходы» учитываются прочие доходы, перечень которых приведен в пунктах 7 и 9 ПБУ 9/99.

По строке 2350 «Прочие расходы» отражаются расходы, поименованные в пунктах 11 и 12 ПБУ 10/99.

По строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» (строка 2300) показывается финансовый результат от деятельности организации в отчетном периоде. Он равен сумме прибыли (убытка) от продаж и прочих доходов за минусом прочих расходов.

По строке 2410 «Текущий налог на прибыль» отражается сумма налога на прибыль (доход), исчисленная организацией в соответствии с установленным законодательством.

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода, скорректированной из суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

В строке 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» необходимо привести сумму отложенных налоговых обязательств (активов) (ОНО, ОНА).

Отложенные налоговые активы определяются на основании аналитических данных к одноименному счету 09: величина отложенных налоговых активов, которые были сформированы и погашены за отчетный период. Показатель рассчитывается как разница между оборотом по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 за отчетный период и оборотом по кредиту счета 09 в корреспонденции со счетом 68 за отчетный период.

Отложенные налоговые обязательства рассчитываются как разница между оборотом по дебету счета 68 и кредиту счета 77 за отчетный период и оборотом по дебету счета 77 и кредитом счета 68 за отчетный период.

Строки 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» и 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» заполняются в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» заполняется по данным счета 77 и представляет собой разницу между оборотами по кредиту и дебету счета 77. Если эта разница положительная, то результат вычитают из прибыли до налогообложения (увеличивают убыток). Если разница отрицательная, то полученный результат нужно прибавить к прибыли (вычитать из убытка).

Строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» формируется по данным счета 09 и также представляет собой разницу между оборотами по этому счету. Если дебетовый оборот (где отражают начисление активов) превышает кредитовый (где показывают списание или погашение), то положительный результат увеличит прибыль (уменьшит убыток) и наоборот.

По строке 2460 «Прочее» можно приводить суммы налогов уплачиваемых организациями, находящимися на УСН, ЕНВД, штрафные санкции и пени, уплачиваемые за нарушение налогового законодательства.

Показатель «Чистая прибыль (убыток)» (строка 2400) для целей бухгалтерского учета и составления отчетности формируется расчетным путем (стр. 2300 – стр.2410 + стр.2430 +/- стр. 2450 – стр.2460).

Справочные данные. В строке 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» необходимо привести результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода.

При дооценке основных средств нематериальных активов производят записи – Д-т 01, 04 К-т 83, Д-т 83 К-т 02,05. При уценке – Д-т 91 К-т 01, 04, Д-т 02,05, К-т 91.

Строка 2500 «Совокупный финансовый результат периода» находится расчетным путем.

Строка 2500 = стр.2400 +/- стр. 2510 -/+ стр. 2520.

Строки 2900 «Базовая прибыль (убыток) на акцию» и 2910 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» в Отчете о финансовых результатах заполняют только акционерные общества. Эти сведения приводятся в годовой бухгалтерской отчетности.

7.9. Раскрытие информации о прибыли, приходящейся на одну акцию

Раскрытие информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, в бухгалтерской отчетности осуществляется в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Минфина РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

В бухгалтерской отчетности акционерного общества отражаются:

а) базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величины базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые при ее расчете;

б) разводненная прибыль (убыток) на акцию, а также величины скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемые при ее расчете.

Базовая прибыль (убыток) на акцию отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам - владельцам обыкновенных акций, и прибыли (убытка) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном периоде.

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.

При исчислении базовой прибыли (убытка) отчетного периода не учитываются дивиденды по привилегированным акциям, в том числе по кумулятивным, за предыдущие отчетные периоды, которые были выплачены или объявлены в течение отчетного периода.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, определяется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число ка-

жного календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Обыкновенные акции включаются в расчет их средневзвешенного количества с момента возникновения прав на обыкновенные акции у их первых владельцев.

Для расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используются данные реестра акционеров общества на первое число каждого календарного месяца отчетного периода.

Данные о средневзвешенном количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, корректируются в случаях:

- а) размещения акционерным обществом обыкновенных акций без их оплаты, не влияющего на распределение прибыли между акционерами;
- б) размещения дополнительных обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости.

Величина разводненной прибыли (убытка) на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества, в случаях:

- конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции (далее - конвертируемые ценные бумаги);
- при исполнении всех договоров купли - продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

К конвертируемым ценным бумагам относятся привилегированные акции определенных типов или иные ценные бумаги, предоставляющие их владельцам право требовать их конвертации в обыкновенные акции в установленный условиями выпуска срок.

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества.

При определении разводненной прибыли (убытка) на акцию значения базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые в отчетном периоде при расчете базовой прибыли на акцию, корректируются на соответствующие суммы возможного прироста указанных значений в связи с конвертацией в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества и исполнения договоров.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию представляет собой отношение базовой прибыли (убытка), скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения договоров.

Для расчета показателя разводненной прибыли на акцию выбираются те конвертируемые ценные бумаги (договоры), конвертация которых в обыкно-

венные акции (исполнение) приводит к уменьшению базовой прибыли (увеличению убытка) на акцию.

Показатели базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию должны быть представлены за отчетный год, а также по крайней мере за один предшествующий отчетный год.

7.10. Отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств

Сведения об изменениях капитала и движении резервов размещаются в трех разделах.

Раздел 1 «Движение капитала» посвящен изменениям инвестированного и накопленного капитала организации. В нем отражаются данные об уставном, добавочном и резервном капиталах, сумме нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также о собственных акциях, выкупленных у акционеров (данные о них приводятся в скобках). Данные в разделе указываются за отчетный год и предыдущий год, а также остатки по состоянию на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Это обеспечивает сопоставимость периодов в форме и позволяет проанализировать их значения в динамике.

При заполнении раздела 1 «Движение капитала» применяется:

Вертикальный способ: в графах отражаются уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), итог.

Горизонтальный способ: по строкам приводятся данные за два года – отчетный и предыдущий.

Содержащаяся в отчете информация позволяет увидеть, за счет каких факторов или источников меняется величина капитала.

В частности, на размер уставного капитала могут повлиять:

- дополнительный выпуск акций или уменьшение их количества;
- увеличение или уменьшение номинальной стоимости акций;
- реорганизация предприятия.

Размер добавочного капитала может измениться в результате:

- переоценки имущества;
- пересчета иностранных валют;
- получения эмиссионного дохода;
- выплаты дивидендов;
- реорганизации юридического лица.

Резервный капитал может возрасти за счет отчислений из прибыли.

Величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) зависит:

- от финансовых результатов отчетного года;
- от размера выплаченных дивидендов;
- от отчислений в резервный фонд;
- от последствий реорганизации предприятия;
- переоценки имущества.

Любое уменьшение капитала в Отчете указывают в круглых скобках.

В разделе 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» приведены данные о суммах корректировки капитала организации, в том числе нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и других статей капитала. В разделе 2 по статье 3400 отражается сумма капитала до корректировок по состоянию на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, изменения капитала за предшествующий год (за счет чистой прибыли (убытка) и иных факторов) и на 31 декабря предыдущего года. По строкам 3410 и 3420 отражается корректировка в связи изменением учетной политики и исправления ошибок соответственно. По строке 3500 отражается сумма капитала после корректировок.

Учетная политика предприятия может меняться в следующих случаях:

- если меняются нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета;
- если организация внедряет новые способы ведения бухгалтерского учета;
- если существенно меняются условия деятельности предприятия. Это может быть связано с реорганизацией организации, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

В разделе 3 «Чистые активы» указываются сведения о стоимости чистых активов организации (стр. 3600) по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих лет.

Отчет об изменениях капитала подписывается руководителем фирмы и ее главным бухгалтером.

ПБУ 23/2011 устанавливает правила составления Отчета о ДДС коммерческими организациями (за исключением кредитных), являющимися юридическими лицами по законодательству РФ. Данный стандарт применяется в случаях, когда составление, и (или) представление, и (или) публикация Отчета о ДДС предусмотрены законодательством РФ или нормативными правовыми актами либо когда организация при формировании учетной политики добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета. Форма Отчета о ДДС утверждена Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

Приказ № 66н закрепляет минимальный набор статей бухгалтерской отчетности. В нем сказано, что организации должны самостоятельно вводить дополнительную детализацию показателей по статьям отчетности. Это означает, что организации должны разработать свои собственные формы отчетов о движении денежных средств, содержащие группировку данных исходя из существенности денежных потоков.

ПБУ 23/2011 вводит понятия денежных потоков и денежных эквивалентов.

Денежные эквиваленты - это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и подвержены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам организации могут быть отнесены открытые в кредитных организациях депозиты до востребования, долговые ценные бумаги надежных

эмитентов (например, векселя Сбербанка России) со сроком погашения до трех месяцев и т.п.

Денежные потоки - это платежи и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов.

В Отчет о ДДС включаются данные о денежных потоках организации, остатках денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Согласно ПБУ 23/2011 денежными потоками не являются:

- платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты;
- поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов, за исключением начисленных процентов;
- валютно-обменные операции, за исключением потерь или выгод от операции (например, операции продажи-покупки иностранной валюты через кредитные организации не квалифицируются как денежные потоки организации, за исключением вознаграждения, уплаченного кредитной организации за оказанные услуги);
- обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты, за исключением потерь или выгод от операции;
- иные аналогичные платежи и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не их общую сумму, в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

В новом стандарте заложены четыре простых принципа:

1. Денежные средства и их эквиваленты должны идентифицироваться в балансе и Отчете о ДДС аналогичным образом (этот вопрос должен быть раскрыт в учетной политике организации, а также в пояснительных примечаниях к бухгалтерской отчетности).
2. В Отчете о ДДС не отражаются потоки между элементами денежных средств (и денежных эквивалентов), поскольку их структура представляет собой результат управления денежными средствами компании.
3. Изменение элементов денежных средств за отчетный период определяется в Отчете о ДДС арифметически как сумма изменения чистых денежных потоков по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.
4. Полученный в Отчете о ДДС результат изменения денежных средств за период должен быть аналогичен изменению в остатках по денежным средствам и их эквивалентам, отраженным в балансе.

Денежные потоки организации для составления Отчета о ДДС классифицируются на денежные потоки **от текущих, инвестиционных и финансовых операций**.

Денежные потоки указываются в Отчете о ДДС в свернутом виде, когда они:

- характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам. *Например*, денежные потоки комис-

сионера и агента в связи с оказанием ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги), поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях, оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента. Кроме того, «свернуть» можно косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам, платежей, вносимых в бюджетную систему РФ или возмещаемых из нее;

- отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата. *Например*, это взаимообусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт, а также покупка и перепродажа финансовых вложений; осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

Организация обязана раскрыть в учетной политике информацию о том, какими принципами она руководствуется, отражая в Отчете о ДДС те или иные денежные потоки в свернутом виде (п. 23 ПБУ 23/2011).

Денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением ею обычной деятельности, приносящей выручку, квалифицируются как **денежные потоки от текущих операций**. Эти денежные потоки, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

В качестве примеров таких денежных потоков в ПБУ 23/2011 приведены:

- поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;
- платежи поставщикам (подрядчикам);
- оплата труда работников организации и платежи в их пользу третьим лицам;
- уплата налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда данный налог непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций);
- выплата процентов по долговым обязательствам (за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»);
- поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);
- денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием ее внеоборотных активов, признаются **денежными потоками от инвестиционных операций**.

В ПБУ 23/2011 представлены примеры таких денежных потоков:

- платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к

использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008;

- поступления от продажи внеоборотных активов;

- платежи в связи с приобретением или поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе;

- предоставление или возврат займов другим лицам;

- платежи в связи с приобретением или поступления от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

- дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях;

- поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе.

Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, квалифицируются как **денежные потоки от финансовых операций**.

В качестве примеров таких денежных потоков в ПБУ 23/2011 названы:

- денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия;

- платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;

- уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников);

- поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг;

- платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг;

- получение или возврат кредитов и займов от других лиц.

Классификация денежных потоков по видам деятельности представлена на рисунке 7.1.

В Отчете о движении денежных средств отражают данные о фактическом поступлении и расходовании денег организации за отчетный и предшествующий ему год.

Отчет составляют в рублях. Если организация работает с валютой, то для того, чтобы указать в Отчете о ДДС данные по ней, необходимо:

- рассчитать отчетные показатели в валюте по каждому ее виду;

- данные в валюте пересчитать в рубли по курсу Банка России, установленному на 31 декабря отчетного года;

- полученные цифры нужно просуммировать.

Рисунок 7.1 – Денежные потоки организации⁶¹

Для заполнения Отчета о ДДС берутся данные по следующим бухгалтерским счетам: 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 55 «Специальные счета в банках»; 57 «Переводы в пути»; 58 «Финансовые вложения».

Выбытие денежных средств указывают в Отчете в круглых скобках.

⁶¹ Составлено на основе: ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Утверждено Приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н.

Техника составления отчета о движении денежных средств.

Раздел «Движение денежных средств по текущей деятельности»

Здесь учитывается сумма денежных средств в рублях и иностранной валюте, поступивших и выбывших с начала года от операций, связанных с текущей деятельностью. В отдельных строках приводится расшифровка движения денежных средств по направлениям поступления и выбытия.

Строка 4110 «Поступило денежных средств – всего» отражает общее поступление денежных средств по текущей деятельности (**обороты по дебету 50,51,52,55**).

В нижерасположенных строках приводится расшифровка таких поступлений.

В частности, по строке **4111 «От продажи продукции, товаров, работ и услуг»** отражается выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг, учтенная по дебету счетов учета денежных средств и **кредиту счетов 62, 90**. По этой же строке могут указываться авансы, полученные (Д-т **50,51,52** К-т **62**). Организации розничной торговли показывают здесь выручку, отраженную проводкой – **Д 50 К 90**.

В строку **4112 «Арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, комиссионные поступления»** записывается сумма поступившей арендной платы, если организация признает сдачу имущества основным видом деятельности, а также лицензионные платежи, зачисленные гонорары и комиссионные поступления (Д-т **50,51,52** К-т **62,76**).

В строку **4113 «Прочие поступления»** записывают все прочие поступления, отраженные по дебету счетов учета денежных средств с кредита разных счетов, связанные с текущей деятельностью, например:

- возврат неиспользованных подотчетных сумм (К-т 71);
- возврат денежных средств персоналом организации (К-т 70);
- безвозмездное поступление денежных средств от юридических и физических лиц (К-т 98);
- возмещение излишне перечисленных сумм налогов, сборов (К-т 68);
- получение денежных средств в результате внутривозвратных расчетов (К-т 79);
- получение денежных средств по возмещению ущерба (К-т 73);
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, полученные от покупателей (К-т 76,91);
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- средства, поступившие из бюджета на финансирование основной деятельности;
- возвращенные поставщиками авансы;
- поступление денежных средств от учредителей и т.д.

По строке **«Направлено денежных средств - всего»** приводятся суммы кредитовых оборотов по счетам учета денежных средств – **50,51,52,55** (суммы средств в рублях и иностранной валюте, перечисленные организацией с банковских счетов в безналичном порядке и выданные из кассы на цели, связанные

с текущей деятельностью организации) в дебет разных счетов. Эти суммы указываются в отчете в круглых скобках.

В отдельных строках приводится расшифровка данной строки по направлениям выплат. В частности:

- по строке **4121 «На оплату товаров, работ, услуг»** отражаются денежные средства, перечисленные поставщикам и подрядчикам в оплату приобретенных товаров, работ, услуг (Д-т 60,76);

- по строке **4122 «На оплату труда»** учитываются средства, выданные из кассы или перечисленные с расчетного счета на оплату труда (Д-т 70);

- по строке **4123 «На выплату процентов по долговым обязательствам»** учитываются средства, направленные на уплату процентов по ценным бумагам (Д-т 76), процентов по кредитам и займам (Д-т 66,67);

- по строке **4124 «На расчеты по налогам и сборам»** отражаются расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, т.е. суммы всех налогов, сборов, штрафных санкций перечисленных со счетов учета денежных средств (Д-т 68,69);

- по статье **«Прочие выплаты, перечисления» (строка 4125)** записывают все прочие списания со счетов денежных средств, на расходы по текущей деятельности (на выдачу подотчетных сумм – Д-т 71; авансы, перечисленные поставщикам под поставку сырья, материалов, на выполнение работ, оказание услуг – Д-т 60; персоналу по прочим операциям – Д-т 73; расходы будущих периодов – Д-т 97; перечисления страховым организациям – Д-т 76, расходы по оплате услуг кредитных учреждений – Д-т 91, выплата дивидендов Д-т 75 и т.д.).

Показатель **«Результат движения денежных средств от текущей деятельности» (строка 4100)** отражает разницу между поступлением и выбытием денег по текущей деятельности. Чтобы найти эту величину нужно сложить показатель строки 4110 и вычесть показатель строки 4120.

Раздел «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»

Этот раздел содержит следующие показатели:

Строка 4210 «Поступило денежных средств – всего» отражает общее поступление денежных средств по инвестиционной деятельности (**обороты по Д 50,51,52,55**).

В нижерасположенных строках приводится расшифровка таких поступлений.

Строка 4211 «От продажи объектов основных средств и иного имущества». Здесь учитывается выручка, поступившая на счета учета денежных средств от продажи основных средств, оборудования к установке, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности, и т.д. – **обороты по кредиту счетов 62,76**.

В строку **4212 «Дивиденды, проценты по финансовым вложениям»** записывают суммы дивидендов по финансовым вложениям, зачисленные на счета учета денежных средств с кредита счета 76. По этой же строке указывают средства, поступившие на счета учета денежных средств в качестве процентов,

полученных по ценным бумагам, займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам – кредит счета 76.

По строке 4213 «Прочие поступления» отражают все прочие поступления, связанные с инвестиционной деятельностью. Здесь можно привести средства, полученные в оплату за проданные акции, облигации, другие ценные бумаги, приобретенные на срок менее 12 месяцев – **кредит счетов 62, 76**. По этой же строке отражают возврат денежных средств ранее предоставленным другим организациям в виде займов – **кредит счета 58**, а также проценты, которые начисляет банк на остаток денежных средств.

По строке 4220 «Направлено денежных средств – всего» указывают перечисления денежных средств по инвестиционной деятельности, которые записаны по **кредиту счетов учета денежных средств**, в дебет разных счетов. Например:

строка 4221 «На приобретение объектов основных средств (включая доходные вложения в материальные ценности) и нематериальных активов». По этой строке отражают суммы перечисленные поставщикам в оплату машин, оборудования, транспортных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности – **дебет счетов 60, 76**;

по строке 4222 «На финансовые вложения» записывают суммы денежных средств, перечисленных на покупку финансовых вложений (приобретение ценных бумаг, взносы в уставные капиталы других организаций и т.д.) - **дебет счета 58**. В эту же строку можно вписать денежные средства, потраченные на покупку дебиторской задолженности по договору уступки права требования. Здесь также записывают суммы предоставленных прочим организациям займов – **дебет счета 58**.

Если организация приобрела контрольный пакет акций в уставном капитале другой организации, то уплаченная сумма указывается по этой же строке (**Д-т 58**). В эту строку записывают суммы предоставленных прочим организациям займов – **дебет счета 58**;

в строку 4223 «На прочие выплаты, перечисления» вносят все остальные суммы, списанные со счетов учета денежных средств на инвестиционную деятельность.

Строка 4200 «Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности» находится расчетным путем как разница между притоком и оттоком денежных средств от инвестиционной деятельности (**строка 4210 – строка 4220**).

Раздел «Движение денежных средств по финансовой деятельности»

По строке 4310 «Поступило денежных средств – всего» отражают все поступления денег, связанных с финансовой деятельностью (**обороты по дебету счетов 50, 51, 52, 55, 57**). В нижерасположенных строках приводят расшифровку таких поступлений:

по строке 4311 «Кредитов и займов» указывают денежные средства, поступившие на счета организации в виде кредитов и займов - **кредит счетов 66, 67**;

в строку 4312 вписывают суммы поступивших бюджетных ассигнований и иного целевого финансирования – **кредит счета 86;**

строка 4313 предназначена для отражения вкладов участников – **кредит счета 75;**

по строке 4314 записывают другие поступления по финансовой деятельности (например, эмиссионный доход от проданных акций – **кредит счетов 75,83**).

Строка 4320 «Направлено денежных средств – всего» предназначена для отражения списанных денег на финансовую деятельность (**обороты по кредиту счетов 50,51,52,55,57**). К примеру:

в строку 4321 вписывают суммы погашенных кредитов и займов без учета начисленных процентов – **дебет 66,67;**

по строке 4322 отражают выплаченные дивиденды учредителям – **кредит счета 75;**

строка 4323 служит для записи всех прочих списаний на финансовую деятельность (кредит счетов 50,51,52,55,57). Это может быть выкуп собственных акций у акционеров (дебет счета 81), погашение обязательств по финансовой аренде. Финансовая аренда (лизинг) предполагает приобретение в собственность арендодателем (лизингодателем) определенного имущества, с последующим предоставлением этого имущества арендатору (лизингополучателю) во временное владение и пользование для предпринимательских целей (ст. 665 ГК РФ).

Погашение текущих обязательств по лизингу лизингополучатель осуществляет в размере и сроки, определенные договором лизинга и отражает – **дебет счета 76 кредит счета 51.**

Строка 4300 «Результат движения денежных средств от финансовой деятельности» заполняется по данным вышеприведенных строк и представляет собой разность между поступлением и расходованием денежных средств по финансовой деятельности (строка 4310- строка 4320).

Строка 4400 «Результат движения денежных средств за отчетный период». Для расчета показателя по этой строке нужно сложить величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности **((+/-) строка 4100 +(-) строка 4200 +(-) строка 4300).**

В целях заполнения отчета о движении денежных средств организация может принять решение учитывать в целях аналитичности итоговой информации помимо данных о движении денежных средств также их эквивалентов. Понятие денежных эквивалентов в российском законодательстве содержится в ПБУ 23/2011.

Согласно ПБУ 23/2011 **денежные эквиваленты** представляют собой высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

Строка 4450 Остаток денежных средств на начало отчетного года. По этой строке отражается сумма денежных средств, числящаяся на счетах органи-

зации по состоянию на 1 января (**дебетовое сальдо по счетам 50** (кроме денежных документов), **51, 52, 55, 57**).

Сальдо в иностранной валюте по счетам 50 и 52 необходимо пересчитать по курсу ЦБ РФ на 1 января. Эта строка заполняется по данным главной книги и баланса.

Строка 4500 Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

По этой строке отражается остаток наличных денег в кассе, на расчетных, валютных счетах и иных счетах в банках. Показатель данной строки можно определить расчетным путем как остаток денежных средств на начало отчетного года плюс (минус) чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов. Кроме этого, данный показатель должен соответствовать остаткам по счетам учета денежных средств (50,51,52,55), отраженным в главной книге на конец отчетного периода.

Строка 4490 «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю». Данную строку заполняют организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью и имеющие валютные счета. Чтобы правильно заполнить эту строку необходимо пересчитать некоторые данные за прошлый год.

По этой строке показываются расхождения величины валютных денежных средств по курсу ЦБ РФ на 31 декабря предыдущего года (графа 4) и на начало отчетного года отраженных по курсу ЦБ РФ на 31 декабря отчетного года в графе 3 (валюта на одну и ту же дату, но по разным курсам). Здесь также нужно отразить сумму курсовых разниц за год по валютным денежным средствам. При сопоставлении итоговых данных с этой строкой будет ясно, какое влияние на итоговое увеличение или уменьшение денежных средств оказали курсовые разницы.

ПБУ 23/2011 установлен ряд требований по раскрытию информации в бухгалтерской отчетности. Так, если к какому-либо показателю Отчета о ДДС организация отражает в своей бухгалтерской отчетности дополнительные пояснения, соответствующая статья Отчета о ДДС должна содержать ссылку на эти пояснения. Организация фиксирует в Отчете о ДДС состав денежных средств и денежных эквивалентов и представляет увязку этих сумм с соответствующими статьями бухгалтерского баланса. Кроме того, организация раскрывает имеющиеся по состоянию на отчетную дату возможности привлечь дополнительные денежные средства, в том числе:

- суммы открытых организации, но не использованных ею кредитных линий с указанием всех установленных ограничений по использованию таких кредитных ресурсов (в частности, о суммах обязательных минимальных (неснижаемых) остатков);
- величину денежных средств, которые могут быть получены организацией на условиях овердрафта;
- размер поручительств третьих лиц, не использованных по состоянию на отчетную дату для получения кредита, с указанием суммы денежных средств, которые может привлечь организация;

- суммы займов (кредитов), недополученных по состоянию на отчетную дату по заключенным договорам займа (кредитным договорам), с отражением причин такого недополучения.

Раскрытию также подлежит информация:

- об имеющихся существенных суммах денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам), с указанием причин данных ограничений;

- о сумме денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности организации на уровне существующих объемов производства (отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов этой деятельности);

- о денежных потоках от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту, определенному в соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;

- о средствах в аккредитивах, открытых в пользу организации, вместе с информацией о факте исполнения организацией по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием аккредитива. В случае если организация исполнила обязательства по данному договору, но средства аккредитива не зачислены на ее расчетный или иной счет, раскрываются причины и суммы незачисленных средств.

Существенным различием подходов к составлению отчета о движении денежных средств в системах российских и международных стандартов является то, что МСФО (IAS) 7 предусматривает возможность составления данного отчета двумя методами: прямым и косвенным, в то время как российский ОДДС может составляться только одним методом, аналогичным прямому⁶².

При косвенном методе отражается прибыль с учетом всех корректировок неденежного (немонетарного) характера, вместе с тем остаток денежных средств должен совпадать с определенным остатком по прямому методу. Каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или) денежных эквивалентов отражается в ОДДС отдельно от выплат организацией денежных средств и (или) денежных эквивалентов, за исключением денежных потоков транзитного или массового характера, представляемых свернуто. Косвенный метод применяется только для операционного вида деятельности и используется руководством в управленческих целях, поскольку он позволяет спланировать наличие свободного остатка денежных средств на определенную дату⁶³.

ПБУ 23/2011, так же как и Приказ № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», не предусматривает возможности использования для составления ОДДС косвенного метода.

⁶² Дружиловская, Т.Ю. Новые требования к составлению отчета о движении денежных средств в российских и международных стандартах [Электронный ресурс] / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 1.- Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶³ Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие для бакалавров [Текст] / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. - 2-е издание, перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2012. - С.62.

7.11. Порядок раскрытия учетной политики в бухгалтерской отчетности

Согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы:

- амортизации основных средств, нематериальных и иных активов,
- оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции,
- признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг
- другие способы.

Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных в ПБУ 1/2008, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/2008, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;

- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;

- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

В случае, если раскрытие информации, предусмотренной п. 21 ПБУ 1/2008, по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

В случае, если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации.

В случае представления промежуточной бухгалтерской отчетности, она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

7.12. Пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах являются расшифровкой отдельных статей баланса и отчета о финансовых результатах и состоят из нескольких разделов.

При формировании информации Пояснений следует учитывать следующие требования:

- при раскрытии организацией в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах информации о принадлежащих ей активах в

качестве основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности приводятся данные о первоначальной (восстановительной) стоимости этих активов и суммах начисленной амортизации;

- при раскрытии информации о расходах по обычным видам деятельности, сгруппированных по соответствующим элементам, данные приводятся в целом по организации без учета внутрихозяйственного оборота. К внутрихозяйственному обороту относятся затраты, связанные с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

а) оформляются в табличной и (или) текстовой форме;

б) содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом форм, представленных в приложении к Приказу № 66н.

Каждый раздел и подраздел в пояснениях имеет свою нумерацию, на которую необходимо сделать ссылку рядом с соответствующей статьей баланса или отчета о финансовых результатах.

В нем представлены следующие разделы:

1. Нематериальные активы (НМА) и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).

В таблице 1.1. «Наличие и движение нематериальных активов» отражаются сведения о первоначальной (восстановительной) стоимости НМА, сумме накопленной амортизации и убытках от обесценения НМА. Данные для заполнения таблицы необходимо взять из учетных регистров по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов». По графам таблицы приводятся сведения об остатках НМА на начало года, изменениях за период (поступление, выбытие, амортизация, убыток от обесценения, переоценка) и остаток на конец периода. Данные приводятся за отчетный и предшествующий ему год.

В таблице 1.2. отражается первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией по их видам по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В таблице 1.3. приводятся данные о первоначальной стоимости нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В таблице 1.4. отражается наличие и движение результатов НИОКР. В отдельных графах таблицы показывают данные об остатках НИОКР на начало года (в том числе первоначальная стоимость и часть стоимости, списанной на расходы), изменения за период (поступление, выбытие НИОКР и часть стоимости, списанной на расходы за период), а также остаток на конец периода. По отдельным строкам таблицы показывают сведения о НИОКР всего и в том числе по объектам, группам объектов, данные приводятся за отчетный и предыдущий год.

В таблице 1.5. отражают незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов по данным счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (по соответствующим субсчетам). В отдельных графах таблицы показывают данные об остатках затрат по незаконченным исследованиям и разработкам и незаконченным операциям по приобретению нематериальных активов на начало года, изменения за период (затраты, возникшие за период; списание затрат как не давших положительного результата; списание затрат по принятым к учету в качестве НМА или НИОКР), а также остаток затрат на конец периода.

В разделе 2 «Основные средства» организация отражает данные о наличии и движении основных средств (таблица 2.1.), незавершенных капитальных вложениях (таблица 2.2.), изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации (таблица 2.3.) и иное использование основных средств (таблица 2.4.).

По графам таблицы 2.1. приводится информация об остатках основных средств и доходных вложениях в материальные ценности на начало года (в том числе первоначальная стоимость и накопленная амортизация), изменения за период (поступление, выбытие ОС и начисленная амортизация), а также остаток на конец периода (в том числе первоначальная стоимость и накопленная амортизация). Данные приводятся за отчетный и предшествующий ему год.

В таблице 2.2. показывают затраты на незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств. В отдельных графах таблицы показывают данные об остатках затрат на начало года, изменения за период (затраты, собранные за период; списание затрат; принятие к учету в качестве основных средств или отнесение на увеличение их стоимости) и остаток на конец периода.

Отдельно в таблице 2.3. отражается изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации за отчетный и предшествующий ему годы. По строкам таблицы показывают увеличение стоимости объектов ОС в результате достройки, дооборудования и реконструкции (в том числе по отдельным объектам ОС), а также уменьшение стоимости ОС в результате и частичной ликвидации (в том числе по отдельным объектам ОС).

В таблице 2.4. «Иное использование основных средств» должны быть отражены данные:

- о переданных в аренду основных средствах, числящиеся на балансе организации (по счет 01, 03);
- переданные в аренду основные средства, числящиеся за балансом (счет 011);
- полученные в аренду основные средства, числящиеся на балансе (счет 01);
- полученные в аренду основные средства, числящиеся за балансом (счет 001);
- объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации (счет 01);

- основные средства, переведенные на консервацию (счет 01);
- иное использование основных средств (залог и др.) (счет 01, счет 009 и др.)

Данные в таблице 2.4. приводятся по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В разделе 3 «Финансовые вложения» организация представляет данные о наличии и движении финансовых вложений и ином использовании финансовых вложений, которые отражены на счетах 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В таблице 3.1. по отдельным строкам отражают группы и виды финансовых вложений с подразделением их на долгосрочные и краткосрочные. Данные приводятся за отчетный и предшествующий ему год. По отдельным графам таблицы показывают остаток на начало года (первоначальная стоимость и накопленная корректировка), изменения за период (поступление, выбытие (погашение)), накопленная корректировка, начисление процентов, доведение первоначальной стоимости финансовых вложений по номинальной; изменения текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения)), а также остаток на конец периода (первоначальная стоимость и накопленная корректировка). Накопленная корректировка по финансовым вложениям определяется как:

- разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью - по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью - по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость;
- величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату, - по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

В таблице 3.2. приводятся данные о стоимости финансовых вложений, находящихся в залоге (в том числе их по группам и видам), переданных третьим лицам (кроме продажи) и иное использование финансовых вложений. Данные в таблице 3.2. приводятся по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В разделе 4 «Запасы» необходимо отразить наличие и движение запасов, а также стоимость запасов, находящихся в залоге.

В таблице 4.1. по строкам представлены группы и виды запасов, а по отдельным графам данные об остатках на начало года (в том числе себестоимость запасов и величина резерва под снижение стоимости), изменения за период (поступления и затраты); выбытие (в том числе себестоимость и резерв под снижение стоимости); убытки от снижения стоимости; оборот запасов между их группами (видами), а также остаток на конец года (в том числе себестоимость запасов и величина резерва под снижение стоимости). Данные приводятся за отчетный и предшествующий ему год.

В таблице 4.2. организации следует отразить стоимость запасов, не оплаченных на отчетную дату (по группам и видам); запасов, находящихся в залоге по договору и т.д. Данные в таблице 4.2. приводятся по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В разделе 5 «Дебиторская и кредиторская задолженность» в таблице 5.1. построчно организация должна показать наличие и движение дебиторской задолженности с подразделением её на долгосрочную и краткосрочную за отчетный и предшествующий ему год. Данные раскрываются за минусом дебиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде.

По отдельным графам таблицы 5.1. отражают:

- данные об остатках дебиторской задолженности на начало периода (в т.ч. учтенной по условиям договора и величину резерва по сомнительным долгам);

- изменения за период – поступление (в результате хозяйственных операций и причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления), выбытие (погашение, списание на финансовый результат, восстановление резерва), а также перевод из долгосрочной в краткосрочную задолженность;

- данные об остатках дебиторской задолженности на конец периода (в т.ч. учтенной по условиям договора и величину резерва по сомнительным долгам).

В таблице 5.2. показывается просроченная дебиторская задолженность по видам, по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В таблице 5.3. «Наличие и движение кредиторской задолженности» построчно организация должна показать наличие и движение кредиторской задолженности с подразделением её на долгосрочную и краткосрочную за отчетный и предшествующий ему год. Данные раскрываются за минусом кредиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде.

В таблице 5.4. показывается просроченная кредиторская задолженность по видам, по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В разделе 6 «Затраты на производство» отражаются данные о сумме затрат по элементам за отчетный и предыдущий год.

В разделе 7 «Резервы под условные обязательства» по отдельным строкам таблицы необходимо показать наименование резервов, созданных организацией. По отдельным графам представлены данные о суммах резервов на начало года, начисленных за год, использованные и восстановленные резервы, а также остаток на конец периода.

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

В бухгалтерском учете согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» условные обязательства признаются по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие **невыполнения следующих условий:**

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В разделе 8 «Обеспечения обязательств» следует показать суммы обеспечений обязательств и платежей, полученных организацией (остатки счета 008), а также обеспечения обязательств и платежей выданные (остатки счета 009) по состоянию на 31 декабря отчетного года и двух предшествующих ему лет.

В разделе 9 «Государственная помощь» необходимо построчно показать суммы бюджетных средств, полученных организацией (в отчетном и предыдущем году), в том числе на текущие расходы и вложения во внеоборотные активы. Кроме того, следует показать суммы бюджетных кредитов, полученных на различные цели. По графам следует отразить остаток бюджетных кредитов на начало года, суммы, полученные и возвращенные за год и остаток на конец года. Данные приводятся за отчетный и предшествующий ему год.

Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Здесь могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). Также можно включить данные о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации, описания будущих капиталовложений и природоохранных мероприятий.

7.13. Представление информации о связанных сторонах и об участии в совместной деятельности.

Связанными сторонами, т. е. юридическими и/или физическими лицами, способными оказывать влияние на деятельность организации или, напротив, на деятельность которых организация способна оказывать влияние, могут являться:

- а) аффилированные лица в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- б) участники совместной деятельности;
- в) организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность (ПБУ 11/2008, п. 4).

Операцией со связанной стороной считается любая операция по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств (независимо от получения платы или иного встречного предоставления) между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной. Таковыми операциями могут быть: приобретение и продажа товаров, работ, услуг, основных средств и других активов; получение и предоставление имущества в аренду; финансовые операции, включая предоставление займов; передача имущества в виде вклада в уставные (складочные) капиталы; предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств; другие операции.

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

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

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

При этом информация должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон: основного хозяйственного общества; дочерних хозяйственных обществ; преобладающих (участвующих) хозяйственных обществ; зависимых хозяйственных обществ; участников совместной деятельности; основного управленческого персонала организации, составляющей бухгалтерскую отчетность; других связанных сторон (ПБУ 11/2008, п. 11).

Кроме того, в составе информации о связанных сторонах организация обязана раскрыть информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых ею основному управленческому персоналу.

Если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо, или юридические лица контролируются (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отноше-

ний между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними (ПБУ 11/2008, п. 13).

7.14. Сводная (консолидированная) финансовая отчетность

Понятие консолидированной финансовой отчетности дано в Федеральном законе РФ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ.

Консолидированная финансовая отчетность - это систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций - группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

В Федеральном законе РФ № 208-ФЗ сказано, что консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО. Такая отчетность составляется наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

На территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства РФ Правительством РФ по согласованию с Центральным банком РФ.

Правительством Российской Федерации было принято Постановление от 25 февраля 2011 г. № 107 «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».

Формирование консолидированной отчетности возможно лишь при условии специальной обработки первичной бухгалтерской информации. Помимо общих принципов составления отчетности, необходимо соблюдение специфических требований, характерных именно для составления консолидированной отчетности. Являясь единообразными, эти принципы должны быть зафиксированы в особом разделе учетной политики как материнской компании, так и других обществ группы.

Первая консолидированная отчетность составляется на дату приобретения дочерней компании, т.е. образования группы.

Под *дочерней компанией* подразумевается любая компания, контролируемая другой компанией, для нее материнской. Контроль — это полномочия определять финансовую и операционную политику компании в целях получения выгод от ее деятельности. Наличие контроля предполагается, когда инвестор прямо или косвенно владеет более чем половиной имеющих право голоса акций объекта инвестиций. Контроль может существовать при владении менее чем половиной голосующих акций, если материнская компания имеет полно-

мочия осуществлять контроль, например посредством доминирующего положения в совете директоров.

МСФО предписывают материнской компании обязательное составление консолидированной отчетности, за исключением следующих ситуаций:

- материнская компания не эмитирует и не размещает на фондовом рынке публично обращающиеся ценные бумаги и не представляет в этих целях финансовую отчетность;
- компания не находится в процессе выпуска ценных бумаг на открытый рынок;
- материнская компания сама является дочерней по отношению к другой компании, представляющей консолидированную финансовую отчетность.

Не предусмотрены исключения для групп, доля дочерних компаний в которых невелика, или когда некоторые дочерние компании осуществляют специфический по сравнению с другими компаниями группы вид деятельности.

Дочерняя компания, единственная цель владения которой заключается в ее продаже и которая соответствует определению актива, предназначенного для продажи, из консолидации не исключается. Активы и обязательства такой дочерней компании измеряются и представляются в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Выбытия внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращаемая деятельность». В индивидуальной (неконсолидированной) финансовой отчетности материнской компании инвестиции в дочерние компании могут отражаться по стоимости их приобретения или как финансовые активы согласно МСФО 39.

Консолидированная финансовая отчетность представляется пользователям на русском языке. Такая отчетность представляется до проведения общего собрания участников организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность.

Консолидированная финансовая отчетность подписывается руководителем организации и (или) иными лицами, уполномоченными на это учредительными документами организации.

Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью.

Надзор за соблюдением сроков представления и публикации консолидированной финансовой отчетности организациями осуществляет Минфин РФ.

Организация должна публиковать годовую консолидированную финансовую отчетность.

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

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

Организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории РФ (начиная с отчетности за 2012 год).

7.15. Сравнение российской и международной практики составления и представления финансовой отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированную в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

В международной практике в соответствии с п. 7 стандарта IAS 1 «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность — это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Исходя из данных определений, можно сделать вывод о том, что основные различия МСФО и ПБУ связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. В российской системе бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность представляет собой информацию скорее для узкого круга пользователей и носит скорее фискальный характер. Цель финансовой отчетности по МСФО состоит в представлении информации об организации, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений. Благодаря новому Закону значение бухгалтерской отчетности приближается к международной практике.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности основополагающими бухгалтерскими допущениями являются метод начисления и непрерывность деятельности.

Метод начисления. Его сущность заключается в том, что результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не в том случае, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Благодаря этому финансовая отчетность информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой или получением денежных средств, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.

Непрерывность деятельности. Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что предприятие действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что предприятие не со-

бирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на иной основе, которую необходимо раскрыть.

Качественными характеристиками финансовой отчетности, по МСФО являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность. Информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть доступной для понимания пользователем, который имеет достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности. Вместе с тем информация о сложных и важных вопросах не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

Уместность. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки. На уместность информации влияют ее характер и существенность. Например, само сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде. Существенной считается информация, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности.

Надежность. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи либо могут положиться на нее, как правдиво представляющую соответствующие факты и события, либо обоснованно ожидать от нее правдивого представления этих фактов и событий.

Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события. Для обеспечения правдивости необходимо, чтобы операции и прочие события учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой (преобладание сущности над формой).

Чтобы быть надежной, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, т.е. непредвзятой. Кроме того, отчетность должна составляться при соблюдении принципа осмотрительности. Осмотрительность - это соблюдение определенной осторожности в процессе формирования суждений, необходимой в производстве расчетов, для того чтобы в условиях неопределенности активы и доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. Вместе с тем соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы и доходы или преднамеренно завышать обязательства и расходы.

Для того чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск информации может сделать ее ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной.

Сопоставимость. Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды времени, а также финансовую отчетность разных компаний. Для обеспечения сопоставимости измерение и отражение финансовых результатов должны осуществляться в сравниваемых периодах по единой методологии в разных компаниях.

Рассмотрение отечественных и зарубежных учетных принципов позволяет сделать вывод о том, что многие из них являются общими для обеих учетных систем.

Отличительным моментом между МСФО и РПБУ является составление отчетности на конкретную дату. Так, отчетная дата, по состоянию на которую российская организация должна составлять бухгалтерскую отчетность, является фиксированной. Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода, которым является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. **В МСФО отсутствует жесткое закрепление отчетной даты.** Основным принципом является предоставление отчетности не реже 1 раза в год, при этом компании сами определяют начало и конец финансового года. Например, финансовый год может длиться с 1 марта по 28 февраля. Важно, чтобы компания придерживалась этого периода из года в год. Если отчетная дата меняется, то информация об этом раскрывается в примечаниях.

Бухгалтерская отчетность, согласно п.п. 15, 16 ПБУ 4/99, должна быть составлена только в валюте Российской Федерации и на русском языке. МСФО предполагает более гибкий подход к формату представления финансовой отчетности. В стандарте выделяется:

- функциональная валюта (валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность, определяется исходя из особенностей деятельности компании);
- валюта представления отчетности (определяется исходя из нужд пользователя).

Правила использования языка в международной практике при составлении бухгалтерской отчетности прямо не установлены.

Полный комплект финансовой отчетности, исходя из содержания п. 10 МСФО 1, состоит из следующих форм:

1. Отчет о финансовом положении на дату окончания периода;
2. Отчет о прибылях и убытках и прочего совокупного дохода за отчетный период;
3. Отчет об изменении в собственном капитале, показывающий:
 - все изменения в собственном капитале;
 - изменения в собственном капитале, отличные от операций с акционерами;
4. Отчет о движении денежных средств за период;
5. Пояснения, включающие существенные положения использованной для подготовки финансовой отчетности учетной политики и прочие примечания.

МСФО не предполагает обязательного включения аудиторского заключения с выражением мнения о достоверности бухгалтерского учета и отчетности организации.

Согласно МСФО 1 и ПБУ 4/99, варианты форм финансовой отчетности могут разрабатываться организациями самостоятельно. Однако, как показывает практика, российская система бухгалтерского учета предполагает использование форм, приведенных в приложении к приказу Минфина России от 02 июля 2010 года №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Помимо, представленных форм финансовой отчетности, в МСФО 1 поощряется представление дополнительной информации в виде финансово-экономических обзоров руководства, в которых описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности компании, ее финансового положения и основные факторы, повлиявшие на уровень эффективности бизнеса. Такой отчет не имеет стандартного образца, но может включать следующие аналитические блоки:

- внешние факторы, влияющие на результаты деятельности, включая изменения рыночной среды, в которой действует компания, предпринятые меры по минимизации негативных факторов;
- инвестиционная политика компании, направленная на поддержание и улучшение финансовых результатов, включая дивидендную политику;
- источники финансирования компании, политика в отношении оптимизации доли заемных средств и управления рисками;
- достоинства и ресурсы компании, ценность которых не отражена в бухгалтерском балансе.

В соответствии с п. 39 ПБУ 4/99, организация также может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Несомненный интерес представляет сравнение отдельных показателей форм бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, МСФО дает возможность представления активов и обязательств по срокам возможного погашения с учетом внутренней группировки в порядке ликвидности, что отсутствует в российской системе бухгалтерского учета.

В соответствие с международным стандартом организация должна давать расшифровку акционерного капитала по видам прав участия акционеров. Однако в российском учете не раскрывается информация о существующих правах, ограничениях в отношениях каждого типа акций, описании экономической сущности и назначении каждого вида в составе капитала организации.

Различия также существуют в способах раскрытия информации о резервах. Например, в отечественной практике раскрытие движения средств резервов организации предусмотрено в рекомендованном образце формы отчета о движении капитала. Согласно требованиями МСФО, их раскрытие предусмотрено либо в бухгалтерском балансе, либо в пояснениях к финансовой отчетности.

Общая величина доходов и расходов, а также дивидендов раскрывается в отчете об изменении капитала. Если вести речь о российском учете, то не только вышеуказанная информация не отражается в данном отчете, но и отсутствуют специальные указания в предоставлении этой информации.

Анализируя структуру статей в отчете об изменении капитала, стоит отметить, что варианты их формирования по большому счету не отличаются. Выделение тех или иных статей не меняет общей сути хозяйственных операций и окончательных результатов данного отчета.

Структура показателей отчета о движении денежных средств по МСФО включает в состав денежных эквивалентов высоколиквидные инвестиции краткосрочного характера. Инвестиция, чтобы квалифицироваться в качестве эквивалента денежных средств, должна быть легко обратимой в определенную сумму денежных средств, и подвергаться незначительному риску изменения стоимости. Банковские овердрафты, если они составляют неотъемлемую часть хозяйственного процесса компании, могут включаться в качестве компонента денежных средств.

Согласно российской системе бухгалтерского учета движение денежных средств по текущей деятельности возможно лишь с использованием прямого метода, однако МСФО не исключает использование альтернативного варианта — косвенного метода.

В соответствие с МСФО, выплачиваемые дивиденды из операционных потоков денежных средств, могут для наглядности отображения способности компании к их выплате, классифицироваться как компонент от операционной деятельности. В то время, в российском учете они отражаются в текущей деятельности.

В зависимости от вида деятельности (финансовая или инвестиционная), аналогично раскрывается информация по налогу на прибыль.

Формирование пояснительной записки по российским стандартам и МСФО одинаково. Основным ее предназначением является раскрытие дополнительной информации, не представленной в вышеописанных формах.

В МСФО для удобства сравнения отчетности различных компаний, отражены рекомендации по порядку представления примечаний. В российском учете такая последовательность не установлена.

Схожим моментом и для отечественной и международной отчетности можно назвать отражение информации об учетной политике в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Как правило, различная дополнительная информация, направленная на понимание деятельности компании, в российской системе бухгалтерского учета носит рекомендательный характер, когда в международном стандарте прописывается обязательность данных сведений.

Недостатком в российском учете является отсутствие положения, регулирующего раскрытие информации в отношении политики управления капиталом.

Таким образом, сравнивая требования МСФО и российских стандартов в отношении состава и порядка раскрытия информации в финансовой отчетности, можно сделать вывод, что, несмотря на большое количество сходств в бухгалтерской отчетности, существуют значительные расхождения за счет различных принципов и целей ее составления.

Контрольные вопросы:

1. Дайте определение бухгалтерской финансовой отчетности.

2. Укажите основные способы фальсификации (искажения) бухгалтерской отчетности.
3. Что подразумевается под требованием соблюдения отчетного периода?
4. Какие формы входят в состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности?
5. Охарактеризуйте понятие «события после отчетной даты». Что к ним относится?
6. Что такое внешняя сегментарная отчетность?
7. Какие условия должны соблюдаться, чтобы сегмент считался отчетным?
8. Перечислите основные требования, которые должны выполняться при составлении бухгалтерского баланса?
9. Что такое денежные потоки и как они классифицируются?
10. Как формируется консолидированная финансовая отчетность?

Тесты для самопроверки к главе 7

1. Бухгалтерская отчетность – это:

- а) единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам;
- б) единая система данных о производственной деятельности хозяйствующего субъекта, его финансовом положении на следующий отчетный год;
- в) Баланс предприятия;
- г) Баланс предприятия, Отчет о финансовых результатах, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. По степени обобщения информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, различают отчетность:

- а) внутреннюю;
- б) внешнюю;
- в) текущую;
- г) первичную;
- д) сводную.

3. Хозяйствующие субъекты (кроме бюджетных организаций) в обязательном порядке представляют годовую отчетность:

- а) учредителям, участникам или собственникам имущества;
- б) дочерним обществам;
- в) территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации;
- г) арендодателю;
- д) пожарной инспекции.

4. К внеоборотным активам относят:

- а) нематериальные активы;
- б) запасы;
- в) затраты в незавершенном производстве;
- г) основные средства;

- д) незавершенное строительство;
- е) готовая продукция;
- ж) доходные вложения в материальные ценности;
- з) прочие внеоборотные активы.

5. К оборотным активам относят:

- а) затраты в незавершенном производстве;
- б) запасы;
- в) незавершенное строительство;
- г) готовая продукция и товары для перепродажи;
- д) доходные вложения в нематериальные активы;
- е) расходы будущих периодов;
- ж) векселя к получению;
- з) векселя выданные.

6. В состав бухгалтерской отчетности организаций (кроме бюджетных) включается:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) отчет о финансовых результатах;
- в) отчет о работе внутренних подразделений;
- г) пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- д) отчет об использовании средств фонда социального страхования;
- е) декларация о доходах.

7. Отчетная дата это:

- а) период, в течение которого формируется бухгалтерская отчетность;
- б) дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;
- в) дата предоставления бухгалтерской отчетности в налоговый орган;
- г) дата предоставления бухгалтерской отчетности в вышестоящий орган.

8. Бухгалтерская отчетность организации ведется в:

- а) валюте любого государства;
- б) любой твердой валюте;
- в) натуральных единицах;
- г) валюте РФ.
- д) зависимости от направления внешнеэкономической деятельности

9. Бухгалтерский баланс служит основным источником для:

- а) внутренних пользователей;
- б) внешних пользователей;
- в) налоговых органов;
- г) внутренних и внешних пользователей.

10. Актив отечественного бухгалтерского баланса строится в порядке:

- а) возрастающей ликвидности;
- б) убывающей ликвидности;
- в) решения руководителя предприятия;
- г) решения главного бухгалтера.

11. Каким обобщающим термином, используемым в нормативном регулировании бухгалтерского учета и отчетности, определяется все множест-

во лиц, заинтересованных в получении информации о деятельности организации?

- а) потребители;
- б) пользователи;
- в) инвесторы.

12. Формирование показателей бухгалтерской финансовой отчетности представляет собой:

- а) этап бухгалтерской процедуры в виде итогового обобщения результатов хозяйственных операций за период;
- б) текущую группировку результатов хозяйственных операций за период;
- в) регистрацию результатов хозяйственных операций за период.

13. Какое из нижеперечисленных обстоятельств диктует необходимость нормативного регулирования бухгалтерского финансового учета и отчетности?

- а) формирование показателей финансово-хозяйственной деятельности организации в рамках установленных допущений и требований, обеспечивающих достоверность, полноту и нейтральность данных;
- б) интересы собственников организации;
- в) интересы органов государственного управления.

14. Основной целью представления в бухгалтерской отчетности данных о собственном капитале является:

- а) отражение его структуры;
- б) отражение его динамики;
- в) отражение его динамики в разрезе структуры, присущей данной организации, и экономических прав пользователей информации, связанных с деятельностью этой организации.

15. Укажите ту из причин, которая вызывает движение денежных средств в ходе текущей деятельности:

- а) поступление выручки за проданную продукцию и оплата счетов поставщиков за материалы и услуги;
- б) приобретение и продажа объектов основных средств;
- в) выпуск облигационного займа и его погашение.

Библиография

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014 г. №344-ФЗ) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральный закон РФ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ» (ред. от 26.08.2013) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций», утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утверждено Приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. №56н (в ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», утверждено Приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) утвержденному приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н (в ред. от 24.12.2010 № 186н) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (утверждено Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н (в

- ред. от 18.09.2006 №116н)) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утверждено Приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н (в ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 13. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», утверждено Приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 14. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н (ред. от 06.04.2015 г.). [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 15. Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (ред. от 03.02.2015) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 16. Указание Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 17. Положение Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 № 383-П (ред. от 29.04.2014) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 18. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/
 19. Авдеев, В.В. Дебиторская и кредиторская задолженность: мена у передающей стороны [Электронный ресурс] / В.В. Авдеев // Налоги (газета), 2013. - № 3. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 20. Авдеев, В.В. Дебиторская и кредиторская задолженность: многосторонний взаимозачет [Электронный ресурс] / Авдеев В.В. // Налоги(газета), 2012. - № 48. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 21. Агабекян, О.В. Реализация: бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс] / О.В. Агабекян, К.С. Макарова // Налоговый вестник, 2012. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 22. Анохина, О. Особенности воспроизводства оборотного капитала в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] // Нормирование и оплата труда в сельском хозяйстве, 2012. - № 6. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 23. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / И. В. Анциферова. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2010. — 556 с.

24. Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие [Текст] / В. П. Астахов. — 9-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2011. — 955 с.
25. Бровкина, Н.Д. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие / Н.Д. Бровкина, М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2012. — 155 с.
26. Брюханов, М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество [Текст] // Финансовый директор, 2006. - № 6 (48) июнь.
27. Брюханов, М.Ю. Фальсификация финансовой отчетности: обнаружение и предотвращение [Текст] / Брюханов Михаил Юрьевич. - автореферат кандидата эконом. наук: 08.00.12, Москва, 2009. — 24 с.
28. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: учебник для магистров всех экономических специальностей [Текст] / СпбГУ, экон. факультет; Под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой. - М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2010. — 438 с. (Учебники экономического факультета СпбГУ).
29. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясменко. — М.: ИНФРА-М, 2015. — 367 с.
30. Выручаева, А. Отложенные налоги: сходства и различия подхода МСФО и РСБУ [Электронный ресурс] / А. Выручаева // Актуальная бухгалтерия, 2013. - № 6. URL http://gaap.ru/articles/Otlozhennye_nalogi_skhodstva_i_razlichiya_podkhoda_MSFO_i_RSBU/index.php
31. Грачева, Р.Е. Дебиторская задолженность: дисконтирование денежного потока [Электронный ресурс] / Р.Е.Грачева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения, 2011. - № 3. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
32. Дружиловская, Т.Ю. Новые требования к составлению отчета о движении денежных средств в российских и международных стандартах [Электронный ресурс] / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 1.- Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
33. Евстафьева Е.М. Теория и методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций: автореф. дис. ... доктора эконом. наук: 08.00.12. [Текст] / Евстафьева Елена Михайловна. - Ростов-на-Дону – 2011. — 48 с.
34. Жадан, Л. Завершенные, но не используемые НИОКР. Как заказчику отразить расходы в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс] / Л. Жадан // Финансовая газета, 2012. - № 20. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
35. Жумабаева, М. Концепции поддержания капитала в системе бухгалтерского учета [Электронный ресурс]/М. Жумамбаева. URL. <http://be5.biz/ekonomika1/r2011/00398.htm>.
36. Журбина, А.В. Определен порядок ведения кассовых операций [Электронный ресурс] / А.В. Журбина // Учет в торговле, 2012. - № 1 январь. URL. <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a15/389680.html>.

- 37.Луговской, Д.В. Научные исследования и опытно-конструкторские разработки и их роль в создании нематериальных активов [Электронный ресурс] / Д.В.Луговской, Т.Г.Белозерова // Все для бухгалтера, 2009. - № 10. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 38.Лытнева, Н.А. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2015. - 512 с. - (Профессиональное образование)
- 39.Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. - 2-е издание, перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 322 с.
- 40.Керенский, И.В. Новые правила перевода денежных средств [Электронный ресурс] / И.В.Керенский // СПС «КонсультантПлюс», от 11.07. 2012. - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
- 41.Мирошниченко, Т.А. Учетное обеспечение инвестиционной деятельности предприятий АПК [Текст] / Т.А. Мирошниченко // Вестник аграрной науки Дона, 2012. - № 4. - С. 60-67.
- 42.Мирошниченко, Т.А. Капитальное строительство: учет согласно российским нормативным документам и МСФО [Текст] / Т.А. Мирошниченко, И.Н. Андропова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - Москва, 2014. - №12. – С. 181 -183.
- 43.Мирошниченко, Т.А. Актуальные вопросы организации внутреннего контроля вложений во внеоборотные активы [Текст] / Т.А. Мирошниченко, И.Н.Андропова // Материалы Международной науч.-практ. конф. «Актуальные проблемы аграрной экономики», 26 -27 марта 2014 г. - пос. Персиановский: Изд-во Донского ГАУ, 2014. – С. 97-101.
- 44.Мирошниченко, Т.А. К вопросу об отражении инвестиций в бухгалтерской отчетности организаций [Текст] / Т.А. Мирошниченко // Материалы XXV Международной научно-практической конференции «Современные тенденции в экономике и управлении : новый взгляд» / Под общ. ред. С.С. Чернова. -Новосибирск: Издательство ЦРНС, 2014. – С. 81-86.
- 45.Миславская, Н. А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – 592 с.
- 46.Никонова, А. Доходы и расходы в российском учете и МСФО [Электронный ресурс] / А.Никонова // Главбух. - №11. - 2008. URL. <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=008725>.
- 47.Остроухов, А. Новый порядок учета наличности [Электронный ресурс] / А. Остроухов // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия», 2011. - № 45.- Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
- 48.Петрова, Л.А. Влияние на финансовый результат организации порядка признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс] / Л.А. Петрова // Все для бухгалтера, 2012. - № 3. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

49. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т1 Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / М.З. Пизенгольц.- 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 480 с.
50. Поленова С. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник / С. Н. Поленова. — 2-е изд. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2012. — 464 с.
51. Прокопович, Д.А. Концепции капитала и поддержания капитала [Электронный ресурс] // Вестник профессиональных бухгалтеров, 2012. - № 2. С. 31-33. URL. http://www.ipbr.org/documents/vestnik_2012_02.pdf
52. Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс] / Н.Г. Сапожникова. – М.: Кнорус, 2010. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM)
53. Сигидов, Ю.И. Оценка дебиторской задолженности в российском и международном учете [Электронный ресурс] / Ю.И.Сигидов, М.А. Коровина // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 41. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
54. Сыроижко, В.В. МСФО (IAS) 18 «Выручка» и российские правила учета доходов: сравнительная характеристика [Электронный ресурс] / В.В. Сыроижко, Е.В. Мазурина // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 14. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
55. Финансовый учет и отчетность [Текст]: Учебник / Под ред. д-ра экон. наук А.М. Петрова. — М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2015. — 464 с.
56. Чернышова, Е.Р. Фальсификация, вуалирование и искажение бухгалтерской финансовой отчетности [Электронный ресурс] / Е.Р. Чернышова, Н.Е. Новикова. URL. <http://www.fa.ru/news/I/Chernishova.pdf>.
57. Шишкина, Т. Предпринимателей обязали с 2012 года вести кассовые операции [Электронный ресурс] / Т. Шишкина // Консультант ИП, 2011. - № 12; 2012. - № 1. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
58. Широбоков, В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК: учебник [Текст] / В.Г. Широбоков. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 688 с.

ОТВЕТЫ К ТЕСТАМ***Тест к главе 1***

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ответ	а	г	а	а,в,г	б,д	б	в	д	в	б	а	в	в	в	а
Вопрос	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
Ответ	г,д	б	а	б	б	в	а	б	в	а	в	а	а,в, г,ж	а	г
Вопрос	31	32	33	34	35	36	37								
Ответ	а	а	б	в	в	а	в								

Тест к главе 2

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ответ	а,б	г	а	в	б	в	а	б	б	в	г	г	б	а	б

Тест к главе 3

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ответ	б,в,з	а	г	б,в,д,е	а	в	г	б	в	в	а	г	а	а	б

Тест к главе 4

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Ответ	г	в	в	в	а	б	в	в,д, ж,з	в	а	г	а	б	г	в	а	б	в

Тест к главе 5

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Ответ	а,б, в,г	в	а	а	в	б	в	а	в	б	а	в	а	б	а	а	б	д	в	а,б	б

Тест к главе 6

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ответ	б	в	а	в	г	а	а	г	в	в	в	г	б	а	б

Тест к главе 7

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ответ	а	г,д	а,в,	а,г,д,ж,з	а,б,г,е,ж	а,б,г	б	г	г	а	б	а	а	в	а

Учебное издание

**Татьяна Александровна Мирошниченко
Ирина Михайловна Бортникова
Ольга Александровна Зубарева**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ
(продвинутый уровень)**

Учебник

Компьютерная верстка: *Т.А. Мирошниченко, И.М. Бортникова, О.А. Зубарева*

Подписано в печать 22.06.2015 г. Формат 60х90 1/16
Бумага офсетная. Усл. печ.л. 16,1. Уч.-изд.л. 16,5.
Тираж 500. Заказ №47-4238.

Издательство Донского государственного аграрного университета
346493, пос. Персиановский, Октябрьский район, Ростовская область

Отпечатано в Издательско-полиграфическом комплексе «Колорит»
346430, г. Новочеркасск, предприятие. Платовский 82 Е
Тел.: 8(8635) 226-442, 8-918-518-04-29, e-mail: center-op@mail.ru