

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

Если вы скопируете данный файл,
Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.
Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .
Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.
Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

В. А. Терехова

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

**Москва • Санкт-Петербург • НИЖНИЙ Новгород • Воронеж
Ростов-на-Дону • Екатеринбург • Самара • Новосибирск
Киев • Харьков • Минск**

2005

ББК 65.052я7
УДК 657.1(075)
Т35

Терехова В. А.

Т35 Финансовый учет: Краткий курс. — СПб.: Питер, 2005. — 368 с: ил. — (Серия «Краткий курс»).

ISBN 5-469-00397-3

Книга посвящена вопросам финансового учета деятельности организации и составления финансовой бухгалтерской отчетности. В отдельных главах рассмотрена практика применения национальных стандартов по учету материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, составляющих существенную часть имущества хозяйствующих субъектов, а также доходов и расходов организаций и др. Все вопросы изложены в соответствии с действующими редакциями Налогового кодекса РФ, Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также с действующими Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденными соответствующими приказами Министерства финансов РФ, к которым разработаны Методические указания по их применению. Приведен словарь учетных терминов для практического использования в учебных целях. Книга будет полезна не только студентам, но и практикующим бухгалтерам и аудиторам.

ББК 65.052я7
УДК 657.1(075)

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 5-469-00397-3

© ЗАО Издательский дом «Питер», 2005

Оглавление

Предисловие.....	5
Глава 1. Учет материально-производственных запасов.....	9
1.1. Материально-производственные запасы, их классификация, оценка и задачи учета.....	9
1.2. Документальное оформление поступления и отпуска материально-производственных запасов.....	18
1.3. Учет материально-производственных запасов на складе и его взаимосвязь с данными бухгалтерского учета.....	21
1.4. Организация синтетического учета материально-производственных запасов.....	22
1.5. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов.....	36
1.6. Особенности учета специальных инструментов, приспособлений, оборудования и специальной одежды.....	39
Глава 2. Учет основных средств и вложений во внеоборотные активы.....	48
2.1. Понятие, классификация, оценка и задачи учета основных средств.....	48
2.2. Аналитический и синтетический учет наличия и движения основных средств.....	56
Инвентарный учет основных средств.....	56
Синтетический учет поступления и выбытия основных средств.....	60
2.3. Учет вложений во внеоборотные активы.....	74
2.4. Учет амортизации основных средств.....	83
2.5. Учет затрат на восстановление основных средств.....	94
2.6. Учет операций по финансовой аренде основных средств.....	98
2.7. Инвентаризация и переоценка основных средств.....	103
Глава 3. Учет нематериальных активов.....	109
3.1. Понятие, классификация, способы оценки и учет нематериальных активов.....	109
3.2. Амортизация нематериальных активов.....	112
3.3. Методология учета деловой репутации организации и расходов на НИОКР.....	114
Глава 4. Формирование доходов и расходов организации, отложенных налоговых активов и обязательств.....	122
4.1. Учет и налогообложение доходов организации.....	122
4.2. Учет и налогообложение расходов организации.....	142

4.3. Учет отложенных активов и обязательств при расчете налога на прибыль.....	160
Глава 5. Учет финансовых вложений, капитала и обязательств организации.....	168
5.1. Учет финансовых вложений.....	168
5.2. Учет капитала организации.....	182
5.3. Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию.....	189
5.4. Нормативное регулирование дебиторской и кредиторской задолженности.....	195
5.5. Формирование и учет резервов организации.....	210
Глава 6. Правовое и учетное регулирование отношений в связи с несостоятельностью (банкротством).....	218
6.1. Общие принципы проведения процедур банкротства.....	218
6.2. Конкурсное производство в системе учетных процедур банкротства.....	230
Глава 7. Бухгалтерская отчетность и влияние на ее составление отдельных фактов хозяйственной деятельности.....	239
7.1. Формирование показателей бухгалтерской отчетности. Общеметодологические основы.....	239
Состав бухгалтерской отчетности в соответствии со стандартами.....	239
Методические вопросы составления бухгалтерского баланса ...	244
Составление отчета о прибылях и убытках.....	248
Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: методология представления.....	250
7.2. Порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты.....	253
7.3. Отражения в отчетности условных фактов хозяйственной деятельности.....	255
7.4. Формирование в отчетности информации о прекращаемой деятельности и об аффилированных лицах.....	265
7.5. Порядок составления отчетности при проведении реорганизации предприятий (организаций).....	272
7.6. Особенности формирования отдельных показателей финансовой отчетности для акционерных обществ.....	279
7.7. Принципы составления сводной и консолидированной отчетности.....	294
Словарь терминов.....	312
Рекомендуемая литература.....	362
Приложение.....	364

Предисловие

Целью подготовки учебного пособия для студентов экономических специальностей явилась разработка комплекса организационно-правовых и учетных вопросов, облегчающих понимание процесса перевода российского финансового учета на национальные стандарты (положения).

Эти стандарты были созданы в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета в РФ (Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283) для обеспечения постепенного сближения российской практики с международными нормами и правилами учета, закрепленными в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

В настоящее время уже разработаны национальные стандарты по важнейшим объектам учета в виде положений по бухгалтерскому учету с одновременной подготовкой методических указаний по ведению учета.

Разработка национальных стандартов осуществлялась по трем направлениям:

- стандарты бухгалтерской отчетности;
- стандарты, связанные с имуществом и обязательствами организации;
- стандарты, связанные с финансовыми результатами.

При подготовке стандартов первой группы основное внимание уделяется стандартам сводной отчетности в связи с возникшими проблемами слияния, выделения компаний, консолидированной отчетности разных уровней управления, отчетности по сегментам деятельности, т. е. отраслям, подотраслям, видам деятельности. Работа с этой группой еще не завершена.

При разработке стандартов второй группы выделялись вопросы учета основных средств, включая доверительное управление имуществом, материально-производственных запасов, нематериальных активов, обязательств и ряд других.

По третьей группе стандартов были определены новые для нашей практики подходы к определению доходов и расходов организации, к учету расчетов по налогу на прибыль и исчислению постоянных и временных разниц, связанных с отложенными налоговыми активами и обязательствами.

Очевидно, что с этими вопросами увязаны и новые требования к налоговому учету, вытекающие из положений Налогового кодекса (НК РФ).

Методологической базой для разработки серии новых и совершенствования ранее созданных Положений по бухгалтерскому учету (стандартов) является Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В ней определены основы построения системы бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики на основе опыта стран с развитым рыночным хозяйством и международно признанных принципов учета и отчетности.

Исходя из методологии формирования информации для внешних и внутренних пользователей в Концепции четко определены цели бухгалтерского учета, подтверждена приверженность основополагающим принципам мировой практики бухгалтерского учета, в частности принципам количественного отражения (измерения); автономности организации; непрерывности деятельности работающего предприятия; отчетного периода; начисления; осторожности в оценке (консерватизма); постоянства; существенности.

Новым является подход к формированию информации бухгалтерского учета, на основе которой возможно получение показателей, необходимых для налогообложения, что отражено в НК РФ.

Основополагающую роль при разработке национальных стандартов финансовой отчетности играет четкость применяемого понятийного аппарата. Например, использован подход к определению активов, капитала и обязательств в организации, вытекающий из действующих международных стандартов.

Следует подчеркнуть, что это же относится к признанию принятого в мировой практике определения доходов и расходов организации и ее финансовых результатов.

Доходами считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Они включают выручку от реализации продукции (работ, услуг), проценты и дивиденды к получению, арендную плату, а также прочие доходы

Предисловие

в виде поступлений от продажи основных средств, внереализационной прибыли вследствие переоценки ценных бумаг и др.

Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (за исключением изъятий собственников). Они включают затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, убытки и потери от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.

Соответственно, финансовый результат деятельности организации рассчитывается как разница между доходами и расходами, что является международной нормой.

В связи с этим представляется необходимым обратить особое внимание на действующие в международной практике стандарты финансовой отчетности для углубленного понимания процессов реформирования национальной системы бухгалтерского учета в России.

По ходу изложения вопросов даны ссылки на уже действующие в российской практике национальные стандарты бухгалтерского учета, разработанные в соответствии с международными стандартами. Национальные стандарты созданы в виде соответствующих положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденных приказами Министерства финансов РФ, например ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и др.

В отдельных главах учебного пособия рассмотрена практика применения национальных стандартов по учету материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, составляющих существенную часть имущества хозяйствующих субъектов, а также доходов и расходов организаций и др.

Все вопросы изложены в соответствии с действующими редакциями Налогового кодекса РФ, Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также с действующими Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденными соответствующими приказами Министерства финансов РФ, к которым разработаны Методические указания по их применению. В состав учебного пособия входит словарь учетных терминов для практического использования в учебных целях.

В заключение следует отметить, что по решению Европейского союза, которое прозвучало на XXV Конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров (Копенгаген, 25-27 апреля 2002 г.), начиная с 2005 г.

соблюдение МСФО будет обязательным только для фирм, зарегистрированных на фондовых биржах. Остальные компании будут составлять финансовую отчетность по правилам, установленным в каждой стране. Вместе с тем Европейский союз собирается до 2005 г. разработать методические материалы по внедрению и толкованию международных стандартов по разным направлениям деятельности. Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности на заседаниях, состоявшихся в апреле 2004 г. (Прага), признал целесообразным использование международных стандартов учета при условии их адаптации к национальным особенностям.

Совокупность вопросов, представленных в учебном пособии, может быть полезна не только студентам, но и практикующим бухгалтерам и аудиторам.

Глава 1

Учет материально-производственных запасов

В этой главе мы остановимся на понимании действующих принципов классификации, оценке и задачах учета материально-производственных запасов; рассмотрим методологические основы организации первичного учета поступления и отпуска (выбытия) материально-производственных запасов, взаимосвязь учета этого имущества на складе и в бухгалтерии организации; принципы построения синтетического учета процессов поступления (заготовления) и отпуска материальных ценностей, особенности учета специнструментов, оборудования, спецодежды, порядок проведения инвентаризации запасов и нормативно-го регулирования инвентаризационных разниц.

1.1. Материально-производственные запасы, их классификация, оценка и задачи учета

Материально-производственные запасы (МПЗ) — часть оборотных активов организации, т. е. часть имущества, используемая:

- а) при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) с целью продажи; для управленческих нужд организации; исключительно для продажи;
- б) в качестве средств труда, участвующих в обороте не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он более 12 месяцев;
- в) в качестве готовой продукции, законченной обработкой (комплексацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям других документов, установленных законодательством (ГОСТ, стандартов);
- г) в виде товаров, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи (перепродажи) без дополнительной обработки.

К оборотным активам организации относятся: материально-производственные запасы (сырье, материалы, топливо, инвентарь и хозяйственные принадлежности, готовая продукция, товары); денежные средства (в банке, кассе); дебиторская задолженность и др.

Применительно к рассматриваемой теме — это предметы труда, подразделяемые на сырье и основные материалы, вспомогательные материалы; топливо, запасные части, тару и т. д., продукты труда (готовая продукция, товары), а также средства труда в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей сроком службы до одного года. При этом единицей учета материально-производственных запасов служит номенклатурный номер, разрабатываемый в разрезе каждого наименования или однородных групп (видов) запасов.

Сырье и основные материалы образуют материальную (вещественную) основу продукта. При этом сырьем называют продукцию сельского хозяйства (зерно, хлопок и т. п.) и добывающей промышленности (руда, уголь и т. п.), а материалами — продукцию обрабатывающей (перерабатывающей) промышленности (металл, ткань, сахар и т. п.).

Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырье и основные материалы и придания продукту определенных потребительских свойств (например, лаки и краски для автомобилей, перец и другие специи в колбасном производстве) или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процессов производства (смазочные, обтирочные материалы и т. п.), а также для содействия производственному процессу, включая выпуск сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки.

Деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и определяется особенностями технологии и организации производства (например, крахмал в текстильной промышленности относится к группе вспомогательных, а в пищевой — основных материалов).

Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия — предметы труда, прошедшие определенные стадии обработки, поступившие со стороны для изготовления продукции и выполняющие роль основных материалов.

Возвратные отходы — остатки сырья и материалов, образующиеся в процессе их переработки, но утратившие полностью или частично потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, металлические стружки и т. д.).

Топливо, тарная тарные материалы, запасные части относятся к вспомогательным материалам, но в связи с особенностями использования выделяются в отдельные группы.

Топливо в зависимости от назначения подразделяется на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (для отопления).

Тара предназначена для упаковки, транспортировки, хранения материалов и продукции (мешки, ящики, коробки и т. п.).

Запасные части служат для ремонта и замены **изнашивающихся** узлов, деталей машин и оборудования.

Инвентарь, инструмент и хозяйственные принадлежности — оборудование, инструменты и другие средства труда в пределах действующего лимита времени использования, а также специнструменты и приспособления, специальная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и др., которые относятся к категории средств труда, но в силу срока полезного использования и источников приобретения (за счет оборотных средств организации) функционируют в составе средств в обороте.

В самостоятельные группы выделены продукты труда в виде запасов готовой продукции и товаров, подлежащих продаже или перепродаже без дополнительной обработки.

Порядок организации учета запасов определяется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Методическими указаниями, утвержденными приказами Минфина РФ № 119н от 28 декабря 2001 г. и № 135н от 26 декабря 2002 г. (по специнструментам, приспособлениям и спецодежде).

Оценка материально-производственных запасов (МПЗ) занимает ведущее место в системе нормативного регулирования их бухгалтерского учета. Эти запасы принимаются к учету по фактической себестоимости, которая исчисляется в зависимости от способа приобретения (получения) данного имущества.

При покупке материально-производственных запасов у других организаций фактической себестоимостью считаются фактические затраты на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов в соответствии с законодательством РФ.

Указанные фактические затраты могут включать:

- суммы, уплачиваемые поставщикам в соответствии с договором;
- суммы, уплачиваемые другим организациям за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением запасов;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением каждой единицы запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посредническим (снабженческим, внешнеэкономическим и т. п.) организациям;
- затраты по заготовлению и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию грузов. Такие затраты, называемые транспортно-заготовительными расходами, могут включать комплекс расходов по заготовке и транспортировке запасов; по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
- затраты по доставке запасов до места использования, если они не включены в цену запасов по договору поставки; затраты по оплате процентов по коммерческому кредиту (кредиту поставщиков); затраты по оплате процентов по заемным средствам, связанным с приобретением запасов, если они произведены до оприходования запасов на склад;
- затраты по доведению запасов до состояния пригодности к использованию;
- иные затраты по приобретению материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение МПЗ общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме тех случаев, когда они непосредственно связаны с процессом их приобретения.

При изготовлении различных видов МПЗ собственными силами организаций фактическая себестоимость определяется в размере фактических затрат на производство в соответствии с действующим порядком формирования себестоимости.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных как вклад в уставный (складочный) капитал организации, определяется на основе их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством РФ.

При получении МПЗ безвозмездно или в порядке дарения фактическая себестоимость определяется по их рыночной стоимости на дату оприходования организацией-получателем.

Фактическая себестоимость МПЗ, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Эта стоимость устанавливается на основе цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организации обычно определяют стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, принятых к учету в организации, не подлежит изменению, кроме случаев, предусмотренных законодательством и ПБУ 5/01. Например, МПЗ могут быть переоценены по цене возможной продажи на конец отчетного года, если в течение года цены на эти запасы снизились либо они частично утратили первоначальные качества или морально устарели. При этом на разницу в оценке (цена возможной продажи ниже первоначальной стоимости приобретения) уменьшаются резервы под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее распоряжении по договору с собственником, учитываются на забалансовых счетах в оценке по договору.

При приобретении МПЗ с оценкой в иностранной валюте производится пересчет в рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на дату принятия ценностей к бухгалтерскому учету организацией-получателем в соответствии с договором.

Следовательно, оценка материально-производственных запасов во всех случаях их приобретения осуществляется по фактическим затратам, совокупность которых образует фактическую себестоимость приобретения.

Для целей налогообложения прибыли состав затрат, образующих материальные расходы, вопросы определения стоимости товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, и порядок определения размера материальных расходов при списании сырья и материалов установлен в ст. 254 НК РФ.

Отметим, что исчисление фактической себестоимости приобретения (заготовления) вида запасов от разных поставщиков возможно только при ограниченной номенклатуре потребляемых запасов и по их основным видам. Практически большинство организаций ведут текущий учет по *учетной стоимости*, т. е. по средним покупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др.

В соответствии с п. 80 Методических указаний в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов разрешается применение учетных цен, в качестве которых могут быть использованы:

- договорные цены (с исчислением разницы между фактической себестоимостью и стоимостью материалов по договорным ценам, представляющей собой транспортно-заготовительные расходы);

- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного года (периода). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов в текущем месяце и их учетной стоимостью представляют собой транспортно-заготовительные расходы;
- планово-расчетные цены, разрабатываемые организацией для внутреннего использования, применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;
- средняя цена группы, представляющая собой разновидность планово-расчетной цены, когда производится укрупнение номенклатурных позиций (размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. Такие отклонения не должны, как правило, превышать 10 %). В этом случае организации разрабатывают номенклатуру-ценник.

Оценка отпуска МПЗ на производство или в иных случаях выбытия осуществляется в соответствии с ПБУ 5/01 одним из следующих способов:

- по стоимости каждой единицы ценностей, которые не могут заменять друг друга;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Применение того или иного способа производится по виду (группе) запасов и является элементом учетной политики организации, которая осуществляется в течение отчетного года.

Первый способ характерен для оценки МПЗ, используемых в особом порядке (например, драгоценные металлы, драгоценные камни и др.), а также для запасов, которые не могут заменить друг друга. В этом случае отпущенные запасы списываются по стоимости каждой их единицы определенного вида.

При использовании первого способа согласно п. 74 Методических указаний могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- с включением всех расходов, связанных с приобретением запаса;
- с включением только стоимости запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

При применении второго варианта следует исходить из невозможности непосредственного включения в себестоимость конкретного вида запасов транспортно-заготовительных и других расходов на приобретение (например, при централизованной поставке материалов). При этом величина отклонения (сумма разницы между фактическими расходами на приобретение и договорной ценой материала) распределяется пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.

Три последующие способа оценки (по средней себестоимости, по способам ФИФО и ЛИФО) предполагают применение следующих вариантов средних оценок фактической себестоимости:

- на основе среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и поступления за месяц;
- на основе определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

При отпуске материалов по средней себестоимости она исчисляется по каждой группе (виду) запасов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, включая количественно-стоимостные остатки на начало месяца и поступление запасов за месяц.

При оценке по способу ФИФО исходят из допущения, что запасы, первыми поступившие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения запасов с учетом остатка на начало месяца.

При оценке по способу ЛИФО исходят из допущения, что запасы, первыми поступившими в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних приобретений.

Применение указанных способов оценки рассмотрим на конкретных примерах (табл. 1.1).

Наряду с рассмотренными выше вариантами взвешенных оценок в Методических указаниях допускается применение способа скользящей цены, т. е. определения цены исходя из состояния данного материала к моменту его отпуска, не ожидая окончания месяца. Для пересчета средней цены материала в этом случае может быть избран любой способ (средняя себестоимость, ФИФО, ЛИФО) по мере каждого отпуска материала в производство, на продажу и т. п. Методика расчета аналогична порядку,

рассмотренному при использовании взвешенной оценки. Однако применение скользящей оценки должно быть обосновано в учетной политике.

Таблица 1.1
Расчет списания материалов по средней себестоимости,
по способам ФИФО и ЛИФО (взвешенная оценка)

№ п/п	Показатели	К-во, кг	Покуп- ная цена, руб.	Сумма, руб.
I. Исходные данные				
1.	Остаток на. 1 октября	100		500
2.	Поступило в октябре:			
	первая партия	600	10,00	6000
	вторая партия	400	12,00	4800
	третья партия	2000	20,00	40 000
Итого за октябрь		3000	X	50 800
Всего с остатком на начало месяца		3100		51300
3.	Отпущено в октябре:			
	на производство	1600		
	на продажу	100		
	обслуживающим производствам и хозяйствам	500		
Итого отпущено		2200		
4.	Остаток на 1 ноября	900		
II. Списано по способу средней себестоимости				
5.	Средняя цена в октябре $51\ 300:3100=16,55$			
6.	Итого списано в октябре:	2200	16,55	36 410
	в том числе:			
	на производство	1600	16,55	26 480
	на продажу	100	16,55	1655
	обслуживающим производствам и хозяйствам	500	16,55	8275
7.	Остаток на 1 ноября $14\ 895:900=16,55$	900	16,55	14 895

№ п/п	Показатели	К-во, кг	Покуп- ная цена, руб.	Сумма, руб.
III. Списание по способу ФИФО				
8.	Израсходовано в октябре: в том числе: по цене остатка на начало месяца по цене первой партии по цене второй партии по цене третьей партии	 100 600 400 1100	 5,00 10,00 12,00 20,00	 500 6000 4800 22 000
9.	Итого за октябрь Средняя цена $33\,300:2200=15,14$	 2200	 15,14	 33 300
10.	Списывается за октябрь: на производство на продажу обслуживающим производствам и хозяйствам	 1600 100 500	 15,14 15,14 15,14	 24 224 1514 7570
11.	Остаток на 1 ноября	900	20	18 000
IV. Списание по способу ЛИФО				
12.	Израсходовано в октябре: в том числе: по цене третьей партии по цене второй партии	 2000 200	 20,00 12,00	 40000 2400
13.	Итого за октябрь Средняя цена $42\,400 : 2200 = 19,27$	 2200	 19,27	 42 400
14.	Остаток на 1 ноября $((51\,300 - 42\,400) : 900) = 9,89$	900	9,89	8900

Таким образом, в действующем законодательстве и нормативных документах предусмотрено использование разных способов оценки поступления и отпуска запасов, выбор которых определяется самой организацией и отражается в учетной политике.

Задачи учета. Основные задачи бухгалтерского учета МПЗ определены в п. 6 Методических указаний:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;

- контроль за сохранностью запасов в местах хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот.

1.2. Документальное оформление поступления и отпуска материально-производственных запасов

Для учета МПЗ характерна значительная однотипность совершаемых операций. Это позволяет использовать типовую первичную документацию, разрабатываемую Государственным комитетом РФ по статистике в централизованном порядке.

Документальное оформление всех происходящих в организациях хозяйственных операций, связанных с движением материальных ценностей, позволяет организовать систематический контроль за их сохранностью на складах и у материально ответственных лиц. Рационально разработанная первичная документация и схема документооборота по учету запасов дают возможность получать необходимую информацию для оперативного руководства организацией и осуществлять как предварительный, так и последующий контроль за их использованием.

По учету материально-производственных запасов такими документами являются представленные ниже.

Доверенность (ф. № М-2) предназначена для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного лица организации для получения материальных ценностей. Она составляется в одном экземпляре и выдается получателю под расписку бухгалтерией организации. Срок выдачи доверенности — 15 дней, но при получении ценностей в порядке плановых платежей — календарный месяц.

Приходный ордер (ф. № М-4) используется для оформления учета запасов, поступивших на склад организации от поставщиков. Бланки приходных ордеров вручаются материально ответственным лицам в пронумерованном виде. Они составляются в одном экземпляре на фактически принятое количество ценностей в день их поступления. Основными реквизитами являются: дата составления, код операции, склад, наименование и код поставщика, номер платежного доку-

мента, наименование и номенклатурный номер материальных ценностей, код и наименование единицы измерения, количество, цена, сумма без учета НДС и с учетом НДС и др. Графа «Номер паспорта» заполняется при поступлении запасов, содержащих драгметаллы и камни.

Акт о приемке материалов (ф. № М-7) нужен для оформления приемки материально-производственных запасов в тех случаях, когда имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика. Акт составляется также при приемке запасов, поступивших без документов. Акт заполняется в двух экземплярах приемочной комиссией с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика или незаинтересованной организации. Он утверждается руководителем организации или другим уполномоченным лицом. Один экземпляр акта с приложенными первичными документами (товарно-транспортными накладными и др.) передается в бухгалтерию организации для принятия на учет материальных ценностей, второй — отделу снабжения для направления претензионного письма поставщику. Графа «Номер паспорта» заполняется только в случаях обнаружения расхождений по ценностям, содержащим драгметаллы и камни.

Лимитно-заборная карта (ф. № М-8) используется для учета отпуска со склада сырья, материалов, покупных полуфабрикатов в производственные подразделения предприятия (цехи, на объекты, участки и др.) в пределах утвержденного лимита. Лимит отпуска определяется на основе существующих нормативов расчетным путем исходя из объемов производственных заданий цехов и с учетом переходящих остатков запасов на начало отчетного периода.

Лимитно-заборные карты выписываются в двух экземплярах сроком на месяц, а при небольших объемах списаний — на квартал. Один экземпляр карты до начала месяца передается цеху — потребителю материальных ценностей, второй — складу. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах карты дату и количество отпущенных запасов и выводит остаток лимита по каждому их номенклатурному номеру. В лимитно-заборной карте цеха расписывается кладовщик, а в карте склада — представитель цеха-получателя. Все выданные лимитно-заборные карты регистрируются отделом снабжения в специальном реестре, копия которого направляется в бухгалтерию для контроля над своевременной сдачей карт после использования лимита. При автоматизации учета отпуска запасов лимит рассчитывается одновременно с выпиской лимитно-заборных карт с учетом использования лимитов.

Для сокращения количества первичных документов допускается оформлять отпуск материалов непосредственно в карточки учета (ф. № М-17), где проставляется лимит отпуска. По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат).

Требование-накладная (ф. № М-11) используется для учета движения материально-производственных запасов в самой организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Заполняется в двух экземплярах материально ответственным лицом склада или цеха, сдающего ценности. Первый экземпляр предназначен для списания ценностей (складом, цехом и т. п.), второй — для оприходования ценностей принимающей стороной.

Сверхлимитный отпуск запасов со склада связан, как правило, либо с перевыполнением подразделением производственного задания, либо с покрытием перерасхода материалов на возмещение производственного брака. Поэтому такой отпуск может быть разрешен только руководителем или главным инженером организации и оформляется требованием-накладной. Аналогично оформляется замена одних видов запасов другими, сходными по физико-химическим свойствам. Документ вместе с лимитно-заборной картой заменяемого материала передается на склад, и кладовщик уменьшает остаток лимита с учетом выдачи материалов-заменителей. Этими накладными оформляются также операции по сдаче на склад неизрасходованных в производстве материалов, если они были получены по требованию, а также сдача брака и отходов. Накладную подписывают материально ответственные лица сдатчика и получателя.

Накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15) необходима для учета отпуска подразделениям предприятия, расположенным на другой территории, или сторонним организациям. Накладную выписывают в двух экземплярах на основании договоров, нарядов и предъявления получателем доверенности на получение груза. Первый экземпляр передают складу в качестве основания для отпуска запасов, второй — получателю.

При отпуске материально-производственных запасов на месте, т. е. самовывозом, накладную, подписанную получателем, кладовщик передает в бухгалтерию для выписки платежных документов, если материальные ценности были отпущены с последующей оплатой.

Карточка учета материалов (ф. № М-17) служит для учета движения запасов на складе по каждому номенклатурному номеру, виду, сорту, размеру. Карточки являются документами строгой отчетности

и выдаются кладовщику под расписку. Материально ответственное лицо (кладовщик, заведующий складом) производит записи в карточках на основе первичных приходно-расходных документов в день совершения операций в натуральном выражении.

При оформлении внутреннего перемещения запасов (между базовыми складами и цеховыми кладовыми) может быть использован способ записи непосредственно в карточках учета материально-производственных запасов. При этом представитель подразделения-получателя расписывается в карточке складского учета, в которой предусмотрена специальная графа для проставления кода производственных затрат. Таким образом, карточка становится одновременно оправдательным документом, исключается возможность несвоевременности записей операций по приходу и расходу, усиливается контроль со стороны работников склада за соблюдением норм и выявлением сверхнормативных запасов и неликвидов.

Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. № М-35), требуется для учета материальных ценностей, полученных в процессе ликвидации основных средств. На стоимость таких ценностей увеличивается финансовый результат. Акт составляется в трех экземплярах комиссией, состоящей из представителей заказчика и подрядчика. Первый и второй экземпляры акта остаются у заказчика, третий — у подрядчика.

1.3. Учет материально-производственных запасов на складе и его взаимосвязь с данными бухгалтерского учета

Поступившие в организацию МПЗ проверяются с точки зрения их соответствия количеству и качеству, указанным в сопроводительных документах. При необходимости проведения технической экспертизы или лабораторного испытания материалы принимаются специальной комиссией, назначаемой руководителем.

Доставленные МПЗ сдаются на склад уполномоченным лицом или представителем отдела снабжения под расписку заведующего складом на счете-фактуре, квитанции транспортной накладной или другом документе поставщика. Расчетные документы направляются в отдел снабжения для регистрации, акцепта, а затем передаются в бухгалтерию.

Сортовой количественный учет поступивших на склад материальных ценностей в номенклатурном разрезе ведется материально

ответственными лицами в *карточках складского учета* (ф. № М-17), в которых содержатся следующие основные реквизиты: номер склада, наименование материала, марка, сорт, профиль, размер, номенклатурный номер, единица измерения, цена, норма запаса.

Складской учет материально-производственных запасов отличается значительной трудоемкостью. Особенно велики затраты ручного труда на ведение карточек складского учета. Важнейшей задачей является автоматизация складского учета на основе современных компьютерных технологий. В настоящее время имеется ряд программных средств, предназначенных для автоматизации складского учета, которые имеют средства интеграции с программами бухгалтерского учета. Кроме того, современные сетевые технологии позволяют организовывать складской учет с высокой степенью аналитики на базе стандартных программных средств автоматизации бухгалтерского учета (1С, «Парус», «Инфин», Инфо-бухгалтер, «Галактика», «Флагман» и пр.). При организации бухгалтерского учета на основе сетевых технологий информация о наличии МПЗ, движении материальных ценностей может быть получена в любой момент времени в требуемом аналитическом разрезе.

В системе децентрализованной обработки данных материального отдела бухгалтерии сводная информация по учету запасов формируется ежемесячно по организации в целом в виде распечатанных итоговых ведомостей: поступления материальных ценностей от поставщиков, отпуска в производство, внутренних перемещений, отпуска на сторону, возврата неиспользуемых ценностей и отходов, оборотного баланса по счетам (субсчетам) материально-производственных запасов.

1.4. Организация синтетического учета материально-производственных запасов

Обобщенные данные о наличии и движении запасов систематизируются в бухгалтерии организации на счетах синтетического учета. К таким счетам относится прежде всего **счет 10 «Материалы»**, к которому могут быть открыты несколько субсчетов. Например, *субсчет 1 «Сырье и материалы»* - предназначен для учета наличия и движения сырья и основных материалов, включая строительные, образующих вещественную основу созданного в процессе производства продукта, а также вспомогательных материалов, которые могут присоединяться к основным материалам для повышения их потребительских свойств и качеств (лаки, краски), могут потребляться средствами труда для

поддержания их в рабочем состоянии (масло для смазки машин), могут использоваться для содействия производственному процессу, хозяйственных нужд (расход материалов для ремонтных целей, на обслуживание санитарных устройств и т. п.), содействия процессу производства сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки.

Субсчет 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» используется для учета наличия и движения покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, которые предназначены для комплектования выпускаемой продукции, включая строительные конструкции и детали, требующие сборки и входящие в себестоимость строительной продукции; стоимости специального оборудования, инструментов и приспособлений, приобретаемых для проведения научных (экспериментальных) работ. Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитывается на счете 41 «Товары».

Субсчет 3 «Топливо» предназначен для учета наличия и движения всех видов нефтепродуктов (нефть, бензин и т. п.), смазочных материалов для эксплуатации транспортных средств, топлива для технологических нужд производства, для выработки энергии, отопления зданий (уголь, дрова, торф, газообразное топливо).

Субсчет 4 «Тара и тарные материалы» применяется для учета наличия и движения всех видов тары, а также материалов для ее изготовления и ремонта. Не отражается на этом субсчете тара, используемая организацией как хозяйственный инвентарь. Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования, вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 1 «Сырье и материалы». Организации торговли учитывают тару под товарами и порожнюю на счете 41 «Товары».

Субсчет 5 «Запасные части» используется для учета наличия и движения запасных частей, приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности и предназначенных для ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п., а также обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, создаваемого на местных предприятиях, в ремонтных цехах предприятий, на технических обменных пунктах. Здесь же учитываются наличие и движение автомобильных шин в запасе и обороте (кроме шин, включаемых в инвентарную стоимость автомобиля и отражаемых в составе основных средств).

Субсчет 6 «Прочие материалы» предназначен для учета наличия и движения отходов производства (обрубки, обрезки, стружка); неисправимого брака; материалов, полученных от ликвидации основных средств (металлолом, утильсырье); изношенных шин и др. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 3 «Топливо».

Субсчет 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» применяется для учета наличия и движения материалов, переданных в переработку другим организациям для последующего изготовления готовой продукции. При этом затраты на переработку включаются в себестоимость готовой продукции независимо от способа переработки (собственными силами или сторонними организациями).

Субсчет 8 «Строительные материалы» предназначен для учета наличия и движения материалов, используемых в строительно-монтажных работах, для отделки зданий и сооружений, а также для учета строительных конструкций, деталей и т. п. для нужд строительства у организаций-застройщиков.

Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» субсчета целевого назначения: семена, посадочный материал, корма, минеральные удобрения и т. п.

Субсчет 9 «Инвентарь хозяйственные принадлежности» предназначен для учета инвентаря, инструмента и других средств труда, включаемых в состав средств в обороте.

Субсчет 10 «Специальная оснастка и спецодежда на складе» предназначена для учета наличия и движения специнструмента, спецприспособлений, спецоборудования и спецодежды на складах организации или в иных местах хранения.

Субсчет 11 «Спецоснастка и спецодежда в эксплуатации» предназначен для учета наличия и движения специнструментов, спецприспособлений, спецоборудования и спецодежды в эксплуатации при использовании их для производства продукции, выполнения работ или для управленческих нужд организации.

На счете 11 «Животные на выращивании и откорме» отражается информация о наличии и движении молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме; птицы; кроликов; семей пчел и т. д., а также взрослого скота, принятого для продажи от населения либо выбракованного из основного стада для продажи.

На счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» обобщается информация о резервах под снижение стоимости

разных видов запасов вследствие отклонений от рыночной стоимости по данным учета на начало следующего за отчетным периода.

На счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» обобщается информация о приобретении запасов, относящихся к средствам в обороте. На дебете счета отражается фактическая покупная стоимость приобретенных материально-производственных запасов, определяемая по расчетным документам поставщиков, на кредите — учетная стоимость фактически оприходованных материальных ценностей.

На счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» обобщается информация о разнице в стоимости приобретения запасов, исчисленной в фактических затратах на приобретение и по учетной стоимости. Аналитический учет по этому счету ведется по группам материально-производственных запасов, имеющих примерно одинаковый уровень этих отклонений.

К нему могут быть открыты субсчета по отдельным группам запасов.

Существующая методология синтетического учета заготовления и приобретения материально-производственных запасов позволяет вести такой учет с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без их использования.

На счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» обобщается информация об уплаченных (подлежащих уплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным материально-производственным запасам, отражаемым на субсчете 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

На счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» обобщается информация о суммах недостач и потерь в процессе заготовления, хранения и продажи. Потери от стихийных бедствий сразу списываются на **счет 99 «Прибыли и убытки»**.

Получение выходной информации на основе приведенных выше синтетических счетов бухгалтерского учета взаимосвязано с формой учета, применяемой в данной организации.

Бухгалтерский учет МПЗ связан с их приобретением (заготовлением) и использованием (отпуском в производство, на хозяйственные нужды, на продажу). Этот процесс находит отражение на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Следует отметить, что отклонения или транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) включают расходы по транспортировке; наценки снабженческих организаций; таможенные платежи; оплату за хранение; затраты на командировки по заготовлению материалов; расходы на тару и упаковку; недостачи и порчу материалов в пути в пределах норм естественной убыли; содержание заготовительно-складского аппарата; прочие расходы. Их учет ведется либо непосредственно на счете 15, согласно расчетным документам поставщиков, либо на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы», либо путем прямого включения в фактическую себестоимость материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР отражается в учетной политике организации.

Расходы, связанные с приобретением сырья, материалов и иных МПЗ в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», признаются расходами по обычным видам деятельности. Они принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, которая равна величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности. При этом величина оплаты определяется исходя из цены и условий договора с поставщиком или иным контрагентом, а если цена не предусмотрена в договоре, то по цене аналогичных видов запасов, применяемой в сравнимых обстоятельствах.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, которая определяется организациями на основе действующих на дату приемки цен на этот или аналогичный вид запасов. Информация о действующих ценах должна быть подтверждена документально или путем экспертной оценки.

В соответствии с действующим порядком процесс приобретения запасов связан с применением двух возможных вариантов учета.

При первом варианте используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Процесс снабжения отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
К-т сч.: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. — в зависимости от источника поступления соответствующих запасов и характера расходов по их заготовке и доставке.

При поступлении материалов в соответствии с расчетными документами поставщика и при нахождении материальных ценностей в пути или в случаях неотфактурованных поставок производится бухгалтерская запись:

Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

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

При этом по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражается стоимость МПЗ по покупным ценам, которая включает стоимость приобретения и все расходы по транспортировке, доставке на склад и другие аналоговые расходы.

Списание МПЗ, фактически поступивших в организацию, осуществляется по окончании месяца по учетным ценам и отражается записью:

Д-т сч. 10 «Материалы»

К-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Остаток по счету 15 включает не только отклонения в стоимости запасов, но и стоимость материальных ценностей в пути на конец месяца. В начале следующего месяца эти суммы материалов в пути сторнируются и отражаются в текущем учете следующего месяца по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками». Остаток по счету 15, сформировавшийся после сторнировочной записи, списывается по окончании месяца следующей записью:

Д-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

К-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Возможен и другой способ учетных записей, когда разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью поступивших на склад запасов сразу списывается на дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Тогда остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материалов» на конец месяца представляет собой наличие материальных ценностей в пути.

Второй вариант учета заготовления и приобретения предполагает отсутствие счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» для отражения процесса снабжения. Оприходование запасов показывается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» — по соответствующим субсчетам

К-т сч.: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (при поступлении из своих производств) и др.

Следует отметить, что поступающие от поставщиков материально-производственные запасы приходятся независимо от момента поступления расчетных документов.

Приобретение сырья, материалов, комплектующих изделий и других видов запасов отражается в бухгалтерском учете по стоимости приобретения с учетом налога на добавленную стоимость. На сумму поступивших ценностей по покупным ценам, согласно расчетным документам поставщика, оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 10 «Материалы» — по соответствующим субсчетам

К-т сч.: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

На сумму НДС:

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

К-т сч.: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. (в зависимости от характера поступления).

Стоимость оплаченных МПЗ, находящихся в пути или не вывезенных со складов поставщиков по состоянию на конец месяца, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 10 «Материалы»

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

В начале следующего месяца эти суммы сторнируются, а в текущем учете показываются как дебиторская задолженность организации-поставщика, которая погашается по мере оприходования запасов на склад.

Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета материальных ценностей по учетным ценам или по рыночным ценам, если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов.

После получения расчетных документов по таким поставкам их учетная цена корректируется и уточняются расчеты с поставщиками.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили после представления годовой бухгалтерской отчетности, то уточняются расчеты с поставщиками в следующем порядке:

- уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);

- увеличение стоимости материальных запасов отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году) и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При безвозмездном поступлении материальных ценностей используется счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления», по кредиту которого отражается рыночная стоимость поступивших ценностей в корреспонденции с дебетом счета 10 «Материалы» по соответствующим субсчетам.

По мере списания материальных ценностей на счета учета затрат на производство (20, 23 и др.) либо расходов на продажу (44) суммы, учтенные на счете 98, списываются с дебета этого счета на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, принятые на ответственное хранение, учитываются на складе организации обособленно в специальной книге. Учет осуществляется на специальном забалансовом счете 002. Если эти материалы являются скоропортящимися, бесхозными или издержки по их хранению превышают их стоимость, то организация может их продать или использовать на производственные нужды (ст. 225 ГК РФ). Такие материалы приходятся на балансовый счет 10 по рыночной стоимости. Выручка от их продажи уменьшится на сумму расходов по хранению и продаже и подлежит возврату собственнику материалов либо зачисляется как финансовый результат.

Если при поступлении МПЗ выявляется их недостача или порча, то сумма недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин списывается организацией-покупателем на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по договорным (продажным) ценам поставщиков. Одновременно на сумму отклонений или ТЗР дебетуется счет 16 «Отклонения в стоимости материалов» и кредитруется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходятся по ценам возможной продажи в корреспонденции:

Д-тсч. 10 «Материалы»

К-тсч. 91 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Сумма недостач или потерь сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленная поставщикам или транспортной организации, списывается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»

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

При отказе суда во взыскании сумм претензий они списываются на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», а затем с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следует отметить, что организации-получатели материальных ценностей списывают с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» суммы недостач в пределах норм убыли, подлежащих списанию на счета затрат на производство (расходов на продажу) по фактической себестоимости в размере сумм, принятых на учет по дебету данного счета.

В бухгалтерском учете поставщика на суммы недостач и потерь, которые по решению арбитража должны быть возмещены организациям-покупателям, сторнируется ранее сделанная запись по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи». Тем самым уменьшается величина выручки от продажи на сумму фактических недостач либо потерь. Одновременно производится запись по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Организация-поставщик должна также сторнировать обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция» на сумму недостающей продукции, а затем списать сумму недостачи на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счета 43 «Готовая продукция».

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» отпуск МПЗ в производство рассматривается как расходы по обычным видам деятельности. Они возникают непосредственно в процессе переработки (доработки) запасов при производстве продукции, выполнении работ и оказания услуг и их продажи (реализации).

Вместе с тем для целей налогообложения (ст. 254 п. 7 НК РФ) к материальным расходам приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;

- потери и недостачи или порча при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных правительством РФ;
- технологические потери при производстве или транспортировке;
- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

В ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» определен порядок оценки запасов при отпуске их в производство (п. 6) и дана характеристика применяемых способов и возможностей их практического использования.

Однако независимо от применяемых методов (способов) оценки отпуск МПЗ в производство (в торговле — в продажу) осуществляется по первичным документам (ф. № М-8, М-11, М-15).

На основе первичных документов о расходе материалов составляется ведомость распределения, в которой стоимость материалов по учетным ценам распределяется по направлениям затрат. При этом производятся бухгалтерские записи:

Д-тсч. : 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

К-тсч. 10 «Материалы».

Необходимость выявления отклонений связана с тем, что синтетический учет МПЗ ведется по фактической себестоимости, а аналитический — по учетным ценам. Отклонения фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам показываются по отдельным группам запасов материалов. Исключение составляют организации, которые используют дорогостоящие и особо дефицитные материалы в ограниченном ассортименте. В этом случае учет отклонений необходимо вести по отдельным видам запасов и отнесением прямым путем их на себестоимость продукции.

Для расчета фактической себестоимости МПЗ, отпущенных со складов в производство, определяются средние проценты отклонений.

При этом из общих сумм поступления и отпуска запасов по учетным ценам исключаются суммы внутреннего оборота (возврат из производства неиспользованных видов запасов и перемещение с одного склада на другой). Данные о внутреннем обороте, выявленные по ведомостям движения запасов, должны быть тождественны по приходу и расходу.

Для определения сумм отклонений, подлежащих списанию на производство пропорционально стоимости отпущенных МПЗ по учетным ценам, используется следующая методика: 1) определяется средний процент отклонений; 2) рассчитывается абсолютная сумма отклонений.

$$\begin{array}{l} \text{Средний} \\ \text{процент} \\ \text{отклонений} \end{array} = \frac{\text{Начальное сальдо отклонений} + \text{текущее поступление отклонений}}{\text{Начальное сальдо запасов} + \text{текущее поступление запасов}} \times 100$$

Абсолютная сумма отклонений	Средний процент отклонений	Стоимость запасов, отпущенных в производство по учетным ценам

Пример

На 1 февраля остаток материальных ценностей гр. 1 по учетным ценам составлял 500 тыс. руб.; отклонения — 40 тыс. руб. В течение отчетного месяца были совершены хозяйственные операции:

1. Поступили материальные ценности гр. 1 от поставщиков. Стоимость их по учетным ценам — 1,5 млн руб.; отклонения — 180 тыс. руб.
2. Списаны израсходованные ценности по учетным ценам:
 - а) на основное производство — 800 тыс. руб.;
 - б) на вспомогательные производства — 150 тыс. руб.;
 - в) на хозяйды цехов основного производства — 50 тыс. руб.
3. Определены отклонения, относящиеся к израсходованным на производство материальным ценностям гр. 1:

$$\begin{array}{l} \text{Средний} \\ \text{процент} \\ \text{отклонений} \end{array} = \frac{40\,000 + 180\,000}{500\,000 + 1\,500\,000} \times 100 = 11\%$$

Абсолютная сумма отклонений, подлежащая списанию в дебет счетов: 20 «Основное производство» — 88 тыс. руб. (11 % от 800 тыс. руб.); 23 «Вспомогательные производства» — 16,5 тыс. руб. (11 % от 150 тыс. руб.); 25 «Общепроизводственные расходы» — 5,5 тыс. руб. (11 % от 50 тыс. руб.). Остаток по отклонениям в сумме 180 тыс. руб. (180 тыс. + 40 тыс. — 10 тыс.) присоединяется к остатку запасов по учетным ценам, что позволяет определить фактическую себестоимость остатка этой группы

материально-производственных запасов на первое число следующего за отчетным месяцем.

В Методических указаниях (п. 88) рекомендованы упрощенные варианты распределения транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) или отклонений в следующих случаях:

- при небольшом удельном весе ТЗР или отклонений (не более 10 % к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счета «Основное производство», «Вспомогательные производства» и на увеличение стоимости проданных материалов;
- ТЗР или отклонения могут ежемесячно полностью списываться на увеличение стоимости отпущенных в производство или на продажу материалов, если их удельный вес не превышает 5 % к договорной (учетной) стоимости материалов;
- ТЗР или отклонения могут списываться на издержки в течение отчетного месяца по их проценту (удельному весу), сложившемуся на начало данного месяца. Если это привело к излишнему списанию или недосписанию ТЗР (не более пяти пунктов), то в следующем месяце производится корректировка на эту сумму;
- удельный вес ТЗР или отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц.

Таким образом, на сумму отклонений, подлежащих включению в себестоимость продукции, дебетуются те же счета производственных затрат, на которые была отнесена стоимость израсходованных материальных ценностей гр. 1 по учетным ценам, и кредитуются счета 10 «Материалы» либо 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» (в зависимости от принятого варианта учета). В результате на дебете счетов по счету производственных затрат показывается фактическая себестоимость израсходованных материально-производственных запасов.

По мере оплаты счетов поставщиков сумма налога на добавленную стоимость по материально-производственным запасам, подлежащим использованию на производственные нужды, списывается с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным МПЗ» на дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС».

Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 5/01 и Методическими указаниями фактическая себестоимость МПЗ при отпуске их в производство и ином выбытии определяется в течение отчетного года по себесто-

имости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения запасов (метод ФИФО); по себестоимости последних по времени приобретения запасов (метод ЛИФО).

Использование двух последних способов оценки вызывает практическую необходимость ведения партионного учета. При отсутствии такого учета целесообразно пользоваться учетными ценами, принятыми в организации, а стоимость израсходованных материалов при оценке по методам ФИФО или ЛИФО определять расчетным путем. При этом стоимость израсходованных материалов по методам ФИФО или ЛИФО отличается от их стоимости по учетным ценам. Отклонения списываются пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. Для этого используется информация ведомости распределения, расхода материалов по направлениям затрат.

Продажа материалов и других видов запасов на сторону отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», который предназначен для формирования информации о прочих доходах и расходах (операционных, внереализационных), связанных с продажей и прочим списанием материально-производственных запасов.

По дебету этого счета отражаются расходы, связанные с продажей и прочим списанием материальных ценностей, включая расходы по продаже (комиссионные вознаграждения и др.). По кредиту счета отражаются поступления за проданные материальные ценности, т. е. сумма выручки за проданное имущество.

Процесс продажи и прочего списания МПЗ отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом: фактическая (балансовая) стоимость проданных или списанных материально-производственных запасов:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам).

На сумму выручки от продажи запасов в зависимости от принятой в организации методологии учета продаж:

Д-т сч.: 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

На сумму НДС, подлежащую перечислению в бюджет по данной операции:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

В случае возврата ценностей покупателями делается исправительная запись.

При безвозмездной передаче разного рода запасов другим организациям в порядке дарения записи на счетах производятся следующим образом.

На сумму передачи запасов по балансовой стоимости:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 10 «Материалы».

На сумму НДС:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Результат безвозмездной передачи материально-производственных запасов ежемесячно:

Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Иными словами, финансовый результат, выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы», в отчетном периоде списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Особенностью ведения счета 91 является то, что записи по субсчетам 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое отражается на субсчете 9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

На сумму прибыли дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и кредитуется счет 99 «Прибыли и убытки». На сумму выявленного убытка от продажи, списания материально-производственных запасов запись на счетах производится в обратной корреспонденции.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет, а аналитический учет ведется по каждой финансовой операции с выявлением ее финансового результата.

Что касается средств труда, учитываемых в составе средств в обороте (счет 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»), то их поступление, выбытие вследствие непригодности, продажи, списания отражаются в бухгалтерском учете в общем

порядке, принятом для других видов неамортизируемого имущества. Решение вопроса об отнесении отдельных групп средств труда в состав основных и оборотных средств определяется сроком службы предметов и является частью учетной политики организации.

1.5. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов

Для обеспечения сохранности материальных ценностей в организациях не реже одного раза в год проводится инвентаризация. Составленные при проверке инвентаризационные описи типовой формы подписываются членами комиссии. Материально ответственные лица подтверждают правильность составления документа и дают расписку о том, что проверка произведена в их присутствии и претензий к комиссии нет.

Регулирование результатов инвентаризации определено ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и другими нормативными документами.

Выявленные излишки материальных ценностей приходятся на дебет счета 10 «Материалы» (по соответствующему субсчету), а их сумма зачисляется на финансовые результаты по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Недостачи списываются на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости (по частично испорченным материальным ценностям в сумме фактических потерь). На сумму недостач и порчи ценностей записи производятся по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам). Недостачи списываются с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» следующим образом:

- в пределах предусмотренных в договоре величин — на счета учета материальных ценностей (при выявлении их на стадии изготовления); на счета учета затрат на производство (в пределах норм естественной убыли); на счета расходов на продажу (при выявлении их в процессе хранения и продажи);
- сверх норм естественной убыли, потерь от порчи, а также при хищении, когда установлены конкретные виновники, — на дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

- сверх норм естественной убыли и потери от порчи, а также при хищении, когда конкретные виновники не установлены, либо при отказе суда во взыскании вследствие необоснованности исков — на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следует отметить, что списание недостач и хищений с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счетов затрат на производство или расходы на продажу осуществляется по фактической себестоимости. Однако снабженческие, сбытовые и торговые организации, которые ведут учет недостающих ценностей по продажным ценам, сумму списаний на расходы на продажу корректируют дополнительной записью со счета 42 «Торговая наценка» (на сумму скидок, накидок), приходящихся на стоимость недостающих ценностей.

Если недостачи с виновных лиц взыскиваются по ценам, превышающим балансовую стоимость материалов (фактическую себестоимость), то разница между этими ценами и фактической себестоимостью этих материалов отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

По мере взыскания с материально ответственного лица или виновника недостачи причитающейся суммы эта разница списывается:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»
К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи, выявленные в процессе инвентаризации в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам и признанные материально ответственными лицами, отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Одновременно на сумму недостач:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По мере погашения задолженности:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка материально-производственных запасов, что необходимо для составления отчетности.

Если организация проводит переоценку МПЗ, то ее результат утверждается руководителем организации и списывается сразу на **счет 91 «Прочие доходы и расходы»**. По дебету этого счета отражается сумма уценки, т. е. дебетуется **счет 91 «Прочие доходы и расходы»** и кредитуются **счет 10 «Материалы»**, а по кредиту данного счета показывается сумма дооценки, т. е. дебетуется **счет 10 «Материалы»** и кредитуются **счет 91 «Прочие доходы и расходы»**. В аналитическом разрезе к счету 91 «Прочие доходы и расходы» может быть открыт отдельный субсчет для отражения результатов переоценки. Соответственно, saldo счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается на **счет 99 «Прибыли и убытки»**.

При проведении инвентаризации перед составлением бухгалтерского баланса может быть выявлено снижение стоимости материальных ценностей по сравнению с их рыночной стоимостью (например, переоценка вследствие устойчивого снижения рыночных цен, снижение потребительских свойств при хранении запасов и т. п.).

Для обобщения информации об отклонениях стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей организациям предоставлено право формировать соответствующий резерв, отражаемый на **счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»**. Этот счет применяется также при выявлении снижения стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице запасов либо по отдельным видам (группам) запасов. Не допускается создание разделов по таким укрупненным группам запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы и т. п. Иными словами, организация осмотрительно страхуется в отчетном периоде от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному отчетному периоду.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете записью:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

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

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается. При этом в учете производится запись по дебету

счета 14 и кредиту счета 91. Аналогичная запись осуществляется при повышении рыночной стоимости материалов, по которым ранее был создан резерв. Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому виду резервов.

Иными словами при использовании резерва в начале периода, следующего за отчетным, зарезервированная сумма восстанавливается, т. е. дебетуется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Тем самым переходящие остатки материальных ценностей отражаются в учете не по сниженным ценам, а исходя из предположения, что они будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

МПЗ показываются в бухгалтерском балансе по отдельным статьям в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции (работ, услуг) и иной деятельности.

По состоянию на конец отчетного года МПЗ отражаются в балансе в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии, т. е. по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых или последних по времени приобретений.

В бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию следующие положения учетной политики организации:

- методы оценки материально-производственных запасов по видам;
- изменение методов оценки материально-производственных запасов и результаты этих изменений;
- разница между фактической себестоимостью и стоимостью по ценам возможной продажи запасов, отнесенная на финансовые результаты организации, в случаях уменьшения продажных цен; нанесения ущерба ценностям; при наличии запасов в оценке, превышающей стоимость их возможной продажи, по состоянию на конец года.

1.6. Особенности учета специальных инструментов, приспособлений, оборудования и специальной одежды

Приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н утверждены Методические указания по бухгалтерскому учету специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования

и специальной одежды, разработка которых имеет важное практическое значение, так как определяет порядок ведения учета указанных активов, составляющих значительный удельный вес в имуществе юридических лиц (кроме кредитных и бюджетных учреждений). Это имущество включается в состав оборотных активов, а следовательно, имеет особый порядок включения его стоимости в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг).

В п. 2 определен состав имущества, относящегося к данной категории оборотных активов, а именно:

- специальный инструмент, специальные приспособления — это технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий для изготовления конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- специальное оборудование — это средства труда, обеспечивающие условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций;
- специальная одежда — это средства индивидуальной защиты работников организации.

К специальным инструментам и приспособлениям (п. 3) относятся: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, кокили, стапели, плазово-шаблонная специальная оснастка и др.; не учитываются в этой группе технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг).

К специальному оборудованию (п. 5) относятся: специальное технологическое оборудование (химическое, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное и др.), используемое для выполнения нестандартных операций, а также реакторное оборудование, контрольно-испытательная аппаратура и оборудование (стенды, пульта, испытательные установки), деэвакционное оборудование и др. В состав этой группы не включается оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по обработке деталей, изделий, стандартное испытательное оборудование и др.

К специальной одежде (п. 7) относятся: специальная одежда, обувь, предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, различная обувь, очки, шлемы, респираторы и др.).

Организации самостоятельно определяют конкретный перечень средств труда, учитываемых в данной группе, исходя из особенностей технологического процесса в конкретной отрасли.

Указанные активы учитываются в составе оборотных активов организации по счету 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе». Эти ценности могут быть приобретены организацией у других организаций и лиц или изготовлены самостоятельно. Они принимаются к учету по фактической себестоимости, т. е. в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление в соответствии с порядком, принятым для учета материально-производственных запасов.

Специальная оснастка и специальная одежда, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании, учитываются на забалансовом счете «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию» в оценке, согласованной с собственником. На этом же счете рекомендуется учитывать специальную оснастку при полном переносе ее стоимости при передаче в производство.

При изготовлении указанных ценностей самой организацией затраты на ее изготовление предварительно учитываются на счете 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательное производство» (в зависимости от места изготовления).

После выполнения работ по изготовлению специальной оснастки составляется Акт выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды, в котором указываются дата составления, код операции, структурное подразделение, вид деятельности, корреспондирующие счета, номер группы, техническое состояние (по решению комиссии по приемке) и заключение комиссии, в акте даются также наименование (номер, шифр, единица измерения), количество предметов, цена за единицу, сметная ставка или срок службы, сумма списания стоимости, содержание драгоценных камней (материалов) с указанием их кода, единицы измерения и количество. Акт подписывается членами комиссии, главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Передача специальной оснастки и специальной одежды из цехов-изготовителей на склады оформляется первичными документами типовой формы (№ М-11, М-15). Однако организации, помимо типовых унифицированных форм, могут применять самостоятельно разработанные формы, но при сохранении обязательных реквизитов, предусмотренных в Федеральном законе РФ «О бухгалтерском учете».

Оприходование на склад указанных ценностей оформляется, как правило, приходными ордерами (ф. № М-4). Однако ряд предметов оснастки может передаваться непосредственно из цехов-изготовителей в производственные подразделения (в эксплуатацию) без оприходования

на склад. Например, стапельная оснастка, реакторное оборудование, контрольно-измерительная аппаратура и т. п. В этих случаях специальная оснастка отражается в складском и бухгалтерском учете на основе только приходных и расходных документов, в которых делаются отметки о выдаче со склада и поступлении в цех этих ценностей. При этом в бухгалтерском учете передача специальной оснастки, изготовленной силами самой организации, отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда» с кредита счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства» в сумме фактических затрат на производство.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатацию производится на основе лимитно-заборных карт (ф. № М-8) или иных расходных документов, а при необходимости организации могут использовать самостоятельно разработанные формы.

Передача специальной оснастки, приобретенной со стороны в производство, отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка, специальная одежда в эксплуатации» и кредиту счета 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам) по фактической себестоимости приобретения, а по специальной оснастке со сроком эксплуатации не более 12 месяцев — сразу на дебет счетов производственных затрат (20, 23) с кредита счета 10, субсчет «Специальная оснастка, специальная одежда на складе». Аналитический учет ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости с указанием даты поступления в производство (по подразделениям) и материально ответственных лиц.

В Методических указаниях определен порядок погашения стоимости специальной оснастки двумя способами:

- списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейным способом.

Каждый из способов применяется по группе однородных объектов в течение всего срока их полезного использования.

Практическое применение первого способа рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которых непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например штампы, прокатные валки, пресс-формы и т. п. При этом способе списание стоимости производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном пе-

риоде и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования данного объекта.

Практическое применение линейного способа рекомендуется для тех видов специальной оснастки, физический износ которых непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например ступенчатая оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и т. п. При этом способе списание стоимости производится исходя из фактической себестоимости объекта и норм, исчисленных на основе сроков полезного использования конкретного объекта.

При первом и втором способах списание стоимости производится аналогично способам списания стоимости по объектам основных средств.

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для массового производства или для индивидуальных заказов, полностью погашается в момент передачи объекта в эксплуатацию (производство).

Погашение стоимости специальной оснастки и специальной одежды отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.) и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Если выпуск продукции, выполнение работ были досрочно прекращены без перспектив возобновления, то остаточная стоимость объектов специальной оснастки списывается на финансовые результаты деятельности организации в качестве операционных расходов, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитруется счет 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Расходы по ремонту и обслуживанию специальной оснастки включаются в расходы по обычным видам деятельности (например, работы по заточке специальных инструментов, по замене отдельных узлов и деталей и т. п.).

Объекты, не используемые для производства продукции (выполнения работ) для управленческих нужд организации, либо выбывшие из эксплуатации, подлежат списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объектов может быть связано с их продажей, безвозмездной передачей (за исключением договора безвозмездного пользования), со списанием вследствие физического или морального износа, с ликвидацией вследствие аварий, стихийных бедствий, с передачей

в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации.

Доходы и расходы по списанию специальной оснастки и специальной одежды отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся со списанием их на финансовые результаты в качестве операционных доходов и расходов. При продаже объектов выручка принимается в сумме, указанной сторонами в договоре купли-продажи.

Для решения вопроса о непригодности оснастки к дальнейшему использованию в организациях создаются либо постоянно действующие инвентаризационные комиссии (с учетом объема работ), либо рабочие комиссии. Они осуществляют следующие функции:

- проводят непосредственный осмотр объектов, предъявленных к списанию, и устанавливают их непригодность к дальнейшему использованию;
- определяют причины непригодности (стихийные бедствия, нормальный износ, нарушение условий эксплуатации и др.);
- устанавливают виновных в преждевременном выбытии из эксплуатации указанных объектов и вносят руководству предложения о привлечении их к материальной ответственности;
- определяют возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов;
- составляют акт на списание и представляют его на утверждение руководителю организации или уполномоченному лицу;
- осуществляют контроль за разборкой списанных объектов, особенно содержащих драгоценные металлы.

Полученные от разборки материальные ценности сдаются на склад на основе накладных со ссылкой на акт списания. При этом дебетуется счет 10 «Материалы» и кредитруется счет финансовых результатов.

Организации, использующие забалансовый счет «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию», оформляют выбытие объектов также на основе акта на списание.

Во всех случаях в актах на списание специальной оснастки заполняются следующие реквизиты:

- наименование объектов, их краткая технико-эксплуатационная характеристика, количество;
- фактическая себестоимость;
- величина перенесенной стоимости к моменту списания;

- установленный срок эксплуатации (объем работ);
- месяц и год поступления в эксплуатацию;
- причина выбытия;
- предложения о списании объекта или о взыскании материального ущерба с виновных лиц.

Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным лицом.

Недостача специальной оснастки и специальной одежды, выявленная при инвентаризации, подлежит списанию в следующем порядке:

- фактическая себестоимость объектов, находившихся на складе, списывается на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы»;
- остаточная стоимость объектов (фактическая себестоимость за вычетом перенесенной на издержки стоимости) также списывается на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы» с одновременным списанием фактической себестоимости объектов (оснастки) с кредита забалансового счета «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию»;
- выбытие объектов вследствие аварий, пожаров и других чрезвычайных ситуаций отражается на финансовых результатах. В зависимости от конкретных причин недостач и потерь списание стоимости объектов специальной оснастки производится с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счетов издержки производства (обращения), расчетов по возмещению материального ущерба (счет 73-2), финансовых результатов (счет 91).

В Методических указаниях выделен раздел по учету специальной оснастки в связи со значительным количеством ее наименований и видов. Допускается учитывать специальную оснастку по укрупненным комплектам в разрезе видов изготовленной продукции. Например, при изготовлении радиально-сверлильного станка в каждом цехе станкостроительного завода открывается заказ на изготовление специальной оснастки, в коде которого содержатся символы, определяющие его принадлежность к данной модели станка, а фактическая себестоимость всего комплекта принимается к учету в качестве самостоятельного объекта без разбивки по отдельным наименованиям.

При приобретении специальной оснастки со стороны она также может быть представлена в укрупненном виде, по кодам общих родовых признаков (например, модели самолета, машины, станка).

Для организации оперативного учета специальных инструментов и приспособлений могут быть использованы различные варианты количественного (оперативного) учета выдачи специальных инструментов и приспособлений со складов в эксплуатацию и их возврата на склад.

При первом варианте оформление операций по движению этих предметов оформляется первичными документами (требованиями, лимитными картами, накладными на сдачу лома).

При втором варианте производится обмен инструмента на складе (штука за штуку), а первичные документы оформляются только по операциям, приводящим к изменению величины запасов в кладовой подразделения (например, актов выбытия (списания) по причине нормального износа, поломки и т. д.).

Выдача специальных инструментов и приспособлений на рабочие места сроком более месяца производится из кладовой цеха в соответствии с технологическими картами. При этом первоначальная выдача осуществляется на основании требования мастера и оформляется в лицевых карточках каждого рабочего, который расписывается за полученный инструмент.

Все последующие выдачи годного инструмента документами не оформляются, а работник расписывается в лицевой карточке. Однако во всех случаях выдача годного инструмента в обмен на негодный производится только при предъявлении акта выбытия (списания) по причине нормального износа.

В лицевой карточке рабочего производится запись о сдаче негодных инструментов и о выдаче годных инструментов, что подтверждается подписями кладовщика и рабочего.

При выдаче специальных инструментов на срок более месяца или иной период, определяемый самой организацией, применяется, как правило, одномарочная система. На каждую инструментальную марку выдается только один предмет. При этом кладовщик помещает инструментальную марку в те ячейки стеллажа, где хранились выданные инструменты. После возврата инструмента рабочий получает обратно свою инструментальную марку.

Использование двухмарочной системы целесообразно при выдаче специальных инструментов в кратковременное пользование. При этой системе на марках пробиваются табельные номера рабочих, поэтому

кладовщик постоянно осуществляет контроль за тем, кому выданы инструменты.

На практике для учета выдачи специальных инструментов могут применяться жетоны, которые в дополнение к маркам предназначены для сигнализации кладовщику о том, по каким специальным инструментам запас снизился до минимума.

Для получения специальных инструментов, содержащих драгоценные металлы или камни, в кладовую цеха предъявляется требование, подписанное уполномоченным лицом, в котором проставляется подпись рабочего, получившего инструмент. При сдаче инструмента требование возвращается.

При поломке, порче, утере специальных инструментов составляется акт выбытия (списания) с указанием причин. При наличии виновных лиц с них взыскивается стоимость таких инструментов в общем порядке. Сортовой количественный учет специальных инструментов и приспособлений осуществляется в кладовой цеха (подразделения) по аналогии с организацией такого учета материальных ценностей.

Особенности ведения оперативного учета специальных приспособлений, инструментов и специальной одежды разрабатываются в отраслевых инструкциях, предусматривающих меры контроля за сохранностью этого достаточно дорогостоящего имущества.

Глава 2

Учет основных средств и вложений во внеоборотные активы

В этой главе мы рассмотрим действующие принципы классификации, оценки и задачи учета основных средств; методологические основы организации синтетического и аналитического учета поступления, выбытия, начисления амортизации, учета затрат на восстановление основных средств, проведения их инвентаризации и переоценки; методологию учета вложений в основные средства и учета арендных операций, включая финансовую аренду.

2.1. Понятие, классификация, оценка и задачи учета основных средств

Основные средства и их группировка. Переход к рыночной экономике и требования к конкурентоспособности продукции предполагают техническое перевооружение организаций разных отраслей, обновление и реконструкцию основных средств, улучшение использования действующих мощностей, ускорение замены устаревшей техники и освоение вновь вводимых мощностей. Это предъявляет новые требования к качеству учетной информации о формировании, движении, использовании и сохранности основных средств. *Основные средства* — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве и реализации продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев; способная приносить организации экономические выгоды (доход); при этом организацией не предполагается последующая перепродажа данных объектов.

С определением понятия тесно связана проблема срока полезного использования объектов, принятых на учет в организации (на предприятии). *Срок полезного использования* — это период, в течение кото-

рого объекты основных средств должны приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования исчисляется исходя из количества продукции или иного натурального показателя (объема работ, ожидаемого к получению в результате использования данной группы или отдельного объекта).

Для достижения единообразия в построении учета и отчетности по основным средствам и возможности обобщения данных об их наличии и движении в масштабе отраслей экономики Российской Федерации в целом используется Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), введенный с 1 января 1996 г. Объектами классификации в ОКОФ служат основные фонды (средства), т. е. активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг.

К основным средствам относятся: земельные участки, объекты природопользования, здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий скот, многолетние насаждения и прочие виды основных средств.

Здания (кроме жилых) — архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий для труда, хранения материальных ценностей, социально-культурного обслуживания населения. К ним относятся: производственные корпуса цехов, мастерских, складов, лабораторий, гаражей, депо, клубов и др., передвижные домики производственного (мастерские, АТС и т. п.) и непроизводственного назначения, а также коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; специализированные здания для осуществления конкретных видов деятельности, в которых фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно с возведением здания, входят в состав здания по данной группе.

Сооружения — инженерно-строительные объекты, назначением которых является выполнение тех или иных технических функций в процессе производства без изменения предмета труда или для осуществления различных непроизводственных функций. К ним относятся нефтяные скважины, плотины, мосты, законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации (линии электропередач, теплоцентрали, трубопроводы, кабельные линии связи и др.).

Машины и оборудование — устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного назначения они подразделяются на энергетические (силовые) и рабочие.

К энергетическим (силовым) относятся: машины-генераторы, машины-двигатели, предназначенные для производства тепловой и электрической энергии и для превращения энергии любого вида в механическую (паровые котлы, паровые машины, турбины, атомные реакторы, различные двигатели и др.).

К рабочим машинам и оборудованию относятся: машины, аппараты, оборудование, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предметы труда в целях получения готового продукта и для перемещения предметов труда в ходе производства. В эту группу также включаются все виды технологического оборудования (автоматические машины и оборудование), а также оборудование транспортное, строительное, торговое, складское, сельскохозяйственное, санитарно-гигиеническое, водоснабжения и канализации и другие виды.

Измерительные и регулирующие приборы и устройства предназначены для измерения объема, веса, длины, т. е. средства измерения производственных процессов и управления (регулирования).

Вычислительная техника — все виды вычислительной и оргтехники, а также оборудование систем связи, коммуникационные системы для передачи информации любого вида, средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации и др.

Транспортные средства предназначены для перемещения людей и грузов. К ним относится подвижной состав всех видов транспорта (железнодорожного, водного, автомобильного). Следует отметить, что автомобили и прицепы, железнодорожные вагоны, имеющие специализированное назначение (передвижные мастерские, электростанции, вагоны-лаборатории, передвижные кухни, душевые и т. п.), не являются транспортными средствами, а учитываются как здания либо как соответствующее оборудование.

Инвентарь производственный и хозяйственный — средства труда, предназначенные для облегчения производственных процессов (рабочие столы, прилавки, торговые шкафы и т. п.), для хранения жидких и сыпучих материалов (чаны, бочки, баки и т. п.), а также предметы конторского и хозяйственного обзаведения, не используемые в производственном процессе (спортивный инвентарь, предметы противопожарного назначения (кроме насосов и механических лестниц, относящихся к машинам и оборудованию)), т. е. объектами классификации

могут быть только предметы, имеющие самостоятельное значение и не являющиеся частью какого-либо другого объекта.

Скот рабочий — лошади, волы, верблюды и др.

Насаждения многолетние — все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, породы, включая индивидуальные ограждения каждого насаждения.

К основным средствам относятся также **капитальные вложения в коренное улучшение земель** (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств. При этом капитальные вложения в многолетние насаждения и улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

В состав основных средств включаются **земельные участки и объекты природопользования** (вода, недра и т. п.), находящиеся в собственности организации.

Детальная и четкая классификация основных средств является важнейшей предпосылкой автоматизации их учета.

В п. 3 ст. 258 НК РФ определена классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, в зависимости от сроков их полезного использования. Эта классификация может применяться для целей бухгалтерского учета и включает десять групп: первая — от 1 года до 2 лет включительно; вторая — свыше 2 лет до 3 лет включительно; третья — свыше 3 лет до 5 лет включительно; четвертая — свыше 5 лет до 7 лет включительно; пятая — свыше 7 лет до 10 лет включительно; шестая — свыше 10 лет до 15 лет включительно; седьмая — свыше 15 лет до 20 лет включительно; восьмая — свыше 20 лет до 25 лет включительно; девятая — свыше 25 лет до 30 лет включительно; десятая — свыше 30 лет.

Для характеристики использования основные средства группируются по ряду признаков.

В зависимости от отношения к уставной деятельности организации основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные. *Производственные основные средства* связаны с осуществлением уставной деятельности и предназначены для технического оснащения и нормального функционирования производства с целью получения продукции или оказания услуг как производственного, так и личного потребления. К ним относятся: производственные здания, сооружения, машины и оборудование и др. *Непроизводственные основные средства* не связаны с осуществлением уставной деятельности, но числятся на

балансе организации и предназначены для непроизводственных целей (здания клубов, общежитий, гостиниц, домов культуры и т. п.).

По степени использования в хозяйственной деятельности организации основные средства подразделяются на *объекты, находящиеся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции*, а по принадлежности — на *собственные, арендованные и объекты в оперативном управлении или хозяйственном ведении*. При этом перевод основных средств на консервацию, в запас, на дооборудование, реконструкцию относится к компетенции руководителя организации.

Оценка основных средств. Особенность функционирования основных средств, связанная с длительным участием и сохранением в процессе производства натурально-вещественной формы с одновременным изменением стоимости, обуславливает необходимость использования двух оценок основных средств — полной первоначальной стоимости и остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, согласно п. 7 ПБУ 6/01, включает сумму фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, доставку и доведение до состояния пригодности к использованию за вычетом НДС и других возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К фактическим затратам могут быть отнесены:

- суммы, уплачиваемые поставщикам (продавцам) в соответствии с договором;
- суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда или иным договорам;
- суммы, уплачиваемые за информационно-консультационные услуги организациям, связанным с приобретением основных средств;
- государственные пошлины, регистрационные сборы и иные аналогичные платежи, связанные с приобретением права собственности на объекты основных средств;
- таможенные пошлины и другие платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; другие затраты, связанные с процессами приобретения, сооружения и изготовления объектов основных средств, а также затраты по доведению объектов до

состояния пригодности к использованию. Относятся к таким затратам и начисленные проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения (сооружения) объекта основных средств (до момента оприходования объектов).

В фактические затраты на приобретение основных средств не включаются общехозяйственные и иные подобные расходы, если они непосредственно не связаны с приобретением объектов.

Однако фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств увеличиваются или уменьшаются на величину суммовых разниц, под которыми понимаются разницы в оценке кредиторской задолженности по оплате основных средств в иностранной валюте на дату принятия ее к бухгалтерскому учету и рублевой оценкой этой задолженности по согласованному курсу.

Первоначальная стоимость основных средств, изготовленных самой организацией, определяется по сумме затрат на производство этих объектов.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется в сумме денежной оценки, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В случаях безвозмездного получения или дарения объектов их первоначальной стоимостью является текущая рыночная стоимость, которая сложилась на дату оприходования этих объектов основных средств и отражена в актах приемки-передачи. Под этой стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи данного актива. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к учету в организации, допускается только в случаях достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции и частичной ликвидации, проведения переоценки соответствующих объектов.

Оценка объектов, приобретенных за иностранную валюту, производится в рублях по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия к учету этих объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления или договора аренды.

Остаточная стоимость основных средств представляет разницу между первоначальной их стоимостью и суммой начисленной на них амортизации.

Длительность участия объектов основных средств в производственном процессе при изменяющихся уровнях цен на материалы, заработной платы вызывает необходимость использования третьего вида оценки — восстановительной стоимости. *Восстановительная стоимость* — это оценка основных средств в возможных затратах их приобретения на данный момент. При этом *полная восстановительная стоимость* представляет собой стоимость создания (приобретения) новых видов основных средств, аналогичных имеющимся в организации, а *остаточная восстановительная стоимость* — это полная восстановительная стоимость за вычетом начисленной амортизации. В соответствии с ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по учету основных средств под текущей (восстановительной) стоимостью понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены объекта.

Исчисление восстановительной стоимости основных средств связано с их переоценкой по состоянию на определенную дату. Целью переоценки в современных условиях является создание экономически обоснованной базы, обеспечивающей структурную перестройку экономики путем создания дополнительных инвестиционных ресурсов на обновление основных средств. Механизм реализации целей переоценки связан с использованием двух методов — прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам либо с применением коэффициентов пересчета, разрабатываемых Госкомстатом РФ, к балансовой стоимости основных средств. Для определения источников информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) необходимо исходить из положений НК РФ (ст. 40 п. 11). При этом источниками информации о биржевых котировках могут быть признаны:

- официальная информация о биржевых котировках на ближайшей к месту нахождения продавца (покупателя) бирже либо на международных биржах; котировки Минфина по государственным ценным бумагам и обязательствам;
- информация государственных органов по статистике, органов ценообразования и иных уполномоченных органов;
- информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации;

- информация экспертов-оценщиков (ст. 5 Федерального закона «Об оценочной деятельности в РФ» № 135-ФЗ от 29 июля 1998 г.).

Это позволяет осуществлять перманентное исчисление восстановительной стоимости объектов применительно к условиям колебания рыночных цен. Организация имеет право осуществлять переоценку основных средств не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) с отнесением разницы на счет добавочного капитала, если иное не установлено законодательством РФ.

Задачи учета основных средств. Экономическую информацию о наличии, движении, сохранности и финансовых результатах хозяйственных операций с основными средствами организации получают из данных бухгалтерского учета, которые необходимы для оперативного руководства и управления, а также для использования инвесторами, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными заинтересованными организациями и лицами. В этой связи учет должен обеспечить:

- правильное документальное оформление и своевременное отражение в регистрах синтетического и аналитического учета наличия и движения основных средств;
- контроль за сохранностью основных средств, в том числе находящихся на консервации и в запасе;
- контроль за правильностью учета амортизации с применением избранного способа начисления в течение срока полезного использования основных средств;
- контроль за правильностью отражения результатов продаж и прочего выбытия основных средств, включая передачу их в аренду;
- контроль за соблюдением сметы и полным отражением в учетных регистрах фактических затрат на восстановление основных средств;
- контроль за правильностью формирования и списания затрат на техническое обновление и реконструкцию объектов основных средств за счет соответствующих источников финансирования;
- контроль за своевременностью и полнотой отражения в учетных регистрах операций, связанных с ежегодными вложениями в коренное улучшение земель, многолетние насаждения, в арендованные основные средства;
- контроль за объективным отражением в учете результатов инвентаризации балансовых и забалансовых объектов основных средств;

- контроль за правильностью осуществления перманентной переоценки основных средств с исчислением восстановительной стоимости;
- контроль за своевременностью и правильностью уплаты налогов по операциям с основными средствами и отражением их в учете;
- обеспечение объективной информации для заполнения форм квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

2.2. Аналитический и синтетический учет наличия и движения основных средств

Инвентарный учет основных средств

Учет основных средств в организациях и на предприятиях ведется в соответствии с ПБУ 6/01 и организуется на основе принятого классификатора в разрезе инвентарных объектов.

Инвентарный объект как единица учета основных средств представляет собой объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенного вида работ. Если объект включает несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Для правильной организации аналитического учета и обеспечения контроля над сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту (отдельно стоящему зданию с его внутренними коммуникациями и надворными постройками, обособленному сооружению, станку или аппарату с приспособлениями, приборами, индивидуальным ограждением, системами управления и контроля и т. п.), находящемуся в эксплуатации или в запасе, присваивается инвентарный номер (серия номеров, например, для автоматизированных производственных систем). Он пробивается на металлическом жетоне или наносится на объект иным способом.

Инвентарные номера имеют кодовое обозначение. При этом для каждой номенклатурной группы основных средств отводится серия порядковых номеров, чтобы по коду можно было определить принадлежность объекта к той или иной классификационной группе. Инвентарный номер объекта сохраняется за ним в течение всего периода его

эксплуатации в данной организации. Он проставляется на всех первичных документах, оформляющих наличие и движение объекта. При выбытии объекта его номер считается ликвидированным и вновь поступившему объекту не присваивается в течение пяти лет. По арендованным объектам учет может осуществляться по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

В настоящее время аналитический учет базируется на использовании унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 71.

Для первичного учета основных средств используются следующие унифицированные формы.

Акт приема-передачи основных средств, кроме зданий и сооружений (ф. № ОС-1), применяется для зачисления в состав основных средств отдельных объектов: поступивших за плату от других организаций, полученных в безвозмездное пользование, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал, полученных в хозяйственное ведение или оперативное управление и др. Акт используется для учета ввода объектов в эксплуатацию, внутреннего перемещения основных средств, передачи со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также выбытия при их продаже, передаче и др.

При оформлении приемки объекта акт составляется в одном экземпляре и подписывается членами приемочной комиссии, а затем вместе с приложенной технической документацией передается в бухгалтерию. Акт утверждается руководителем организации. Выбытие основных средств оформляется аналогичным актом (накладной) с отражением в инвентарной карточке учета основных средств. При оформлении внутреннего перемещения объектов акт выписывается в двух экземплярах: первый — с распиской получателя и сдатчика передается в бухгалтерию; второй — структурному подразделению-сдатчику.

Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. № ОС-1а).

Акт о приеме-передаче группы объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) (ф. № ОС-1б).

Накладная на внутреннее перемещение объекта основных средств (ф. № ОС-2).

Акт приема-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3) применяется для оформления приемки-сдачи основных средств из ремонта, после реконструкции, модернизации. Акт подписывается представителем принимающего подразделения и представителем подразделения, выполнившего работы по ремонту (реконструкции, модернизации). При выполнении

работ сторонней организацией акт составляется в двух экземплярах: первый — остается в организации; второй — передается производителю работ. Оформленные акты сдаются в бухгалтерию, а в технический паспорт объекта вносятся необходимые изменения в раздел характеристики объекта. Акт, подписанный главным бухгалтером, утверждается руководителем организации.

Акт о списании объекта основных средств (ф. № ОС-4) применяется для оформления полного или частичного списания основных средств (кроме автотранспортных).

Акт составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем организации. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй — остается у материально ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материалов, запасных частей после разборки (демонтажа) объекта. Затраты по списанию и стоимость оставшихся материальных ценностей отражаются в разделе акта «Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания».

Акт о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а) составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и утверждается руководителем организации. Первый экземпляр вместе с документом, подтверждающим снятие объекта с учета в автоинспекции, передается в бухгалтерию; второй — остается у материально ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей, оставшихся после списания.

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. № ОС-6) применяется для пообъектного учета всех видов основных средств. Заполняется в одном экземпляре на основании первичных документов на поступление, выбытие, ремонт, дооборудование основных средств. При значительном изменении качественных и количественных показателей в характеристике объекта (достройка, дооборудование и т. п.) может быть открыта новая карточка, а старая сохраняется как справочный документ.

Акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14) составляется в двух экземплярах и подписывается членами комиссии, в ее состав включается представитель монтажной организации (при проведении монтажных работ подрядным способом).

Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15) выписывается в двух экземплярах для передающей и принимающей сторон.

Акт о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16) подписывается представителями заказчика, подрядчика и организации — изготовителя оборудования.

Унифицированные формы первичной учетной документации распространяются на все коммерческие организации (кроме кредитных и бюджетных).

Следует отметить, что пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией предприятия на инвентарных карточках на бумажных или электронных носителях информации. Они открываются отдельно на каждый объект. Приспособления и принадлежности, составляющие единое целое с объектом, также отражаются в его инвентарной карточке. Обязательными реквизитами карточек являются: наименование и назначение объекта, инвентарный номер, организация-изготовитель, дата и номер документа на оприходование, первоначальная стоимость, признак собственности, краткая индивидуальная характеристика объекта, срок полезного использования, норма амортизации, ее код и др. В процессе эксплуатации в карточках делаются отметки о перемещении объекта внутри организации, о его ремонте и выбытии с указанием причины. Основанием для того служат данные первичных документов — актов (накладных) приема-передачи основных средств, актов на списание основных средств и др. При этом обязательными являются подписи должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций. При переоценке объектов текущая (восстановительная) стоимость отражается в разделе карточки «Реконструкция, модернизация». По объекту основных средств, стоимость которого выражена в иностранной валюте, в карточке наряду с рублевой оценкой показывается его контрактная стоимость в иностранной валюте. По наиболее важным объектам в отделе главного механика организации оформляется специальный паспорт. В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, пообъектный учет ведется в инвентарной книге типовой формы по классификационным группам (видам) основных средств и по местам их нахождения. При отсутствии автоматизированного учета инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии. В картотеке бухгалтерии они располагаются по классификационным группам в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов, а внутри их — по местонахождению (цех, отдел), видам (здания, сооружения и т. д.), инвентарным номерам. Заполненные инвентарные карточки регистрируются в описях типовой формы, которые ведутся в одном экземпляре по классификационным группам (видам)

основных средств. При использовании инвентарных книг описи не составляются.

Учет объектов основных средств по местам их эксплуатации осуществляется в инвентарном списке типовой формы, данные которого должны быть идентичны записям в инвентарных карточках (книгах).

В течение отчетного месяца инвентарные карточки по всем поступившим, выбывшим и перемещенным внутри организации объектам хранятся в особой ячейке картотеки, а по основным средствам, находящимся в запасе (резерве) или на консервации, карточки в картотеке бухгалтерии отделяются специальным разделителем. По данным инвентарных карточек и ведомостей расчета амортизации в конце месяца заполняются карточки учета движения основных средств в разрезе видов (групп) основных средств.

Синтетический учет поступления и выбытия основных средств

Для учета основных средств действующим Планом счетов предусмотрен ряд синтетических счетов.

Счет 01 «Основные средства» предназначен для учета наличия и движения основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, в доверительном управлении. Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости. Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается на этом счете в соответствующей доле.

Счет 02 «Амортизация основных средств» применяется для отражения накопленной амортизации за время эксплуатации основных средств, принадлежащих организации на правах собственности и сданных в аренду, включая финансовую аренду.

Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» применяется для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут затем приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков, объектов природопользования, а также о затратах по формированию основного стада, рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, которые учитываются в составе средств в обороте). К счету могут быть от-

крыты субсчета: 1 «Приобретение земельных участков»; 2 «Приобретение объектов природопользования»; 3 «Строительство объектов основных средств»; 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»; 8 «Выполнение научно-исследовательских опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» предназначен для обобщения информации об уплаченных или причитающихся к оплате организацией суммах налога по приобретенным ценностям. К этому счету могут быть открыты субсчета: 1 «НДС при приобретении основных средств»; 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» и др.

Счет 80 «Уставный капитал» применяется для обобщения информации о состоянии и движении уставного (складочного) капитала организации. Увеличение и уменьшение уставного капитала, в том числе за счет имущества, относящегося к основным средствам, осуществляется после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о добавочном капитале организации, на нем отражается прирост стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки, а также сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества за счет продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость.

Счет 90 «Продажи» используется для обобщения информации о доходах и расходах организации и выявления финансового результата за отчетный период. К нему могут быть открыты несколько субсчетов.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных, внеоперационных) отчетного периода. На этом счете находят отражение поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств; поступления в связи с безвозмездным получением активов, а также расходы по продаже, выбытию, предоставлению за плату во временное владение и пользование, расходы на консервацию объектов основных средств и др. К нему открываются субсчета: 1 «Прочие доходы»; 2 «Прочие расходы»; 3 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Предназначен для обобщения информации о доходах, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Синтетический учет поступления основных средств. Здания и сооружения, строительство которых завершено, приобретенное оборудование, не требующее монтажа, завершённые работы по достройке, дооборудованию и реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, зачисляются в основные средства по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по соответствующим субсчетам в сумме фактически произведенных затрат, включая затраты на доставку. При этом для отражения поступления каждого объекта основных средств используется утвержденный руководителем акт о приеме-передаче типовой формы (№ ОС-1), на основе которого составляются инвентарная карточка объекта и иные документы, подтверждающие их государственную регистрацию. В установленных законодательством случаях для приема зданий и сооружений используется акт ф. № ОС-1а, а общим актом может оформляться только одновременное поступление однотипных объектов с одинаковой стоимостью (кроме зданий и сооружений) (ф. № ОС-16).

Для учета НДС при осуществлении вложений во внеоборотные активы используется счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств», на котором учитываются суммы налога, выделенные в расчетных документах по строительству и приобретению основных средств, включая отдельные объекты основных средств, земельные участки, объекты природопользования. На сумму налога по приобретенным объектам дебетуется счет 19, субсчет 1 и кредитуются счета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Пример. Учет поступления основных средств

ЗАО «Альфа» приобрело по договорным ценам у разных организаций отечественное оборудование, не требующее монтажа. Стоимость оборудования составляет 200 000 руб. Затраты на доставку, погрузку, разгрузку составили 30 000 руб. НДС по приобретенному оборудованию — 36 000 и по указанным затратам — 5400 руб. Бухгалтерские записи составляются следующим образом.

На стоимость оборудования — 200 000 руб.:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»

К-т сч. 60 «Расчеты с разными поставщиками».

На сумму НДС по приобретенному оборудованию — 36 000 руб.:

Д-т сч. 19 «НДС», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

К-т сч. 60 «Расчеты с разными поставщиками».

На стоимость доставки, погрузки, разгрузки — 30 000 руб.:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На сумму НДС - 5400 руб.:

Д-т сч. 19 «НДС», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На стоимость оборудования, принятого к учету, — 230 000 руб.:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств».

Поступление основных средств может быть связано с их получением в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации. Первоначальной стоимостью таких объектов является их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

При учреждении акционерного общества (товарищества и т. п.) поступление объектов основных средств в счет вклада в уставный капитал оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

К-т сч. 80 «Уставный капитал».

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организации поступление такого имущества в денежной форме отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», по соответствующему субсчету

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших в счет вклада в уставный капитал, отражается по дебету счета основных средств и кредиту счета вложений во внеоборотные активы.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» при поступлении объекта по договору дарения или в иных случаях безвозмездного поступления основных средств (от других организаций, физических лиц, в качестве субсидии правительственного органа) первоначальной стоимостью признается рыночная стоимость на дату оприходования на основе типовых документов приемки-передачи.

Во всех случаях безвозмездного получения и дарения основных средств затраты по их доставке учитываются организациями-полу-

чателями как вложения во внеоборотные активы и относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта. На величину этой стоимости в течение срока полезного использования объекта формируется финансовый результат в качестве внереализационных доходов.

При оприходовании такого имущества на счетах производятся следующие записи.

На стоимость безвозмездно полученного имущества по текущим рыночным ценам:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

На стоимость оприходования безвозмездно поступивших объектов основных средств:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По мере начисления амортизации по безвозмездно полученным основным средствам:

Д-т сч. 20 «Основное производство» и пр.

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Например, если стоимость объекта составляет 200 000 руб., годовая норма амортизации — 12 %, то ежемесячные зачисления на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» составляют 2000 руб.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших по договорам, в которых предусмотрена их оплата неденежными средствами, отражается по дебету счета основных средств и кредиту счета вложений во внеоборотные активы.

Следует отметить, что сделка между коммерческими организациями по операциям дарения (приемки-передачи) основных средств противоречит положению ГК РФ (ч. 2, ст. 575 п. 4) о запрещении дарения в отношениях между коммерческими организациями, а потому безвозмездное получение основных средств возможно только от некоммерческих организаций и физических лиц.

Приобретение и использование основных средств, принадлежащих нескольким собственникам на правах долевого участия, отражаются в бухгалтерском учете в порядке долевой собственности участников

на основе соответствующего соглашения между сторонами. При невозможности распределения долей собственности между участниками законодательным путем эти основные средства принимаются на учет в равных долях.

Учет объектов долевой собственности ведется каждым участником на счете 01 «Основные средства» в соответствии с вкладом участника. При этом участники могут увеличить свою долю за счет так называемых отдельных улучшений общего имущества либо могут продать, передать в залог свою долю собственности. Расходы по содержанию общего имущества и уплате налогов за это имущество несут все участники долевой собственности пропорционально их долям. Соответственно, продукция и доходы от использования общего имущества распределяются по долям участия собственников.

Операции по учету долевой собственности можно проиллюстрировать на примере долевого участия в строительстве объекта основных средств. Приведем бухгалтерские записи, которые при этом составляются.

На сумму перечисления вклада участников на строительство объекта:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

На сумму оприходования долей участников капвложений в строительство объекта:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На стоимость объекта основных средств в размере доли участия каждого собственника в строительстве после ввода объекта в эксплуатацию:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При формировании уставного фонда унитарного предприятия стоимость основных средств, закрепленных за ним органами государственного или местного самоуправления, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

К-т сч. 80 «Уставный капитал».

После принятия этих объектов на учет:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Для учета расчетов унитарного предприятия с учредителями — государственными или муниципальными органами также используется счет 75 «Расчеты с учредителями».

Объекты основных средств, полученные организацией в хозяйственное ведение или оперативное управление от государственных или муниципальных органов, отражаются при их принятии к учету бухгалтерской записью:

Д-тсч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

По мере амортизации объекта производится бухгалтерская запись по увеличению прочих доходов организации:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

В соответствии с письмом Минфина РФ (от 5 августа 2003 г. № 16-00-14/27) получение основных средств государственными и муниципальными предприятиями на праве хозяйственного ведения или оперативного управления сверх суммы их уставного фонда отражается в бухгалтерском учете следующими записями.

На стоимость полученных от учредителей объектов:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-тсч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

На сумму превышения уставного фонда унитарного предприятия, закреплённого в учредительных документах:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На сумму оприходования объектов основных средств:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Синтетический учет выбытия основных средств. Списанию с бухгалтерского баланса подлежат объекты основных средств, которые передаются (выбывают) или постоянно не используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, для управленческих нужд организации.

В соответствии с действующим порядком с балансов организаций на основе унифицированных первичных документов могут быть спи-

саны основные средства, пришедшие в состояние непригодности и подлежащие ликвидации вследствие физического и морального износа, аварий, стихийных бедствий, нарушений нормальных условий эксплуатации, а также в связи с продажей, безвозмездной передачей, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением предприятий (цехов) и по другим причинам.

Для учета выбытия объектов основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». По дебету отражается первоначальная (восстановительная) стоимость выбывшего объекта, а в кредит списывается сумма накопленной амортизации. По окончании процесса выбытия остаточная стоимость объекта списывается на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

Причины выбытия основных средств могут быть сгруппированы следующим образом:

- продажа объектов юридическим или физическим лицам;
- передача по договорам дарения объектов другим организациям и лицам в соответствии с законодательством;
- ликвидация, включая частичную, вследствие аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
- передача объектов в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций или в паевой фонд;
- передача дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- списание в случаях физического или морального износа;
- списание объектов, сданных в аренду с правом выкупа, на момент перехода собственности на них к арендатору;
- недостача или порча, выявленные при инвентаризации;
- другие причины.

Для определения непригодности основных средств, невозможности и экономической нецелесообразности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления документации на списание таких объектов в организациях создаются постоянно действующие комиссии, в состав которых включаются главный инженер (или заместитель), начальники соответствующих структурных подразделений, главный бухгалтер (или заместитель), а также лица, на которых возложена материальная ответственность за сохранность основных средств. По решению руководителя организации в состав комиссии

могут быть включены и другие специалисты, если в этом есть техническая необходимость, а также представители инспекций, на которых возложена функция надзора за отдельными видами объектов.

Комиссия осуществляет следующие функции:

- осматривает ликвидируемые объекты с использованием технической документации (поэтажных планов, техпаспорта объекта и др.), данных бухгалтерского учета и другой информации;
- определяет невозможность восстановления и дальнейшей эксплуатации объекта;
- устанавливает причину списания объекта (авария, стихийное бедствие, нарушение нормальных условий эксплуатации, реконструкция, износ и т. п.);
- выявляет лиц, виновных в преждевременном выбытии объекта из эксплуатации, а также вносит предложения о привлечении их к ответственности в соответствии с действующим законодательством;
- устанавливает возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов и оценивает их по текущей рыночной стоимости;
- осуществляет контроль за изъятием из объекта драгоценных металлов с определением их веса, годных узлов и сдачей их на склад;
- составляет акты на списание объектов типовой формы.

При ликвидации объекта в связи с реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих организаций комиссия проверяет соответствие предъявленных к списанию объектов программе реконструкции и делает в акте на списание ссылку на конкретный пункт программы.

В актах на списание обязательно приводятся данные о датах изготовления или постройки; ввода в эксплуатацию; сроке полезного использования; первоначальной стоимости; сумме амортизации, начисленной на момент выбытия; количестве проведенных капитальных ремонтов; причине списания; стоимости материальных ценностей, полученных при разборке (демонтаже) объекта. По основным средствам, списываемым в результате стихийных бедствий и аварий, к акту должна быть приложена справка компетентной организации о стихийном бедствии либо копия акта об аварии с указанием причин и виновников. Акты на списание утверждает руководитель организации, после чего осуществляются демонтаж и разборка объектов. Инвентарные

карточки по выбывшим объектам хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации, но не менее пяти лет.

После разборки (демонтажа) и оценки отдельных узлов (деталей), материалов, которые могут быть использованы в организации или проданы, они приходуются на дебет счета 10 «Материалы», по субсчетам 1 «Сырье и материалы», 5 «Запасные части» по текущей рыночной стоимости на дату списания, а непригодные к дальнейшему использованию приходуются как вторичное сырье и отражаются в дебете счета 10, субсчет 6 «Прочие материалы». Их стоимость зачисляется на финансовые результаты по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Ликвидация отдельных частей объекта, имеющих разный срок полезного использования, отражается в учете как ликвидация самостоятельного инвентарного объекта и оформляется в общем порядке. При этом детали (узлы), содержащие драгоценные металлы, обязательно сдаются в государственный фонд, а содержащие цветные металлы — организациям по сбору вторсырья.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», величина поступлений от продажи основных средств и иных активов (кроме иностранной валюты), доходы от участия в уставных капиталах других организаций в виде вкладов объектов основных средств (когда это не является предметом деятельности организации) рассматриваются как операционные доходы. Эта величина поступлений определяется с учетом суммовой разницы, возникающей при оплате счетов за проданные объекты в суммах, эквивалентных курсу валюты, в соответствии с выставленными счетами. Расходы, связанные с выбытием основных средств, учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» как операционные расходы. Такие расходы могут предварительно отражаться на счетах затрат, в частности на дебете счета вспомогательных производств. По кредиту этого счета показывается выручка от продажи имущества, учитываемого в составе основных средств, а также стоимости оприходованных материалов от разборки (демонтажа) объектов. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету вспомогательных производств позволяет получить финансовый результат, связанный с выбытием основных средств. Доходы и расходы от списания объектов основных средств в бухгалтерском учете отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся. Они подлежат зачислению на счет 99 «Прибыли и убытки» как операционные доходы и расходы.

Выбытие объектов вследствие продажи или передачи сторонним организациям оформляется актами приема-передачи основных средств

(ф. № ОС-1), приема-передачи зданий (ф. № ОС-1а), группы объектов (ф. № ОС-1б), на основе которого бухгалтерия производит записи в инвентарных карточках (ф. № ОС-6) и прилагает их к акту. Об изъятии карточки делается отметка в инвентарной книге (списке) по местонахождению объекта. Выбытие объектов вследствие их полного или частичного списания оформляется актом на списание (ф. № ОС-4).

Пример. Учет выбытия объекта основных средств вследствие полной амортизации

Ликвидировано вследствие полной амортизации здание гаража на территории организации. Первоначальная стоимость — 7000 руб., сумма начисленной амортизации — 6200 руб. Разборка произведена силами рабочих самой организации, и расходы составили 400 руб., стоимость непригодных к дальнейшему использованию материалов после демонтажа здания по рыночным ценам вторичного сырья — 300 руб.

На счетах будут произведены следующие бухгалтерские записи.

На первоначальную стоимость выбывшего объекта — 7000 руб.:

Д-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

К-т сч. 01 «Основные средства».

На сумму начисленной амортизации на момент ликвидации — 6200 руб.:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

На сумму расходов по разборке и вывозу строительного мусора силами самой организации — 400 руб.:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства», субсчет 2 «Прочие расходы».

Списывается остаточная стоимость ликвидированного объекта основных средств — $7000 - 6200 = 800$ руб.:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

Стоимость материалов, полученных от сноса здания гаража и непригодных к использованию, по рыночным ценам вторичного сырья на дату оприходования — 300 руб.:

Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Списание сальдо (убыток) по счету 91 «Прочие доходы и расходы» — 900 руб.:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

Списывается на финансовый результат сальдо по счету 91 «Прочие доходы и расходы» — 900 руб.:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание основных средств в связи с их недостатчей или порчей по вине материально ответственных лиц или по неустановленным причинам регулируется в соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и ПБУ 6/01.

Все выявленные расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах следующим образом:

- излишек имущества приходится на счета учета финансовых результатов с зачислением его суммы на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- недостача относится на виновных лиц, а если они не установлены или судом отказано во взыскании с них убытков, то на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Последовательность записей на счетах бухгалтерского учета при списании недостающих основных средств по вине материально ответственных лиц рассмотрим на примере.

Пример. Учет при списании недостающих основных средств по вине материально ответственных лиц

При проведении инвентаризации была обнаружена пропажа компьютера, который был передан материально ответственному лицу по разовой доверенности для ремонта. Первоначальная стоимость компьютера — 12 000 руб., сумма накопленной амортизации на момент пропажи — 6000 руб. Претензии признаны материально ответственным лицом. Производятся на счетах бухгалтерского учета следующие записи.

На остаточную стоимость объекта, выбывшего вследствие недостачи — 6000 руб.:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

На сумму недостачи, отнесенную на материально ответственное лицо, — 6000 руб.:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На сумму возмещения недостачи внесено наличными деньгами в кассу предприятия — 4000 руб.:

Д-тсч. 50 «Касса»

К-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

На сумму разницы между стоимостью недостающего компьютера и суммой, внесенной наличными деньгами, — 2000 руб.:

Д-тсч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-тсч. 98 «Доходы будущих периодов».

При рассрочке платежа на один год на сумму ежемесячных удержаний из заработной платы виновника — 167 руб.:

Д-тсч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере ежемесячного взыскания платежей — 167 руб.:

Д-тсч. 98 «Доходы будущих периодов»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В случаях, предусмотренных законодательством, взыскание недостающих или похищенных объектов основных средств с виновников производится по рыночным ценам, превышающим балансовую стоимость. Разница между рыночной стоимостью недостающего имущества, подлежащая взысканию с виновных лиц, и его балансовой стоимостью списывается на счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей». При этом на счетах производятся следующие бухгалтерские записи:

На сумму недостачи по балансовой стоимости:

Д-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-тсч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На сумму разницы между рыночной и балансовой стоимостью, подлежащей взысканию с виновных лиц:

Д-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-тсч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

По мере взыскания с виновных суммы ущерба разница отражается:

Д-тсч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В ситуациях, когда виновные лица не установлены или во взыскании отказано судом, убытки от невозмещенной недостачи (порчи) объектов списываются на финансовые результаты организации, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуются счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, по которым имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и кредитуются счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». По мере погашения задолженности дебетуется счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуются счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Выбытие основных средств, связанное с их продажей, отражается на счете **91 «Прочие доходы и расходы»**, который предназначен для обобщения информации о доходах и расходах организации и выявления финансового результата за отчетный период.

По дебету его показывается остаточная стоимость объектов, по которым начисляется амортизация, и расходы на продажу по кредиту — поступления от продажи.

При осуществлении продажи основных средств производятся следующие бухгалтерские записи.

На остаточную стоимость проданных объектов:

Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-тсч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

На сумму расходов по продаже объектов:

Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2

К-тсч. 23 «Вспомогательные производства».

На сумму выручки от продажи объекта:

Д-тсч.: 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

На сумму финансового результата от продажи (доход):

Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1

К-тсч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет 9 «Прибыли и убытки от продажи».

Выбытие объектов основных средств, передаваемых в счет вклада в уставный капитал или паевой фонд по остаточной стоимости, отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» и кредиту счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств». На сумму задолженности по вкладу в размере величины остаточной стоимости объекта дебетуется счет 58 «Финансовые вложения» и кредитуется счет 75, субсчет 1.

Налогообложение прибыли от продажи основных средств регулируется НК РФ.

Суммы НДС, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей (заказчиков) за проданные объекты основных средств, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчет по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Суммы НДС по основным средствам, используемым при изготовлении продукции (выполнении работ), освобожденной от налога, учитываются вместе с затратами по их приобретению и списываются на дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а при использовании на непроизводственные нужды — на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств».

23 . Учет вложений во внеоборотные активы

Под вложениями во внеоборотные активы, в частности в основные средства, понимаются затраты на их создание, увеличение размеров, связанные с капитальным строительством новых объектов, реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих предприятий, а также с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей).

Организация строительства объектов и учет затрат по каждому объекту (по их видам) осуществляются застройщиком (инвестором). В роли застройщиков может выступать дирекция строящихся или действующих предприятий, ведущих капитальное строительство. При этом расходы по содержанию застройщиков производятся за счет средств финансирования капитального строительства и включаются в инвентарную стоимость вводимых объектов.

Застройщик может осуществлять долгосрочное инвестирование подрядным или хозяйственным способом.

При хозяйственном способе строительно-монтажные работы выполняются самим застройщиком, при подрядном — специализированной строительно-монтажной организацией, выступающей в роли подрядчика. Застройщик в этом случае является заказчиком, который заключает договор с подрядчиком на выполнение строительно-монтажных работ, а при выполнении работ «под ключ» — обеспечивает также разработку технической документации.

Учет вложений во внеоборотные активы ведется заказчиком по фактическим затратам на строительство и приобретение объектов основных средств. Отдельно ведется учет по договорной стоимости выполненных работ.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на калькуляционном **счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»**, предназначенном для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут приняты к учету в качестве основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов и др. К этому счету могут быть открыты следующие субсчета.

1. *«Приобретение земельных участков»* — для учета затрат по приобретению организацией земельных участков.
2. *«Приобретение объектов природопользования»* — для учета затрат по приобретению организацией объектов природопользования.
3. *«Строительство объектов основных средств»* — для учета затрат по возведению зданий, сооружений, монтажу оборудования, по передаче оборудования в монтаж и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство независимо от способа выполнения работ (подрядного или хозяйственного).
4. *«Приобретение отдельных объектов основных средств»* — для учета затрат по приобретению оборудования, машин, инструмента и других объектов основных средств, не требующих монтажа.
5. *«Приобретение нематериальных активов»*.
6. *«Перевод молодняка животных в основное стадо»* — для учета затрат по выращиванию молодняка рабочего и продуктивного скота, переводимого в основное стадо.
7. *«Приобретение взрослых животных»* — для учета стоимости взрослого продуктивного и рабочего скота, приобретенного для основ-

ного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке.

8. *«Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».*

Аналитический учет затрат по возведению и приобретению объектов основных средств ведется по каждому строящемуся, реконструируемому или приобретаемому объекту. При этом затраты группируются по их технологической структуре в соответствии со сметной документацией следующим образом: на строительные работы и реконструкцию; буровые работы; работы по монтажу оборудования; на приобретение оборудования, сданного в монтаж; на приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря в соответствии со сметами на капитальное строительство; на приобретение оборудования, требующего монтажа, на проектно-изыскательские работы; на прочие затраты по вложениям во внеоборотные активы.

Учет затрат на строительно-монтажные работы ведется в зависимости от способа выполнения работ — подрядного или хозяйственного. При подрядном способе строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются на счетах заказчика по договорной стоимости в соответствии с принятыми к оплате счетами подрядчиков. Учет этих затрат ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Стоимость принятых строительно-монтажных работ оформляется справками о законченных технологических этапах и комплексах работ и актами приемки выполненных и сданных заказчику работ (ф. № ОС-1), составляемых приемочной комиссией.

На стоимость принятых работ по акцептованным счетам подрядных организаций дебетуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» и кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если заказчиком выявлено завышение стоимости строительных или монтажных работ по сравнению с договорной стоимостью, то на сумму завышения уменьшается задолженность подрядчику по принятым к оплате подрядчиком суммам.

В соответствии с действующим порядком (НК РФ, часть вторая) суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком (заказчиком) при капитальном строительстве объектов производственного назначения подрядным способом, подлежат вычету у заказчика после окончания работ по объекту и постановке на учет по акту приемки. При этом сумма НДС

отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Ввод в эксплуатацию законченного объекта отражается обычной записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». На величину вычета из сумм НДС по выполненным подрядчиком работам сумм налога по приобретенным им стройматериалам запись производится по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При строительстве объекта непроизводственного назначения суммы НДС, уплаченные поставщиком за приобретенные материальные ценности, а также подрядным организациям за выполненные строительно-монтажные работы, к вычету не принимаются, а включаются в затраты на строительство.

При хозяйственном способе фактические затраты по мере их осуществления также относятся на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» с кредита счетов 10 «Материалы», субсчета 8 «Строительные материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других на основе первичных документов (нарядов, накладных, лимитно-заборных карт и т. п.). При этом к строительным материалам, кроме кирпича, цемента, краски, металлоизделий и других, относятся строительные конструкции и детали (например, железобетонные, металлические, деревянные, а также блоки, сборные элементы, отопительное, санитарно-техническое и вентиляционное оборудование и т. д.).

При выполнении работ по строительству объекта хозяйственным способом сумма начисленного НДС у заказчика отражается на счетах бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

К-т сч. 68 «Расчет по налогам и сборам».

После ввода объектов в эксплуатацию и определения их инвентарной стоимости (с учетом НДС) производится бухгалтерская запись:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Из этой суммы вычитается сумма НДС по приобретенным для строительства стройматериалам, конструкциям и другим ресурсам, а на

сумму разницы производится запись по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Одновременно на сумму разницы дебетуется счет 68 «Расчет по налогам и сборам» и кредитуются счет 19 «НДС по приобретенным ценностям». После ввода объектов в эксплуатацию и определения их инвентарной стоимости делается запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08, субсчет 3.

Работы по возведению хозяйственным способом временных (титльных) зданий и сооружений, относящихся к основным средствам, отражаются застройщиком в сумме фактических затрат по строительству по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Кроме строительно-монтажных работ застройщики в соответствии с заключенными договорами на строительство осуществляют затраты, связанные с приобретением и вводом в эксплуатацию оборудования для строящегося объекта. Расходы по приобретению оборудования включают стоимость его по счетам поставщиков, транспортные расходы по доставке на объект, а также заготовительно-складские расходы, включая суммы комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим и внешнеэкономическим организациям; стоимость услуг товарных бирж; суммы таможенных пошлин и др.

При этом учет затрат по приобретению оборудования, требующего монтажа, осуществляется застройщиком на **счете 07 «Оборудование к установке»**. Этот счет ведется организациями-застройщиками для отражения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, включая оборудование для мастерских, опытных установок, лабораторий, которое требует монтажа и предназначено для установки в строящихся и реконструируемых объектах.

К такому оборудованию относится также оборудование, которое вводится в эксплуатацию только после сборки и прикрепления к фундаменту или опорам, межэтажным перекрытиям и другим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплексы запасных частей этого оборудования, контрольно-измерительная аппаратура и иные приборы, предназначенные для монтажа. Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости приобретения, включающей стоимость его по ценам приобретения и расходы по доставке со склада организации. Следует отметить, что

поступление оборудования к установке может быть отражено либо непосредственно на счете 07 «Оборудование к установке», либо с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Основанием для отражения в учете расходов по монтажу оборудования является акт приемки-передачи оборудования в монтаж (ф. № ОС-15).

Расходы по доставке оборудования, которое требует монтажа, до предобъектного склада и заготовительно-складские расходы также учитываются предварительно на счете 07 «Оборудование к установке». Эти расходы представляют сумму отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от его стоимости по счетам поставщиков. Указанные отклонения включаются в состав затрат по строительству конкретного объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом отклонений, относящихся к стоимости остатка оборудования на конец отчетного периода.

Приобретение оборудования к установке за плату у других организаций и лиц отражается по дебету счета 07 «Оборудование к установке» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а при передаче учредителями такого оборудования в счет вклада в уставный капитал организации — по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается с кредита счета 07 «Оборудование к установке» на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» только после начала работ по его установке на постоянном месте эксплуатации. При этом подрядчик принимает завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость оборудования или его частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового учета, т. е. списывает со счета 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

В настоящее время (в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на добавленную стоимость"» № 25-ФЗ от 1 апреля 1996 г.) Министерством финансов РФ даны разъяснения по вопросу возмещения НДС по приобретаемому оборудованию, требующему монтажа (Письмо Минфина РФ «О налоге на добавленную стоимость» № 04-03-10 от 30 июня 1999 г.). Действующий порядок предусматривает, что суммы налога, уплаченные организациями, не являющимися плательщиками НДС, при приоб-

ретении основных средств, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих уплате в бюджет, в момент принятия на учет основных средств. Следовательно, НДС по приобретаемому оборудованию, которое требует монтажа, возмещается после принятия оборудования к бухгалтерскому учету.

Суммы налога, уплаченные подрядным организациям по строительно-монтажным работам, из бюджета не возмещаются, а относятся на увеличение балансовой стоимости объекта основных средств.

При приобретении оборудования, требующего монтажа, и передаче его специализированной монтажной организации (подрядчику) оформляются следующие бухгалтерские записи.

На стоимость приобретенного оборудования:

Д-т сч. 07 «Оборудование к установке»

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

На сумму НДС по приобретенному оборудованию:

Д-тсч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

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

На сумму оплаты счета поставщика оборудования:

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

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

На стоимость оборудования, переданного в монтаж подрядной организации:

Д-тсч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

К-т сч. 07 «Оборудование к установке».

На стоимость работ по монтажу оборудования:

Д-тсч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

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

На сумму НДС по монтажным работам:

Д-тсч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

К-тсч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На стоимость объекта основных средств, введенного в эксплуатацию:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-тсч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

На сумму НДС, подлежащего перечислению в бюджет:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-тсч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств».

При продаже, списании, безвозмездной передаче оборудования к установке другим организациям его стоимость вписывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 07 «Оборудование к установке».

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по месту хранения и отдельным наименованиям (видам, маркам) оборудования.

Затраты застройщика, связанные с приобретением оборудования, не требующего монтажа, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в сумме оплаченных или принятых к оплате счетов поставщиков после оприходования указанных ценностей.

При этом списание инвентарной стоимости оборудования, требующего и не требующего монтажа, со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» производится одновременно с вводом в эксплуатацию построенного или реконструированного объекта. Оборудование, не поступившее на склад застройщика после оплаты счетов, отражается на счете 07 «Оборудование к установке» как соответствующее имущество в пути.

Если по условиям договора обеспечение строящегося объекта оборудованием, не требующим монтажа, осуществляет сама строительная организация (подрядчик), то застройщик отражает его стоимость в составе затрат на строительство по договорным ценам, указанным в счетах поставщиков. При этом суммы НДС при осуществлении долгосрочных инвестиций в основные средства отражаются в общем порядке, т. е. по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Учет других капитальных затрат, предусмотренных сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками, осуществляется по их видам на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Этот учет ведется по фактическим расходам по мере их возникновения или по договорной стоимости на основе оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций. При этом дебетуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 26 «Общехозяйственные расходы» — на сумму затрат по организо-

ванному набору рабочей силы, по содержанию дирекции строящегося предприятия и др.; 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму затрат на отвод земельных участков и переселение; расходов на перевозку рабочих и служащих строительных организаций к месту работы и обратно; на сумму премий подрядчикам в соответствии с условиями договора подряда и других расходов, связанных с применением доплат, льгот и т. п., не входящих в единичные расценки, но предусмотренных сметами и договором подряда; на сумму расходов на подготовку кадров для эксплуатации строящихся предприятий; расходов перспективного характера (например, геологоразведочных, изыскательских и др.), если они связаны со строительством конкретных объектов, но в перспективе не могут быть отнесены к затратам на строительство; расходы по долевному участию в строительстве, если они после ввода объекта в эксплуатацию переходят в собственность других организаций; расходов по возмещению стоимости строений и посадок, идущих под снос при отводе земельных участков под строительство.

При этом денежные средства, полученные заказчиком, согласно договорам от организаций, в порядке долевого участия в строительстве объектов, в том числе жилья, являются источником целевого финансирования и не облагаются налогом на прибыль при условии, что в момент подписания акта выполнения этапов работ или сдачи объекта «под ключ» полученные средства не превышают фактических затрат на строительство переданной части объекта этим организациям. Доходы в виде средств дольщиков, аккумулированные на счетах организации-застройщика, включаются в состав внереализационных доходов в случаях, когда получатель фактически не использовал эти средства до момента завершения строительства в сроки, установленные договором о долевом участии в строительстве.

Как правило, другие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. При невозможности прямого списания они распределяются между вводимыми объектами пропорционально их договорной стоимости.

Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР) учитывается на счете 08, субсчете 8, который ведется по видам работ, договорам (заказным). Расходы на указанные работы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат. При этом дебетуется счет 04 «Нематериальные активы» и кредитуется счет 08

«Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», если результаты этих работ используются для производственных или управленческих нужд организации. Если же по этим работам не получены положительные результаты, то списание затрат осуществляется с кредита счета 08, субсчет 8 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При списании затрат на НИОКР, результаты которых используются на производственные или управленческие нужды, на расходы по обычным видам деятельности дебетуются счета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредитуется счет 04 «Нематериальные активы».

При прекращении использования результатов НИОКР в производстве либо для управленческих нужд организации суммы расходов, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 04 «Нематериальные активы».

Следует отметить, что суммы дооценки имущества застройщика, а также стоимость оборудования и других материальных ценностей, полученных застройщиком безвозмездно по договору дарения, увеличивают стоимость его имущества.

Вложения во внеоборотные активы организаций любой формы собственности, связанные с многолетними насаждениями, вложениями в коренное улучшение земель (осушение, орошение, мелиорация), за исключением горно-капитальных работ, ежегодно отражаются по дебету счета основных средств с кредита счета вложений во внеоборотные активы в сумме затрат по принятым в эксплуатацию площадям независимо от окончания всего комплекса работ.

При продаже, безвозмездной передаче другим организациям вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», их стоимость списывается с кредита этого счета в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом аналитический учет по счету 91 должен обеспечить определение финансового результата в системном порядке по каждой операции выбытия активов.

2.4. Учет амортизации основных средств

Особенность функционирования основных средств, связанная с сохранением в течение длительного времени их натуральной формы с одновременным изменением стоимости, вызывает необходимость опреде-

ления величины амортизации. Эта величина показывает размер износа или уменьшения первоначальной стоимости основных средств в процессе их эксплуатации.

В международных стандартах (МСФО 4 «Учет амортизации», МСФО 36 «Обесценение активов» и др.) амортизация определяется как «отнесение утрачивающей ценность стоимости актива в течение оцениваемого срока его службы». При этом указывается, что амортизация за учетный период в зависимости от принятой учетной политики прямо или косвенно зачисляется на счет прибылей и убытков и отражается в финансовой отчетности. Иными словами, амортизационные отчисления признаются в качестве расхода и прямо или косвенно вычитаются из дохода.

ПБУ 10/99 «Расходы организации», в котором «расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений», разработано в соответствии с международными стандартами.

Учет амортизации по объектам ее начисления ведется в соответствии с ПБУ 6/01, в котором определен порядок начисления амортизации основных средств. Предусматривается, что стоимость объектов основных средств, к которым относится часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев, и первоначальной стоимостью более 10 тыс. руб. погашается путем начисления амортизации. Начисление амортизации и распределение начисленных сумм по источникам формирования осуществляются самой организацией. Такими источниками могут быть не только издержки производства (обращения), но и иные источники, например операционные доходы у организаций-арендодателей.

Амортизация начисляется по основным средствам, находящимся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления и договора аренды. При этом амортизация по объектам основных средств организаций, работающих по договору аренды, производится арендатором как по имуществу, находящемуся на правах собственности.

Объектами начисления амортизации служат основные средства, учитываемые на счетах 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (для организаций-лизингодателей,

ведущих учет лизингового имущества на своем балансе), 08 «Вложения во внеоборотные активы» по эксплуатируемым объектам капитального строительства, не оформленным актами приемки (при оформлении актов объекты включаются в состав основных средств).

Амортизация начисляется на капитальные затраты на коренное улучшение земель (мелиоративные, оросительные и другие работы); на капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; на объекты, находящиеся в запасе, на складе.

Амортизация не начисляется по основным средствам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию, продолжительность которой не может быть менее трех месяцев, и также по земельным участкам, объектам природопользования, мобилизационным мощностям.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства, по аналогичным объектам дорожного и лесного хозяйства, по специализированным сооружениям судоходства, по продуктивному скоту, буйволам, волам, оленям, многолетним насаждениям до достижения ими эксплуатационного возраста, по основным средствам некоммерческих организаций в конце года начисляется износ на забалансовом счете 010 «Износ основных средств» по установленным нормам амортизационных отчислений.

Объекты основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания списываются на затраты производства (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или в эксплуатацию.

При формировании амортизационной политики организации важным моментом является установление сроков полезного использования объектов основных средств. **Срок полезного использования** — период, в течение которого объекты основных средств призваны приносить доход организации или служить для достижения целей деятельности организации, определяемый для учета основных средств в соответствии с принятым порядком. Для отдельных групп основных средств в соответствии с действующим классификатором срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате применения конкретного объекта. Устанавливается этот срок организацией при принятии объектов основных средств к бухгалтерскому учету.

Если срок полезного использования не разработан в централизованном порядке, отсутствует в технических условиях эксплуатации объекта, то организация определяет его самостоятельно. При этом расчет срока полезного использования осуществляется на основе:

- ожидаемого срока использования объекта в соответствии с его предполагаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа в соответствии с режимом эксплуатации (количеством смен), влиянием агрессивной среды, системой планово-предупредительного ремонта;
- нормативно-правовых ограничений использования объекта (например, срока аренды). В случае улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объектов в результате его реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования.

Например, объект основных средств стоимостью 200 тыс. руб. и сроком полезного использования 5 лет подвергся доработке стоимостью 60 тыс. руб. после 3 лет эксплуатации. В результате этого срок полезного использования увеличился на 2 года. Годовая сумма амортизации при таких условиях составляет 35 тыс. руб. и рассчитывается исходя из остаточной стоимости в сумме 140 тыс. руб. ($200\ 000 - (200\ 000 \times 3 : 5) + 60\ 000$) и нового срока полезного использования 4 года.

Амортизация начисляется до полного погашения стоимости объекта основных средств или его списания в установленном порядке со счетов бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права. Начисление амортизации прекращается в следующих случаях:

- 1) проведения работ по восстановлению объекта основных средств, продолжительность которых превышает 12 месяцев;
- 2) нахождения объектов на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации;
- 3) перевода объекта на консервацию по решению руководителя организации на срок более трех месяцев.

Порядок перевода основных средств на консервацию определяется для тех основных средств, которые находятся в комплексе объектов или на объектах, имеющих законченный цикл производства. Начисление амортизации по объектам основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объектов к бухгалтерско-

му учету, а прекращение — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объектов или их списания со счетов бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления, начисленные по объектам основных средств, отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В соответствии с ПБУ 6/01 организации самостоятельно делают выбор способов начисления амортизации, к числу которых относятся: линейный способ; способ уменьшаемого остатка (списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования); способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из применяемого способа начисления:

- *при линейном способе* — на основе первоначальной стоимости или восстановительной (текущей) стоимости при переоценке объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования;
- *при способе уменьшаемого остатка* — на основе остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством РФ. Коэффициент ускорения определяется на федеральном уровне органами исполнительной власти, которые разрабатывают перечень высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования. По объектам лизингового имущества, относящимся к активной части основных средств, коэффициент ускорения определяется условиями договора лизинга и не может быть более 3; субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный 2;
- *при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования* — на основе первоначальной или восстановительной стоимости, умноженной на коэффициент годового соотношения, где в числителе — число лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта;
- *при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* — исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной сто-

имости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта.

Ежемесячная сумма амортизации независимо от применяемого способа начисления составляет $\frac{1}{12}$ годовой нормы. В сезонных отраслях годовая сумма амортизации начисляется равномерно в течение периода деятельности организации в отчетном году. В отраслях, где списание стоимости осуществляется пропорционально объему продукции (работ), амортизацию начисляют исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и коэффициента соотношения первоначальной стоимости объекта и запланированного объема производства продукции (работ) за весь срок полезного использования данного объекта.

Выбранный способ начисления амортизации по группе однородных объектов используется в течение всего срока их полезного применения.

Порядок расчета сумм амортизационных отчислений при разных способах начисления рассмотрим на примерах.

Пример. Порядок расчета сумм амортизационных отчислений

Линейный способ начисления амортизации:

- первоначальная стоимость объекта — 20 000 руб.;
- срок полезного использования — 5 лет;
- годовая норма амортизации — 20 %;
- годовая сумма амортизации — 4000 руб.

Расчет амортизации:

1-й год — 20 000 руб. $\times$ 20 % - 4000 руб. и т. д. равномерно.

Способ уменьшаемого остатка:

- первоначальная стоимость — 20 000 руб.;
- срок полезного использования — 5 лет;
- годовая норма амортизации — 20 %;
- коэффициент ускорения — 2.

Расчет амортизации:

- 1-й год — 20 000 руб. $\times$ 20 % $\times$ 2 = 8000 руб. (остаточная стоимость — 12 000 руб.);
- 2-й год — 12 000 руб. $\times$ 20 % $\times$ 2 = 4800 руб. (остаточная стоимость — 12 000 руб. - 4800 руб. = 7200 руб.);
- 3-й год - 7200 руб. $\times$ 20 % $\times$ 2 = 2880 руб. (остаточная стоимость — 7200 руб. - 2880 руб. = 4320 руб.) и т. д.

Следует обратить внимание на то, что при использовании этого способа начисления амортизации не удастся полностью амортизировать сто-

имость объекта основных средств в течение срока его полезного использования. Поэтому при выборе данного способа организациям необходимо применять повышающий коэффициент к установленной норме амортизации.

Способ начисления по сумме чисел лет срока полезного использования:

- первоначальная стоимость — 20 000 руб.;
- срок полезного использования — 5 лет;
- сумма чисел лет эксплуатации объекта — 15 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

Расчет амортизации:

- 1-й год — $5 : 15 \times 20\,000$ руб. = 6667 руб. (ежемесячная сумма амортизации — 556 руб.);
- 2-й год — $4 : 15 \times 20\,000$ руб. = 5334 руб. (ежемесячная сумма амортизации — 445 руб.) и т. д.

Способ списания стоимости объекта пропорционально объему продукции (работ):

- первоначальная стоимость объекта — 200 000 руб.;
- срок полезного использования объекта — 5 лет;
- предполагаемый объем выпуска продукции в течение срока полезного использования — 100 000 ед.

Соотношение первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта равен 2 ($200\,000 : 100\,000$).

Выпуск продукции в отчетном году — 20 000 ед.

Сумма амортизационных отчислений в отчетном периоде — 40 000 руб. ($20\,000 \times 200\,000 : 100\,000$).

Начисление амортизации в организациях начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, в специальном регистре бухгалтерского учета (ведомости). Например, в июне отчетного года принят к бухгалтерскому учету станок. Первоначальная стоимость — 20 000 руб.; срок полезного использования — 4 года; годовая сумма амортизации 5000 руб.; годовая норма амортизации — 25 %. Тогда сумма амортизации по принятому к учету станку в первый год его использования составит 2500 руб. ($5000 \times 6 : 12$).

По объектам основных средств, сданным в аренду, амортизационные отчисления начисляются арендодателем по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», если арендная плата формирует операционные доходы.

Сумма начисленной амортизации по другим объектам основных средств отражается в учете по дебету счетов учета, затрат на произ-

водство (расходы на продажу) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В бухгалтерском учете для отражения сумм амортизационных отчислений по объектам основных средств путем их накопления за весь срок полезного использования применяется отдельный счет 02 «Амортизация основных средств». Назначением счета является обобщение информации о величине накопленной амортизации за время эксплуатации объектов основных средств.

В бухгалтерском учете начисление амортизации отражается на счетах следующим образом.

На сумму амортизации по объектам основных средств, используемых в капитальном строительстве (кроме строительных организаций):

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

На сумму амортизации по объектам производственного и непроизводственного назначения:

Д-т сч.: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

На сумму амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

Амортизационные отчисления отражаются на счетах бухгалтерского учета именно в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

При безвозмездной передаче в порядке договора дарения, продаже, частичной ликвидации объектов основных средств, принадлежащих организации на правах собственности, сумма начисленной на момент выбытия амортизации списывается с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств». Такая же запись делается при списании амортизации в связи с недостачей или порчей основных средств.

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основных средств списывается со счета 01 «Основные средства» на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в разрезе наиболее важных групп основных средств должна содержаться информация о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации на начало и конец отчетного года, а также о стоимости прироста и выбытия объектов. При раскрытии учетной политики в пояснительной записке к годовому отчету должна отражаться информация:

- об изменениях стоимости основных средств, по которой они были приняты на учет (в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации);
- об установленных сроках полезного использования основных средств (по группам);
- об объектах, стоимость которых не амортизируется;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору финансовой аренды;
- об способах начисления амортизации по отдельным объектам основных средств.

Амортизируемым имуществом признаются основные средства, объекты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на правах собственности и используются им для получения дохода. При этом к амортизируемому имуществу не относятся: земля, объекты природопользования (вода, недра), материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (форвардные, фьючерсные контракты, опционы).

В целях налогообложения прибыли в состав амортизируемого имущества не включаются:

- имущество бюджетных организаций и приобретенное с использованием бюджетных ассигнований (на сумму ассигнований);
- имущество некоммерческих организаций (кроме имущества, приобретенного для осуществления предпринимательской деятельности);
- объекты внешнего благоустройства (дорожного, лесного хозяйства, специальные сооружения, судоходной обстановки и др.);
- продуктивный скот, волы, буйволы, олени (кроме рабочего скота);
- приобретенные произведения искусства, книги, брошюры и иные подобные объекты;
- имущество с первоначальной стоимостью до 10 тыс. руб., стоимость которого включается по мере ввода в эксплуатацию в состав материально-производственных запасов;

- имущество, полученное за счет целевого финансирования (из бюджетов всех уровней, грантов, инвестиций при проведении инвестиционных конкурсов, от иностранных инвесторов на осуществление капвложений на производственные нужды в течение одного календарного года; из фондов фундаментальных исследований; гуманитарного научного фонда; из резервов эксплуатирующих организаций для обеспечения безопасности атомных станций; от долевого участия в строительстве объектов у организаций-застройщиков; из бюджетных средств в виде построенных мелиоративных и иных объектов для сельскохозяйственных товаропроизводителей; при безвозмездном получении основных средств атомными станциями в соответствии с международными договорами РФ);
- основные средства, переданные (полученные) безвозмездно по договорам;
- основные средства, переведенные на консервацию на срок более 3 месяцев по решению руководства организации.

Основные средства, находящиеся на реконструкции и модернизации, на срок 12 месяцев по решению руководства организации.

Если объект расконсервирован, то амортизация по нему начисляется в общем порядке.

Важным моментом при начислении амортизации является порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества как базы налогообложения.

Первоначальной стоимостью основных средств является сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния пригодности к использованию за вычетом суммы налогов, учитываемых в составе расходов. Первоначальной стоимостью имущества лизинговых компаний, учитываемого в составе основных средств, признается сумма расходов на приобретение за вычетом налогов, отражаемых в составе расходов. Первоначальной стоимостью основных средств собственного производства признаются фактические расходы на производство с добавлением суммы акцизов по подакцизным объектам.

В ПБУ 6/01 и ст. 257 НК РФ определены случаи изменения первоначальной стоимости основных средств вследствие реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации, что важно для расчета амортизации. При этом под достройкой, модернизацией, дооборудованием понимаются работы по изменению техно-

логического или служебного назначения зданий, сооружений, оборудования, а к реконструкции относятся работы по переустройству основных средств в связи с совершенствованием производства, повышением его технико-экономических показателей, изменением номенклатуры продукции.

Под техническим перевооружением понимаются мероприятия по внедрению передовой техники, технологии, автоматизации производства, замене или модернизации устаревшего оборудования, программного обеспечения и т. п.

Все амортизируемое имущество для целей налогообложения подразделяется в ст. 258 НК РФ на следующие амортизационные группы в зависимости от срока полезного использования: первая — от 1 до 2 лет; вторая — от 2 до 3 лет; третья — от 3 до 5 лет; четвертая — от 5 до 7 лет; пятая — от 7 до 10 лет; шестая — от 10 до 15 лет; седьмая — от 15 до 20 лет; восьмая — от 20 до 25 лет; девятая — от 25 до 30 лет; десятая — свыше 30 лет, причем классификация основных средств по группам определяется Правительством РФ, а для отдельных видов основных средств, которые не соответствуют приведенным группам, срок полезного использования устанавливается самим налогоплательщиком на основе технических условий и рекомендаций организаций-изготовителей. Такой подход к классификации объектов основных средств является новым для российской практики и соответствует международным нормам. Для целей финансового учета амортизация начисляется исходя из следующих способов определенных в ПБУ 6/01:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему.

Выбор способа осуществляется организацией самостоятельно. В соответствии с действующим законодательством о поддержке малого предпринимательства и финансовой аренды могут применяться коэффициенты ускорения, а сроки полезного использования определяются организацией самостоятельно.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента подачи документов на регистрацию по действующему законодательству РФ. По лизинговому имуществу, переданному (полученному) в финансовую аренду, включение в определенную

группу определяется той стороной, у которой это имущество будет поставлено на учет по условиям договора финансовой аренды.

В отношении остальных основных средств налогоплательщик самостоятельно решает вопрос о применении одного из методов начисления.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется ежемесячно по каждому объекту, а выбранный метод начисления не может быть изменен в течение всего амортизационного периода по каждому объекту.

2.5. Учет затрат на восстановление основных средств

Для обеспечения бесперебойной работы основных средств необходимо не только систематически наблюдать за их состоянием в процессе производства (смазка, осмотр и т. п.), но и периодически их восстанавливать путем проведения ремонта (текущего или капитального), модернизации и реконструкции.

Под текущим ремонтом понимают исправление или замену отдельных узлов или деталей для поддержания объектов в рабочем состоянии. Под капитальным ремонтом понимают одновременную смену всех износившихся узлов и деталей с разборкой ремонтируемых объектов. Модернизация и реконструкция имеют цель улучшить нормативные показатели функционирования объекта основных средств (срока полезного использования, мощности).

Учет затрат на модернизацию и реконструкцию объектов, осуществляемую во время ремонта продолжительностью более 12 месяцев, ведется в порядке, предусмотренном для учета капитальных вложений.

Восстановление основных средств проводится в соответствии с планом исходя из системы планово-предупредительного ремонта, который утверждается руководителем организации. Система планово-предупредительного ремонта предусматривает обслуживание основных средств, текущий и капитальный ремонт. Она разрабатывается организацией на основе технических характеристик объектов основных средств, условий их эксплуатации и т. п.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» работы по восстановлению основных средств и соответствующие расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности. Расходы на восстановление основных средств отражают реальные затраты в свя-

зи с реализацией планово-предупредительного ремонта оборудования и других объектов основных средств. При этом расходы по обычным видам деятельности, включая расходы на восстановление основных средств, группируются в бухгалтерском учете организации в поэлементном разрезе.

Однако для целей управления организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается самой организацией.

Восстановление основных средств может осуществляться подрядным или хозяйственным способами. При подрядном способе работы по восстановлению производятся специализированными (сторонними) организациями на основе договора подряда. При хозяйственном способе они выполняются вспомогательными ремонтными цехами организации или ремонтными бригадами цехов основного производства.

Для контроля над своевременным проведением ремонтных работ инвентарные карточки объектов основных средств размещаются в картотеке в разделе «Основные средства в ремонте», а после оформления акта приемки-сдачи (ф. № ОС-3) перемещаются в раздел действующих объектов.

Финансирование затрат на восстановление основных средств зависит от принятой в организации учетной политики. В настоящее время организациям предоставлено право самостоятельно решить вопрос о формировании источников финансирования указанных затрат: за счет резерва расходов на ремонт основных средств или непосредственного включения затрат в себестоимость продукции. При этом затраты на восстановление объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся. Резерв на ремонт формируется за счет ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов, включаемых в издержки производства исходя из сметной стоимости ремонта. Например, годовая смета затрат на ремонт объекта — 72 000 руб., тогда ежемесячная сумма отчислений в резерв составит 6000 руб. ($72\,000 : 12$). При этом ежемесячно дебетуются счета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.) и кредитуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв расходов на ремонт основных средств».

При хозяйственном способе выполнения работ по восстановлению все фактические затраты, учтенные на счете 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства», списываются за счет резерва расходов на ремонт основных средств. В этом случае оформляются такие бухгалтерские записи:

Д-тсч. 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т сч.: 20 «Основное производство» (при выполнении работ ремонтными рабочими основных цехов), 23 «Вспомогательные производства» (при выполнении работ ремонтными цехами организаций).

Пример. Учет затрат на капитальный ремонт

Ремонтным цехом предприятия произведен капитальный ремонт здания сборочного цеха.

Израсходованы материалы и комплектующие изделия на выполнение ремонтных работ:

Д-тсч. 23 «Вспомогательные производства»

К-т сч. 10 «Материалы», субсчета 1 «Сырье и материалы», 2 «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали».

Начислена по наряду сумма оплаты труда рабочим цеха:

Д-тсч. 23 «Вспомогательные производства»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Произведены начисления по ЕСН и обязательному страхованию от несчастных случаев и обязательному пенсионному страхованию:

Д-тсч. 23 «Вспомогательные производства»

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (по соответствующим субсчетам).

Списываются разные расходы, оплаченные наличными деньгами из кассы предприятия в связи с проведением ремонтных работ:

Д-тсч. 23 «Вспомогательные производства»

К-тсч. 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации».

Списываются за счет резерва расходов на ремонт основных средств затраты по законченному капитальному ремонту объекта (на сумму всех затрат):

Д-тсч. 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-тсч. 23 «Вспомогательные производства».

При подрядном способе осуществления работ по восстановлению фактические затраты определяются по счетам подрядчиков за выполненные работы, и расчеты производятся на основе актов приемки выполненных работ. При этом на сумму акцептованных счетов подрядчиков дебетуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Оплата акцептованных счетов отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». Если фактические затраты превышают суммы, зарезервированные на восстановление основных средств, то по счету 96 «Резервы

предстоящих расходов» образуется дебетовое сальдо, которое списывается с кредита этого счета на дебет счета 97 «Расходы будущих периодов».

Наличие таких расходов сигнализирует о необходимости увеличения отчислений в резерв. По мере его образования в следующем году расходы будущих периодов погашаются, т. е. дебетуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредитуется счет 97 «Расходы будущих периодов».

Излишне начисленные суммы резерва в конце года сторнируются. При переходящих объемах ремонтных работ остаток резерва не сторнируется, а по окончании работ в следующем отчетном периоде излишне зарезервированная сумма относится на финансовые результаты отчетного периода.

Если резерв не формируется, то фактические затраты по неравномерно проводимому в течение года ремонту основных средств отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. По окончании ремонтных работ и оформлении их соответствующими документами расходы списываются на дебет счетов 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы» и других с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов».

Фактические затраты на законченные работы по ремонту отражаются в инвентарных карточках учета основных средств на основании актов приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. Один экземпляр акта обязательно сдается в бухгалтерию организации для отметок в инвентарных карточках и определения фактической себестоимости законченных работ. Итоговая сумма затрат на восстановление объекта при выполнении работ хозяйственным способом уменьшается на стоимость замененных конструкций, деталей, узлов и материалов, пригодных для дальнейшего использования и подлежащих оприходованию. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств, улучшающие ранее принятые нормативные показатели по мощности, качеству, сроку полезного использования, могут привести к увеличению первоначальной стоимости объектов, а потому относятся на дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

2.6. Учет операций по финансовой аренде основных средств

В соответствии с Федеральным законом РФ «О финансовой аренде (лизинге)» (№ 164-ФЗ от 29 октября 1998 г.) и изменениями и дополнениями, внесенными Федеральным законом № 10-ФЗ от 29 января 2002 г., особенность договора финансовой аренды состоит в том, что арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем. В соответствии со ст. 2 Закона «О финансовой аренде (лизинге)» под лизингом понимается совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга. Основными формами лизинга являются внутренний и международный лизинг (ст. 7).

В законе дано **определение лизинговой деятельности** как вида инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (за исключением налогов, подлежащих вычету).

В законе установлен порядок отражения этих операций в бухгалтерском учете. Произведено разграничение операций по договору финансовой аренды у лизингодателя и лизингополучателя по соглашению сторон (ст. 12). Отмечено, что в учетной политике сторон должна быть раскрыта информация о выбранных условиях принятия лизингового имущества на баланс и предстоящих платежах за него в отчетном периоде и до окончания срока действия договора лизинга.

В договоре аренды должны быть определены объекты аренды и ее сроки, а сам договор аренды подлежит государственной регистрации. При заключении договора предусматриваются либо возврат имущества арендодателю при прекращении договора аренды (ст. 622 ГК РФ),

либо выкуп арендного имущества арендатором по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены (ст. 624 ГК РФ). При этом в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» определено, что в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления (арендная плата), а расходами по обычным видам деятельности — расходы, связанные с этой деятельностью. При нарушении договора лизинга стороны должны руководствоваться общими положениями об аренде, установленными ГК РФ. Так, при нарушении договора со стороны лизингополучателя (ст. 13 ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)») лизингодатель наделен правом беспорочного взыскания денежных сумм и беспорочного изъятия предмета лизинга в следующих случаях:

- 1) если условия пользования предметом лизинга не соответствуют условиям договора;
- 2) если лизингополучатель сдает лизинговое имущество в сублизинг без согласия лизингодателя;
- 3) если лизингополучатель не поддерживает предмет лизинга в исправном состоянии, что ухудшает его потребительские качества;
- 4) если лизингополучатель более двух раз подряд по истечении срока платежа по договору не вносит плату за пользование предметом лизинга.

Учет лизингового имущества на балансе лизингодателя. Лизинговые компании (лизингодатели) осуществляют свою деятельность в соответствии с заключенными договорами финансовой аренды, а затраты, связанные с этой деятельностью, формируют на счете 20 «Основное производство» на основе действующих нормативных документов. Такие затраты учитываются на счете 20 «Основное производство», т. е. дебетуется счет 20 и кредитуются счета учета материальных ценностей, расчетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.). Начисление амортизации лизингового имущества осуществляется линейным способом (равномерно) по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» с 1-го числа месяца, следующего за месяцем его передачи лизингополучателю. Ежемесячно накопленные суммы амортизации списываются на дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 20 «Основное производство».

В соответствии со ст. 31 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» стороны договора финансовой аренды могут по взаимному соглашению применять ускоренную амортизацию предмета лизинга с коэффициентом ускорения не более 3.

Затраты лизингодателя по приобретению лизингового имущества, учитываемого в составе основных средств, за счет собственных или заемных средств формируются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» в корреспонденции с кредитом счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (на стоимость приобретения имущества по договору купли-продажи); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на стоимость оплаты транспортных, консультационных и других услуг, связанных с покупкой лизингового имущества); 68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму таможенных пошлин, уплачиваемых при приобретении лизингового имущества).

На сумму НДС при приобретении лизингового имущества производится бухгалтерская запись:

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

К-т сч.: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Приобретенное имущество, предназначенное для сдачи в финансовую аренду, на дату передачи лизингополучателю приходится по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств». Передача имущества непосредственно лизингополучателю отражается на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», к которому может быть открыт субсчет «Выбытие материальных ценностей». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывшего объекта, в кредит — сумма накопленной амортизации. По окончании процесса выбытия остаточная стоимость объекта списывается на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Если по условиям договора финансовой аренды имущество поставляется непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то приведенные выше записи по поступлению и передаче лизингового имущества производятся на счетах лизингодателя транзитом на основе первичных документов.

Расчетные взаимоотношения между сторонами регулируются договором лизинга, а лизинговые платежи у лизинговой компании отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Поступление денежных средств на счета лизингодателя показывается по дебету счетов денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета») и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При выкупе лизингового имущества до истечения срока договора лизингодатель доначисляет оставшиеся лизинговые платежи по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». Одновременно лизингодатель доначисляет амортизацию по лизинговому имуществу до конца срока действия договора в общем порядке.

При переходе прав собственности на имущество к лизингополучателю при условии внесения дополнительной выкупной стоимости (без полностью начисленной амортизации) на счетах лизинговой компании производятся следующие бухгалтерские записи.

На сумму начисленной амортизации на момент перехода прав собственности на имущество:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Выбытие материальных ценностей».

На остаточную стоимость передаваемого имущества:

Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Выбытие материальных ценностей».

На сумму дополнительной выкупной стоимости имущества:

Д-тсч. 51 «Расчетные счета»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Ежемесячно сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы» списываются на счет 99 «Прибыли и убытки».

При возврате имущества лизинговой компании и прекращении его использования до лизинга оприходование производится в корреспонденции:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Если возвращаемое имущество полностью амортизировано, то оно приходится по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные

ценности» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки» по условной цене 1 руб. При выкупе лизингового имущества, учитываемого на балансе лизинговой компании, его стоимость на дату перехода права собственности списывается лизингополучателем с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» и приходится в состав основных средств в обычном порядке.

Если в соответствии с договором аренды капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, то на сумму затрат по законченным работам дебетуется счет 01 «Основные средства» и кредитуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если же арендатор передает произведенные инвестиции арендодателю, то осуществляется их списание с кредита счета 08 на дебет счетов учета расчетов.

Для учета основных средств, сданных в аренду арендатору (нанимателю), учитывающему их на своем балансе, арендодателем используется забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду». Они отражаются в ценах договора аренды. Аналитический учет к данному забалансовому счету ведется по каждому арендатору и каждому объекту основных средств.

Наряду с лизингом значительный объем арендных отношений приходится на долю текущей аренды, объединяющей понятия среднесрочной (от одного до трех лет) и краткосрочной аренды (до одного года).

Для **текущей аренды** характерны: возврат арендованного имущества арендодателю по окончании срока аренды; сохранение права собственности на имущество за арендодателем, а права владения (на срок действия договора аренды) — за арендатором.

В бухгалтерском учете переданные в текущую аренду объекты основных средств отражаются у арендодателя на счете 01 «Основные средства», а у арендатора — на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». В аналитическом разрезе к счету 01 «Основные средства» учет ведется по каждому переданному в аренду объекту, а к счету 001 «Арендованные основные средства» — по каждому взятому в аренду объекту и каждому арендодателю.

Арендодатель ведет учет причитающихся по текущей аренде сумм арендной платы в следующем порядке. Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование объектов основных средств, отражаются по дебету счетов расчетов (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») или денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Для отражения сумм авансовых платежей по арендной плате, если это определено условиями договора, используется счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», который кредитруется в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму начисленной авансом арендной платы). По мере наступления сроков оплаты, т. е. при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся, счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» дебетуется в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

2.7. Инвентаризация и переоценка основных средств

Достоверность данных текущего бухгалтерского учета и отчетности по основным средствам обеспечивается проведением инвентаризации.

В соответствии со ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (в редакции Минфина РФ от 30 декабря 1999 г.) № 107н, и ПБУ 6/01 количество проводимых в отчетном году инвентаризаций основных средств, даты их проведения и перечень проверяемых объектов определяются самой организацией. Однако инвентаризация основных средств может осуществляться не реже одного раза в 3 года, а библиотечных фондов — один раз в 5 лет; исключение составляют случаи, когда проведение инвентаризации обязательно:

- а) при передаче объектов основных средств в аренду, при их выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- б) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, имея в виду, что организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало года) производить переоценку основных средств по восстановительной стоимости;
- в) при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- г) при установлении фактов недостачи, хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- д) в случае пожара, стихийных бедствий, других чрезвычайных ситуаций;
- е) при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях в соответствии с законодательством;

- ж) при проведении переоценки основных средств по решению организации-собственника (не чаще одного раза в год) на начало года;
- з) при передаче организаций, их структурных подразделений, а также зданий и сооружений другому собственнику.

Инвентаризация проводится либо постоянно действующей, либо рабочей инвентаризационной комиссией, утвержденной приказом руководителя организации. Комиссия проверяет наличие и использование основных средств, выявляет неиспользуемое имущество (оборудование, машины и т. д.) и составляет инвентаризационную опись основных средств. При инвентаризации недвижимости (зданий, сооружений и т. п.), а также земельных участков комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих право собственности на это имущество.

Инвентаризационная опись составляется по местонахождению объектов основных средств материально ответственными лицами. По неиспользуемым объектам составляется отдельная опись. Все описи подписываются членами комиссии, материально ответственными лицами и передаются в бухгалтерию.

Если при инвентаризации выявляются объекты, которые не отражены в учете, то они оцениваются по ценам воспроизводства и вносятся в опись. На основные средства, принятые в аренду, составляется отдельная опись.

Если в процессе инвентаризации установлено, что по отдельным объектам основных средств изменилась первоначальная стоимость, например, произошли пристройка новых помещений, надстройка этажей или снос некоторых конструктивных элементов, которые не нашли отражения в бухгалтерском учете, то комиссия должна на основе соответствующих документов определить увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости объекта и отразить установленное в описи. При этом необходимо составить акт и указать причины и лиц, виновных в несвоевременном отражении соответствующих изменений в учетных регистрах.

Основные средства, непригодные к эксплуатации вследствие полной амортизации, порчи, показываются в отдельной описи, где приводится информация о времени их ввода в эксплуатацию и о причинах непригодности.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета (на основе инвентарных карточек, описей и других документов) обобщаются в ведомости результатов инвентаризации (табл. 2.1).

Излишки основных средств подлежат оприходованию по рыночной стоимости (на дату проведения инвентаризации) как неучтенные основные средства по дебету счета 01 «Основные средства» и отражаются на финансовых результатах хозяйственной деятельности организации по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи основных средств списываются за счет виновных лиц по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и кредиту счета 01 «Основные средства», а при отсутствии виновников или отказе суда во взыскании — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Все организации имеют право переоценивать группы однородных объектов основных средств по восстановительной стоимости не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время его использования. С этой целью проводится обязательная инвентаризация с исчислением восстановительной стоимости двумя способами: путем пересчета балансовой стоимости на установленные индексы изменения стоимости, разработанные Госкомстатом РФ, либо путем прямого пересчета балансовой стоимости основных средств по рыночным ценам на дату переоценки. При втором варианте организациям необходимо иметь справки торгующих или снабженческих организаций об уровне цен либо экспертные заключения о рыночной стоимости объектов основных средств, подтвержденные специализированной организацией независимых экспертов-оценщиков, либо сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации.

Переоценку осуществляют все организации независимо от форм собственности и вида деятельности. Переоценке подлежат все виды основных средств независимо от технического состояния как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве, а также подготовленные к списанию, но не оформленные актами. Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат.

Метод прямой оценки полной восстановительной стоимости основных фондов является наиболее точным и позволяет нивелировать неточности, образовавшиеся вследствие применения среднегрупповых индексов при проведении предшествующих переоценок. При применении этого метода могут быть использованы: данные о ценах на аналогичные объекты основных средств, полученные в письменном виде

от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также опубликованные в средствах массовой информации; экспертные заключения о стоимости объектов основных средств.

Разницы, возникающие при переоценке основных средств, относятся на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством РФ. На сумму увеличения стоимости основных средств дебетуется счет 01 «Основные средства» (по соответствующим субсчетам) и кредитуется счет 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Суммы дооценки оборудования, требующего монтажа, производственного и непроизводственного незавершенного строительства, включая сметные затраты по проектной документации, отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке»; 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки в предшествующие отчетные периоды, отнесенная на счет нераспределенной прибыли в качестве операционных расходов, списывается в отчетном периоде на этот счет в качестве дохода. При этом дебетуется счет 01 «Основные средства» и кредитуется счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма уценки объектов основных средств в результате переоценки относится на счет нераспределенной прибыли в качестве расходов. При этом сумма уценки объекта списывается на уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки данного объекта в предшествующие отчетные периоды, т. е. на дебет счета 83 «Добавочный капитал» с кредита счета 01 «Основные средства». Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки в предшествующие отчетные периоды, списывается на дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 01 «Основные средства».

При выбытии объекта сумма его дооценки переносится со счета добавочного капитала на счет нераспределенной прибыли организации, т. е. дебетуется счет 83 и кредитуется счет 84.

Результаты переоценки балансовой стоимости основных средств отражаются в бухгалтерской и статистической отчетности, начиная с квартала, следующего за кварталом, в котором проведена переоценка.

В соответствии с ПБУ 6/01 результаты переоценки по состоянию на 1-е число отчетного года отражаются в учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в показатели отчетности предыдущего года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. При этом следует отметить, что в соответствии с действующим порядком увеличение стоимости основных средств в результате их переоценки, проводимой по решению Правительства РФ (без продажи основных средств), не увеличивает оборот, облагаемый налогом на добавленную стоимость.

О результатах переоценки организации должны сообщать налоговым органам.

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка основных средств, что необходимо для составления отчетности. В бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию следующие основные положения учетной политики организации, определенные п. 32 ПБУ 6/01:

- о первоначальной стоимости в сумме начисленной амортизации по основным группам объектов на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.);
- о способах оценки объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости объектов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, реконструкция, частичная ликвидация, переоценка);
- о принятых в организации сроках полезного использования объектов (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах, предоставленных и полученных по договору аренды;
- о способах начисления амортизации по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Глава 3

Учет нематериальных активов

В этой главе мы рассмотрим действующие принципы классификации и оценки нематериальных активов; методологические принципы учета их поступления и выбытия; порядок начисления амортизации нематериальных активов; учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

3.1. Понятие, классификация, способы оценки и учет нематериальных активов

Нематериальные (неосязаемые) активы — это объекты, не имеющие материально-вещественной основы, но находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Их учет регулируется ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», в котором четко определен круг этих активов, принимаемых к бухгалтерскому учету в составе внеоборотных активов. Основными условиями, определяющими принятие к учету нематериальных активов коммерческих организаций (кроме кредитных), является:

- отсутствие материально-вещественной (физической) основы (структуры);
- возможность выделения (идентификации) такого имущества из состава другого имущества;
- возможность использования при выполнении работ, производстве продукции и т. п. либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);
- способность приносить доход (экономическую выгоду) организации в будущем;
- невозможность перепродажи данного имущества после окончания срока полезного использования;

- наличие подтверждающих первичных документов на исключительное право организации использовать результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, договор уступки патента, товарного знака и т. п.).

В соответствии с приведенными условиями, согласно п. 4 ПБУ14/2000, к нематериальным активам могут быть отнесены:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право автора на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак, знак обслуживания и место происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- деловая репутация организации и организационные расходы в связи с образованием юридического лица, признанные частью вклада учредителей в уставный капитал организации.

Не относятся к нематериальным активам:

- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата;
- научно-исследовательские, опытно-конструкторские, технологические работы, разработка которых не завершена и не оформлена в установленном порядке;
- материальные объекты, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Для целей бухгалтерского учета единицей измерения нематериальных активов служит инвентарный объект, под которым понимается совокупность прав, возникающих после оформления одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. и связанных с выполнением самостоятельных функций в производстве продукции, выполнении работ, услуг.

Нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости, под которой понимается совокупность фактических затрат на приобретение за вычетом НДС и других возмещаемых налогов.

Фактические расходы на приобретение нематериальных активов, согласно п. 6 ПБУ 14/2000, включают:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором приобретения (уступки) прав правообладателю;
- оплату за информационные и консультационные услуги в связи с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, осуществляемые в связи с уступкой исключительных прав правообладателя;
- вознаграждения посреднической организации за услуги по приобретению объекта нематериальных активов;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые при приобретении объекта нематериальных активов;
- иные расходы, связанные с приобретением нематериальных активов.

Приобретение нематериальных активов может сопровождаться дополнительными расходами по доведению объектов до состояния пригодности к использованию, например оплатой труда работников, занятых на таких работах, с отчислениями на социальное страхование и иными расходами, увеличивающими первоначальную стоимость этих активов.

Если по условиям договора предусмотрена отсрочка платежа по приобретенным нематериальным активам, то фактические расходы принимаются к учету в сумме кредиторской задолженности.

Оприходование нематериальных активов, приобретенных за плату у других организаций, отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Если нематериальные активы созданы самой организацией, то их первоначальной стоимостью является сумма фактически произведенных расходов, например расход материалов, сумма начисленной работникам зарплаты с отчислениями на социальное страхование, оплата услуг сторонних организаций, патентные пошлины.

При создании нематериальных активов силами самой организации исключительное право на результаты интеллектуальной собственности

принадлежит организации-заказчику, даже если к работе привлекались другие организации или авторы.

Общехозяйственные расходы включаются в фактические расходы на приобретение (создание) нематериальных активов только в тех случаях, когда они непосредственно связаны с процессом приобретения.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал организации, исчисляется на основе их денежной оценки, согласованной учредителями, а полученных по договору дарения — по рыночной стоимости на дату принятия объектов к учету.

При получении нематериальных активов по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, стоимость передаваемых в счет оплаты товаров определяется по цене аналогичных товаров в сравнимых обстоятельствах.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к учету в организации, не подлежит изменению, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Выбытие нематериальных активов может быть связано с их продажей, списанием, передачей безвозмездно другим организациям и т. д. Во всех случаях первоначальная стоимость таких объектов списывается с кредита счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов», т. е. уменьшается на сумму начисленной амортизации за время их использования. Остаточная стоимость выбывших объектов списывается на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 04 «Нематериальные активы».

3.2. Амортизация нематериальных активов

Длительность участия нематериальных активов в хозяйственной деятельности организации вызывает необходимость начисления их амортизации, которая исчисляется на основе первоначальной стоимости и срока полезного использования.

Срок полезного использования определяется самой организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету на основе:

- срока действия патента, свидетельства и иных ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности по законодательству РФ;
- ожидаемого срока использования объекта, в течение которого организация может получить доход.

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя в результате использования конкретного объекта.

Если срок полезного использования установить трудно или невозможно, то нормы амортизации определяются из расчета 20 лет эксплуатации, но не более срока деятельности организации.

Амортизация нематериальных активов начисляется одним из следующих способов:

- линейным способом на основе первоначальной стоимости и нормы амортизации исходя из срока полезного использования;
- способом уменьшаемого остатка на основе остаточной стоимости на начало отчетного года и нормы амортизации исходя из срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) на основе натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта.

Следует иметь в виду, что амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в учете того отчетного периода, к которому они относятся. Они начисляются ежемесячно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы независимо от применяемого способа. При этом могут быть использованы два варианта начисления:

- путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», т. е. по дебету счетов издержек производства (обращения) и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов», т. е. по дебету счетов издержек производства (обращения) и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Избранный способ начисления амортизации сохраняется в течение всего срока полезного использования.

Если амортизационные отчисления отражаются в учете по второму способу начисления (без использования счета 05), то после погашения первоначальной стоимости объекта (например, патента, свидетельства и т. п.) продолжают отражаться в учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование другой организации, производится организацией-правообладателем.

3.3. Методология учета деловой репутации организации и расходов на НИОКР

В соответствии с п. 27 ПБУ 14/2000 в состав нематериальных активов входит деловая репутация организации, которая определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех активов и обязательств организации.

Положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Она учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта, амортизация отражается в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости.

Отрицательная деловая репутация организации рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием стабильных покупателей, деловых связей, опыта управления, репутации качества продукции и т. п., и учитывается как доходы будущих периодов.

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация определяется в виде разницы между покупной ценой и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

В международной практике бухгалтерского учета вопросы отражения деловой репутации организации (*goodwill* — положительная деловая репутация; *bad will* — отрицательная) являются достаточно сложными. Рекомендуемая методология оценки и организации учета этого специфического вида нематериальных активов отражена в МСФО 22 «Объединение компаний» и МСФО 38 «Нематериальные активы».

В МСФО 38 признается, что деловая репутация надежно работающей компании с налаженными партнерскими связями, хорошим сбытом продукции не является идентифицируемым ресурсом, который

может быть отражен в бухгалтерском балансе. Вместе с тем в стандарте признается факт появления деловой репутации при объединении компаний, т. е. при покупке фирм и осуществлении платежей, превышающих их балансовую и даже рыночную стоимость, в ожидании будущих экономических выгод.

Методология расчета положительной деловой репутации, рекомендованная в МСФО 22 «Объединение компаний», исходит из определения разницы между покупной ценой (инвестициями) и оценочной стоимостью приобретаемых активов и обязательств на дату совершения сделки.

В МСФО 22 рассматривается и иной вариант определения деловой репутации (*bad will*), который может иметь место при завышении величины активов и занижении величины обязательств компании. Иными словами, отрицательная деловая репутация может быть следствием превышения реальной стоимости приобретаемых, идентифицируемых активов и обязательств над затратами по покупке компании (фирмы). В стандарте четко сформулирована мысль о том, что отрицательная деловая репутация является вычетом из активов компании, а в отчете о прибылях и убытках рассматривается как доход. Исходя из определения понятия деловой репутации в МСФО 22 рекомендован расчет данного показателя, осуществляемый в такой последовательности.

1. Фиксируется сумма инвестиций в приобретение компании (фирмы), включая оплату услуг консультантов, брокеров и т. п.
2. Определяется по балансу величина нетто-активов, отражающая их реальную оценку.
3. Исчисляется сумма разницы между инвестируемыми средствами и балансовой стоимостью нетто-активов.
4. Проводится переоценка имущества и обязательств приобретаемой компании по рыночным ценам (на дату переоценки).
5. Уточняется сумма разницы (п. 3) с учетом переоценки активов и обязательств.
6. Определяется величина деловой репутации при приобретении компании.

Эта методика может быть иллюстрирована условным цифровым примером, для упрощения которого обязательства по дебиторской и кредиторской задолженности даны в одинаковых суммах.

Пример. Расчет и оценка деловой репутации

Компания А осуществляет в компанию Б инвестирование, составляющее 100% нетто-активов приобретаемой компании — 3 млн руб.

Баланс компании Б на 1 января 2004 г.

Актив		Пассив	
Наименование статей	Сумма, тыс. руб.	Наименование статей	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	1200	Акционерный	150
Запасы	900	Добавочный капитал	1050
Дебиторская задолженность	400	Прибыль	900
		Кредиторская задолженность	400
Итого	2500	Итого	2500

Переоценка запасов на дату совершения сделки составила 1 млн руб., основных средств — 1,5 млн руб.

На основе приведенных данных осуществим последовательный расчет искомой величины.

Сумма инвестиций в приобретенную компанию Б — 3 млн руб.

Балансовая величина нетто-активов — 2,1 млн руб. (2 500 000 - 400 000).

Разница между суммой инвестиций и балансовой стоимостью нетто-активов - 900 тыс. руб. (3 000 000 - 2 100 000).

Рыночная стоимость запасов на дату переоценки — 1 млн руб.; основных средств — 1,5 млн руб.

Уточнение разницы с учетом переоценки:

по запасам — 100 тыс. руб.;

по основным средствам — 300 тыс. руб.;

итого: 400 тыс. руб.

Деловая репутация - 500 тыс. руб. (900 000 - 400 000).

В рыночной экономике соотношение указанных исходных показателей может меняться, например, инвестиции превышают балансовую стоимость, но менее рыночной оценочной стоимости, либо доля инвестора в приобретаемых нетто-активах другой компании составляет не 100 % (как в приведенном примере), а скажем, 70 %. Однако общеметодологические принципы расчета остаются неиз-

менными, хотя несколько усложняется техника подсчета показателя деловой репутации.

В соответствии с МСФО 22 деловая репутация организации подлежит амортизации в течение срока ее полезного использования. При этом выбор метода начисления амортизации определяется самой организацией с учетом предполагаемого поступления будущих экономических выгод либо с учетом равномерного (прямолинейного) погашения стоимости этого актива.

Важнейшими факторами, определяющими срок полезного использования деловой репутации, являются предполагаемые сроки существования приобретенной компании, отрасли деятельности, аналогичные сроки в однотипных компаниях, информация о конъюнктуре спроса и предложения на продукцию компании, конкурентоспособность и др.

Очевидно, что определение таких сроков достаточно сложно, но в рекомендациях МСФО 22 срок полезного использования деловой репутации не может превышать 20 лет с момента постановки на учет.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации. При этом по положительной деловой репутации амортизационные отчисления отражаются в учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости в течение принятого срока полезного использования, а по отрицательной — равномерно относятся на финансовые результаты организации в качестве операционного дохода.

В составе нематериальных активов учитываются также расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), что отражено в соответствующем ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

ПБУ 17/02 применяется коммерческими организациями, являющимися юридическими лицами (за исключением кредитных организаций). Оно устанавливает правила формирования информации в бухгалтерском учете и отчетности о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ собственными силами или по договору с подрядчиками. Указанная информация отражается как вложения во внеоборотные активы на соответствующем синтетическом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», который в аналитическом разрезе ведется обособленно по видам работ и по договорам (заказам), с последующим принятием к учету на счете 04 «Нематериальные активы».

Единицей учета таких расходов является инвентарный объект, представляющий собой совокупность расходов на выполнение НИОКР, результаты которых используются в производстве продукции (работ, услуг) или для управленческих нужд организации.

К таким работам относятся:

- работы, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в законодательном порядке;
- работы, по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с действующим на сегодня законодательством.

В п. 3 ПБУ 17/02 определены затраты на проведение работ, на которые не распространяется действие данного стандарта, а именно:

- незаконченные НИОКР и технологические работы;
- аналогичные работы, результаты которых учитываются в составе нематериальных активов;
- затраты (работы), связанные с подготовкой производства, освоением производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- затраты на создание новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы);
- расходы на освоение природных ресурсов (геологическое изучение недр, разведка и доразведка месторождений, подготовительные работы в добывающих отраслях);
- затраты по совершенствованию технологии и организации производства, по улучшению качества продукции, изменению ее дизайна в ходе технологического (производственного) процесса.

В соответствии с международной практикой в ПБУ 17/02 расходы на НИОКР признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расходов может быть определена и документально подтверждена (например, актом приемки выполненных работ и др.);
- использование результатов выполненных работ для производственных или управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов выполненных работ может быть продемонстрировано, т. е. подтверждено практикой.

При невыполнении хотя бы одного условия или при отсутствии положительного результата работ расходы организации на НИОКР

признаются внереализационными расходами отчетного периода. Если в предшествующие отчетные периоды такие расходы были признаны внереализационными, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующем периоде.

Для правильной организации учета расходов на НИОКР важно установить состав таких расходов. К ним относятся:

- стоимость материалов, комплектующих изделий и т. п., услуг сторонних организаций, необходимых для выполнения работ;
- затраты на оплату труда работников по трудовому договору, занятых выполнением работ;
- отчисления на социальные нужды, включая единый социальный налог;
- стоимость специального оборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования при проведении исследований и испытаний;
- амортизация оборудования и других объектов основных средств и нематериальных активов, предназначенных для выполнения работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, установок, сооружений, предназначенных для проведения работ;
- общехозяйственные расходы, если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, связанные с выполнением НИОКР, включая расходы на проведение испытаний.

Расходы на НИОКР относятся к расходам по обычным видам деятельности и подлежат списанию на эти расходы, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения работ для нужд производства или управления. Списание производится либо линейным способом, либо пропорционально объему продукции, работ, услуг. Срок списания расходов на НИОКР не может превышать 5 лет. Конкретный срок полезного использования результатов НИОКР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов, но он не может быть более срока деятельности организации.

При линейном способе списания расходы списываются равномерно в течение срока полезного использования. При пропорциональном способе списания сумма расходов, подлежащих списанию в отчетном периоде, определяется из количественного показателя объема продукции

(работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной теме (работе) и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок полезного использования результатов конкретной работы.

Следует отметить, что независимо от применяемого способа списания расходов в течение отчетного года расходы на НИОКР списываются равномерно в размере $\frac{1}{12}$ части годовой суммы на расходы по обычным видам деятельности. При этом изменение принятого способа списания указанных расходов в течение срока применения результатов конкретной работы не производится. При формировании расходов на НИОКР дебетуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредитуются счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 26 «Общехозяйственные расходы» (в части, относящейся к конкретной работе) и др.

Расходы на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» по соответствующему субсчету. При этом дебетуется счет 04 и кредитуются счет 08, субсчет 8. При списании расходов на НИОКР, результаты которых используются для производственных нужд, на расходы по обычным видам деятельности дебетуются счета затрат (20, 23, 26 и т. д.) и кредитуются счет 04.

При прекращении использования результатов конкретной работы в производстве продукции (работ, услуг) или при решении вопроса о неполучении в будущем экономических выгод от использования результатов НИОКР расходы списываются на дату принятия такого решения не на расходы по обычным видам деятельности, а на внереализационные расходы отчетного периода, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуются счет 04.

В учетной политике организации обязательно должна быть раскрыта информация о способах списания расходов на НИОКР и о сроках применения результатов этих работ, принятых организацией.

Согласно п. 16 ПБУ 17/02, в бухгалтерской отчетности организации должна быть раскрыта информация о сумме расходов на НИОКР:

- по видам работ, списанных на расходы по обычным видам деятельности и на внереализационные расходы;
- по видам работ, не списанных на расходы по обычным видам деятельности и на внереализационные расходы;
- по незаконченным видам работ на НИОКР.

При существенности информации о расходах на НИОКР она должна отражаться в бухгалтерском балансе в разделе «Внеоборотные активы» по самостоятельной группе статей.

ПБУ 17/02 является важным звеном реализации процесса интеграции российского учета в мировую учетную систему.

В бухгалтерской отчетности по всем видам нематериальных активов отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации на начало и конец отчетного года, а также стоимость списания и прироста данных активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, оплаченных денежными средствами;
- о сроках полезного использования по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- о методологии отражения в учете амортизационных отчислений.

Глава 4

Формирование доходов и расходов организации, отложенных налоговых активов и обязательств

В данной главе мы рассмотрим особенности бухгалтерского и налогового учета, состав доходов и расходов организации, особенности налогообложения, а также особенности ведения бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль.

4.1. Учет и налогообложение доходов организации

Бухгалтерский учет доходов и расходов организации регулируется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Они устанавливают правила формирования в учете информации о доходах и расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

Согласно п. 2 ПБУ 9/99, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации (за исключением вкладов участников).

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности организации доходы подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- на операционные доходы;
- на внереализационные доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями, включая чрезвычайные доходы.

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных обязательных платежей;
- по договорам комиссии и другим договорам в пользу комитента и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции, товаров и поступления за выполненные работы, услуги.

В зависимости от предмета деятельности организации выручкой могут служить поступления арендной платы по договору аренды; поступления за предоставление за оплату прав на патенты, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности; поступления в связи с участием в уставных капиталах других организаций, если это является предметом деятельности организации. В противном случае выручка является операционным доходом.

Выручка признается в бухгалтерском учете, если она связана с выполнением конкретного договора, а сумма выручки может быть определена. Она может быть признана также, когда имеется уверенность в увеличении экономических выгод при получении в оплату актива другой организации либо права собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию, товары или на работы, приняты заказчиком.

При длительном цикле выполнения работ, продажи продукции выручка может быть признана по мере готовности работы, услуги, продукции в целом.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме поступления денежных средств, иного имущества или в сумме поступления дебиторской задолженности по цене договора между организацией и покупателем (заказчиком). При продаже продукции, товаров, выполнении работ на условиях коммерческого кредита в виде отсрочки и рассрочки оплаты выручка принимается к учету в размере полной суммы дебиторской задолженности.

При исполнении обязательств неденежными средствами выручка принимается к учету по стоимости товаров, подлежащих получению организацией, по ценам аналогичных товаров.

При оплате продукции, работ, услуг в иностранной валюте (условных денежных единицах) выручка определяется с учетом суммовых разниц, определяемых по официальному или иному согласованному курсу, и рублевой оценкой актива, на дату признания ее в бухгалтерском учете.

Прочие поступления, представленные в виде операционных и вне-реализационных доходов, подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации.

Согласно п. 7 ПБУ 9/99, операционными доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за оплату во временное владение и пользование активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за оплату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, включая проценты и иные доходы по ценным бумагам;
- поступления от продажи основных средств и иных активов, продукции, товаров, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты);
- проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации.

Согласно п. 8 ПБУ 9/99, внереализационными доходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, принимаемые к учету в суммах, признанных должником или присужденных судом;
- безвозмездно полученные активы, включая договоры дарения, принимаемые к учету по рыночной стоимости;
- возмещение убытков, причиненных организации, принимаемое к учету в суммах, признанных должником или присужденных судом;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, принимаемая к учету в фактических суммах;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, принимаемые по данным учета;
- курсовые разницы, принимаемые в фактических суммах;
- суммы дооценки активов, принимаемые по данным переоценки;
- иные поступления, принимаемые к учету в фактических суммах.

Для целей налогообложения прибыли порядок определения доходов и их классификация определены ст. 248 НК РФ. Все доходы организации, подлежащие налогообложению, подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы.

Доходом от реализации (ст. 249 НК РФ) признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав, к которым применяются общие положения о купле-продаже.

Доходы, не относящиеся к доходам от реализации, являются внереализационными, состав которых определен в ст. 250 НК РФ. Например, учитываются суммы штрафов, пеней за нарушение договорных обязательств, признанных должником или подлежащих уплате должником по решению суда, а также суммы возмещения убытков или ущерба, доходы по передаче имущества в аренду (субаренду), если эти операции носят разовый характер, доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского вклада, банковского счета и др.

В ст. 251 п. 1 НК РФ представлен перечень доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы. К ним относятся, например:

- доходы от операций, связанных с предварительной оплатой имущества, имущественных прав, работ, услуг, которые получены организацией-налогоплательщиком, применяющим метод начисления. При кассовом методе полученные средства отражаются в составе доходов, облагаемых налогом в момент их получения;
- доходы от операций, связанных с получением имущества, имущественных прав в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств (ст. 334, 380 ГК РФ);
- доходы от операций, связанных с вкладом в уставный капитал организации имущества, имущественных или неимущественных прав в денежной оценке, включая доход от превышения цены размещенных акций над их номинальной стоимостью, отраженной в налоговом учете у передающей стороны;
- доходы от операций, связанных с получением участником товарищества имущества в размере первоначального взноса при выходе из товарищества (общества) или при его ликвидации;
- доходы от операций, связанных с получением организацией имущества в виде безвозмездной помощи по законодательству РФ,

включая безвозмездное получение основных средств и нематериальных активов в соответствии с международными договорами РФ;

- доходы от операций, связанных с получением имущества бюджетными организациями по решению органов исполнительной власти всех уровней.

Согласно ст. 251 п. 2 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления, к которым относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные получателями по назначению. Исключения составляют целевые поступления в виде подакционных товаров.

Особого рассмотрения требуют вопросы учета бюджетных средств, получаемых коммерческими организациями в качестве государственной помощи, с которой может быть связано увеличение экономических выгод организации. Эти отношения регулируются ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», которое не применяется в отношении экономической выгоды, связанной с государственным регулированием цен и тарифов; применением соответствующих правил при налогообложении прибыли (отсрочки или рассрочки по уплате налогов, инвестиционных налоговых кредитов и т. п.); участием РФ, ее субъектов и муниципальных образований в уставных капиталах юридических лиц, т. е. предоставления бюджетных инвестиций юридическим лицам.

В более широком смысле не рассматриваются в качестве экономической выгоды действия, направленные на создание инфраструктуры в развивающихся регионах, а также действия по ограничению деятельности конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке и осуществляющих монополистическую деятельность.

В соответствии с ПБУ 13/2000 в бухгалтерском учете организаций формируется информация о государственной помощи в виде субсидий, субвенций, т. е. в виде бюджетных средств; бюджетных кредитов (кроме налоговых кредитов и отсрочек по уплате налогов); ресурсов, отличных от денежных средств, в виде земельных участков, природных ресурсов и другого имущества.

Многообразие видов предоставляемой государственной помощи приводит к необходимости ее классификации в бухгалтерском учете:

- на средства, предоставляемые на финансирование капитальных расходов по приобретению, строительству основных средств и иных внеоборотных активов. При этом предоставление такой помощи может быть связано с дополнительными условиями, ограничивающими приобретение таких активов, их местонахождение, сроки приобретения, права владения;
- на средства, предоставляемые на финансирование текущих расходов, не связанных с финансированием капитальных расходов.

Коммерческие организации принимают государственную помощь к бухгалтерскому учету при условии (п. 5):

- если имеется уверенность, что условия предоставления этих средств будут выполнены на основе подтверждающих договоров, публично объявленных решений, технико-экономических обоснований, утвержденной проектно-сметной документации и т. п.;
- если имеется уверенность, что бюджетные средства будут получены на основе имеющейся бюджетной росписи, уведомления о бюджетных ассигнованиях, лимита бюджетных обязательств, актов приемки-передачи ресурсов и т. п.

Если организации предоставляется государственная помощь в виде неденежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), то стоимость таких активов при принятии их к бухгалтерскому учету определяется исходя из цены, по которой они могут быть приняты на баланс в сравнимых обстоятельствах (п. 6).

Бюджетные средства, полученные коммерческими организациями в виде государственной помощи, отражаются в бухгалтерском учете как средства целевого финансирования на счете 86 «Целевое финансирование». Этот счет предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, для учета поступления бюджетных средств и т. п. При этом средства целевого назначения, принятые к учету в качестве источников финансирования, отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование», т. е. возникновение источника целевого финансирования связано одновременно с увеличением задолженности по этим средствам.

По мере фактического получения средств дебетуются счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредитуются счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если государственная помощь признается в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то возникновение целевого финансирования связано непосредственно с увеличением ресурсов, т. е. дебетуются счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредитуются счет 86 «Целевое финансирование».

Бюджетные средства списываются со счета целевого финансирования на увеличение финансовых результатов организации.

Это списание производится в следующем порядке:

- суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов учитываются в качестве доходов будущих периодов, т. е. дебетуется счет 86 «Целевое финансирование» и кредитуются счет 98 «Доходы будущих периодов», а по мере начисления амортизации по объектам внеоборотных активов производится списание на дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» как внереализационные доходы;
- суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов учитываются в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и т. п., т. е. дебетуется счет 86 «Целевое финансирование» и кредитуются счет 98 «Доходы будущих периодов», а по мере отпуска запасов в производство, на выполнение работ (оказание услуг), начисления оплаты труда и т. п. производится списание на доходы отчетного периода с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Бюджетные средства, предоставленные коммерческой организации на финансирование расходов, осуществленных в предыдущие отчетные периоды, отражаются в учете как возникновение задолженности по этим средствам и увеличение финансового результата как внереализационные доходы. При этом дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуются счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В тех случаях, когда организация фактически получила государственную помощь, но нет достаточных оснований, имеющих подтверждение, что эта помощь будет использована по назначению, полученные суммы учитываются на счете 86 «Целевое финансирование», т. е. дебетуются счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

и кредитуются счет 86 «Целевое финансирование». Только после подтверждения условий предоставления помощи эти суммы зачисляются на кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» с дебета счета 86 «Целевое финансирование» с последующим списанием на текущие доходы. При этом дебетуется счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуются счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Если в отчетном году организация должна возвратить бюджетные средства, то в бухгалтерском учете делаются исправительные записи, а перечисление средств отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

Если организация в отчетном году должна вернуть бюджетные средства, предоставленные в предыдущие годы, то производятся следующие записи:

- на сумму бюджетных средств, предоставленных на финансирование капитальных расходов, дебетуется счет 86 «Целевое финансирование» и кредитуются счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно уменьшаются финансовые результаты организации и восстанавливается сумма целевого финансирования в части начисленной амортизации по основным средствам, нематериальным активам на дату возврата средств плюс сумма несписанной части доходов будущих периодов, т. е. дебетуются счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредитуются счет 86 «Целевое финансирование»;
- на сумму бюджетных средств, предоставленных на финансирование текущих расходов, дебетуется счет 86 «Целевое финансирование» и кредитуются счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В том случае, если сумма, подлежащая возврату бюджету, превышает остаток средств целевого финансирования, то на величину разницы уменьшается финансовый результат организации и увеличивается задолженность по возврату этих средств.

В отличие от бюджетных средств, согласно п. 16 ПБУ 13/2000, бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств. Однако при выполнении определенных условий организация может быть освобождена от возврата полученной суммы. В этом случае такая сумма учитывается в общем порядке, принятом для учета государственной помощи.

Во всех случаях получения государственной помощи организация имеет экономическую выгоду в виде предоставления гарантий, беспроцентных займов, госзакупок и т. п. Такая выгода в бухгалтерской отчетности относится к прочим формам государственной помощи, а эта информация должна быть раскрыта в пояснительной записке.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию следующая информация в части государственной помощи:

- характер и объем бюджетных средств, признанных в учете в отчетном году;
- назначение и величина бюджетных кредитов;
- прочие формы государственной помощи, от которых организация получает экономические выгоды;
- невыполнение в отчетном году условий предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

Развитие рыночных отношений способствовало тому, что значительное число иностранных организаций осуществляют предпринимательскую деятельность на территории РФ через постоянное представительство или получают доходы, не связанные с деятельностью постоянных представительств. При осуществлении деятельности через постоянное представительство у иностранной организации нет обязанности ведения бухгалтерского учета в соответствии с российским законодательством, однако доходы от такой деятельности, так же как и доходы, получаемые иностранными организациями из источников в РФ, подлежат налогообложению в соответствии со ст. 306-312 НК РФ. В целях реализации положений НК РФ в отношении вышеуказанных доходов, приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150) утверждены Методические рекомендации, касающиеся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, определены не только общие вопросы объектов налогообложения, доходов и расходов иностранных организаций через постоянные представительства (раздел I), но и специфические доходы от источников в РФ, не связанные с деятельностью в РФ (раздел II).

Состав доходов от источников в РФ, не связанных с предпринимательской деятельностью в РФ, определен в НК РФ (ст. 309 п. 1, подп. 1-10). К ним относятся следующие виды доходов, подлежащие обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты доходов:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру российских организаций;
- доходы в пользу иностранных организаций в результате распределения прибыли или имущества в связи с ликвидацией организации;
- процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях, доходы в виде процентов по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, доходы по иным долговым обязательствам;
- доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности, например платежи за использование любого авторского права на произведения литературы, искусства, науки, включая кинофильмы, записи для телевидения, радиовещания, использование патентов, товарных знаков, чертежей, моделей, планов, формул и т. п.;
- доходы от продажи акций российских организаций, активы которых более чем на 50 % состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ. При этом доходы от реализации российских ценных бумаг на иностранных биржах не признаются доходами от источников в РФ;
- доходы от реализации недвижимого имущества на территории РФ;
- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества на территории РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем. Такой доход исчисляется на основе всей суммы лизингового платежа лизингодателю за вычетом возмещения стоимости лизингового имущества;
- доходы от международных перевозок, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов, транспортных средств (например, автотранспорта), контейнеров;
- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными или исполнительными органами договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы.

В Методических рекомендациях отдельно рассмотрены вопросы доходов иностранных организаций, которые не относятся к доходам от источников в РФ. При этом выплата таких доходов осуществляется без удержания налога на прибыль у источника. Однако при оказании

услуг одной иностранной организацией другой иностранной организации на территории РФ источник дохода будет подпадать под налогообложение в РФ. Это положение распространяется на тот случай, если иностранная организация оказывает услуги российской организации, а оплата этих услуг производится другой иностранной организацией, например в счет погашения задолженности перед данной российской организацией. Если же иностранная организация оказывает услуги российской организации за пределами территории РФ, то такие доходы не рассматриваются как доходы от источников в РФ и налогом на прибыль в РФ не облагаются. Например, не относятся к доходам от источников в РФ суммы, которые выплачивают российские банки за обслуживание за рубежом их счетов «ностро» и за осуществление операций по этим счетам.

В ст. 310 НК РФ определены особенности налогообложения доходов иностранных организаций от источников в РФ, удерживаемых налоговыми агентами. По дивидендам, выплачиваемым иностранной организации-акционеру российской организацией налог удерживается с полной суммы выплаты доходов в виде дивидендов (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям) по ставке 15 %.

Налогообложению по дифференцированным ставкам подлежат процентные доходы от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибыли и конвертируемые облигации.

К процентным доходам относятся:

- доходы по предоставленным займам и кредитам, включая товарные и коммерческие;
- доходы по депозитам;
- доходы, начисленные по корреспондентским счетам иностранных банков;
- доходы от премий, выплачиваемых при погашении ценных бумаг, ранее реализованных с дисконтом;
- доходы, выплачиваемые иностранным банком по операциям «овердрафт»;
- доходы по эмиссионным ценным бумагам, по которым предусмотрено получение дохода в виде процентов;
- иные доходы, рассматриваемые в соответствии с соглашениями в виде процентов.

Ставки по процентным доходам дифференцированы, например по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам — 15 %; по государственным и муниципальным облигациям, эмитирован-

ным до 20 января 1997 г. включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным в целях обеспечения условий для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего СССР, — по ставке 0 %; при выплате иных видов процентов дохода — по ставке 20 %.

Доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности облагаются у источника выплаты по ставке 20 %, а доходы от реализации акций (долей в капитале) российских организаций, где более 50 % активов состоит из недвижимого имущества на территории РФ, — по ставке 24 % от суммы разницы между суммой доходов от реализации акций и расходами на их приобретение и реализацию, подтвержденными документами. Если же подтверждающие документы отсутствуют, то налог удерживается с полной суммы дохода от реализации акций по ставке 20 %.

Доходы от реализации недвижимого имущества на территории РФ подлежат налогообложению следующим образом: по ставке 24 %, если есть документальное подтверждение расходов иностранной организации по приобретению этого имущества или по начислению амортизации. В этом случае исчисляется разница между суммой дохода от реализации недвижимости и остаточной стоимостью имущества либо ценой приобретения этого имущества (ставка налога 24 %), а при отсутствии такой информации налог на прибыль взимается с общей суммы дохода в размере 20 %.

Отдельно выделяются доходы от сдачи в аренду (субаренду) имущества, используемого на территории РФ. Так, доходы от сдачи в аренду (субаренду) имущества на территории РФ, включая лизинговые операции, облагаются по ставке 20 % (за исключением морских, воздушных судов, иных подвижных транспортных средств, используемых в международных перевозках, которые облагаются по ставке 10 %).

Доходы от международных перевозок облагаются у источника выплаты в полной сумме выплаты по ставке 10%. Однако следует обратить внимание, что если перевозка осуществляется только между пунктами за пределами РФ, то доходы иностранных организаций от таких перевозок не относятся к доходам от источников в РФ и не подлежат налогообложению в РФ. Не относится к международным перевозкам перемещение продукции (нефти, газа) по трубопроводам.

Штрафы и пени за нарушение международных обязательств облагаются у источника выплаты по ставке 20 %.

Если доход выплачивается иностранной организации в натуральной форме или доход в денежной форме недостаточен для уплаты, то

налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

Налоговая база исчисляется в валюте, в которой иностранная организация получает доход, а расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу Банка России на дату осуществления таких расходов. Налоговый агент (ст. 310 п. 1 НК РФ) обязан перечислить сумму налога, удержанного с доходов иностранной организации, в доход федерального бюджета в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации.

Однако во всех случаях иностранная организация имеет фактическое право на доход только при наличии правовых оснований в виде международного договора. Если же фактическое право на получение дохода имеет российское юридическое лицо, а платежи производятся иностранной организацией, например в счет взаимозачетов, то положения международного договора не применяются. Если же фактическое право на получение дохода имеет иностранная организация, то не имеет значения, на счета каких лиц перечисляются эти доходы.

Форма Налогового расчета о суммах доходов, выплаченных иностранным организациям, и суммах удержанных с них налогов является единой и утверждена приказом МНС России от 24 января 2002 г. № БГ-3-23/31 (зарег. в Минюсте России 1 апреля 2002 г. № 3340).

Единообразие форм и методики расчетов налога на прибыль иностранных организаций в РФ является важным условием привлечения иностранных участников различных проектов их участия в экономике нашей страны с соблюдением действующего законодательства о налогообложении прибыли и контролем над формированием финансовых результатов и их правильным исчислением.

В НК РФ определены положения, касающиеся устранения двойного налогообложения прибыли (доходов). Вопросы обеспечения единого применения налоговыми органами положений НК РФ и международных договоров об избежании двойного налогообложения и обеспечения контроля за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах отражены в Методических рекомендациях.

В соответствии со ст. 306 п. 2 НК РФ постоянным представительством для целей исчисления налога на прибыль является любое обособленное подразделение или место деятельности иностранной организации, через которое она осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ. Эта деятельность может быть связана с использова-

нием недр, природных ресурсов, проведением в соответствии с контрактом работ по строительству, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, а также с продажей товаров, арендой складов, оказанием услуг и иной деятельностью, если она не является подготовительной (вспомогательной) в пользу самой же иностранной организации. Постоянное представительство иностранной организации может быть представлено филиалом, отделением, бюро, конторой, т. е. любым местом регулярного осуществления предпринимательской деятельности на территории РФ. Иными словами, оно имеет не только организационно-правовое значение, но и обязательства уплачивать налог на прибыль в РФ.

При пользовании недрами началом деятельности иностранной организации (ст. 306 п. 3 НК РФ) считается дата вступления в силу лицензии (разрешения) на осуществление этой деятельности.

При проведении работ на строительной площадке началом деятельности считается дата подписания акта о передаче площадки подрядчику или дата фактического начала работ.

Другими словами, регулярной считается деятельность иностранных организаций (или их обособленных подразделений) с момента постановки на учет в налоговых органах. При этом единичные факты осуществления каких-либо хозяйственных операций в РФ, например отдельные факты продажи в РФ недвижимого имущества, принадлежащего иностранной организации на праве собственности, не могут рассматриваться как регулярная деятельность.

При осуществлении иностранными организациями деятельности на строительных площадках для целей налогообложения прибыли применяются нормы ст. 308 НК РФ. Иностранная организация должна образовать постоянное представительство при превышении срока осуществления работ, указанного в контракте. При этом в целях налогообложения следует исходить из того, что строительная площадка существует с более ранней из следующих дат:

- даты подписания акта о передаче площадки подрядчику;
- даты фактического начала работ, связанных с подготовительными работами, работами по созданию подъездных путей, коммуникаций, прокладке электрических кабелей и т. п.

При осуществлении иностранной организацией деятельности через лицо, которое регулярно представляет ее интересы в РФ, а именно заключает контракты, создавая при этом правовые последствия для иностранной организации, данная деятельность может быть отнесена

к деятельности постоянного представительства иностранной организации.

Если же иностранная организация осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг, то такая деятельность не рассматривается как деятельность постоянного представительства.

Для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства, установлены определенные особенности налогообложения по налогу на прибыль (ст. 307 НК РФ). При этом объектом налогообложения признается прибыль (доход). К доходам этих организаций относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

В соответствии с действующим порядком все доходы определяются на основании первичных бухгалтерских документов и документов налогового учета.

При этом исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком — иностранной организацией покупателю (приобретателю) товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Доход иностранной организации, осуществляющей деятельность через постоянное представительство в РФ, определяется по сумме всех поступлений за реализованные товары (работы, услуги), имущество, имущественные права на счета иностранной организации (в России или за рубежом). При этом доходы, полученные в натуральной форме (в виде передачи товаров, имущества, оказания встречных услуг и т. п.) определяются на основе рыночных цен (ст. 40 НК РФ).

В Методических рекомендациях дано разъяснение по вопросу применения кассового метода определения доходов и расходов для иностранных организаций (кроме банков), осуществляющих деятельность через постоянные представительства в РФ.

В РФ в соответствии с действующим законодательством прибыль (доход) иностранных организаций облагается налогом на прибыль только в части, которая связана с деятельностью организаций через постоянное представительство. Соответственно, к доходам постоянного представительства относятся только доходы, связанные с его деятельностью на территории РФ.

Если в РФ находится только отделение головной иностранной организации, то головная организация распределяет доход на основе методики распределения мирового дохода, закрепленной в учетной политике, на основе документов, подписанных руководителем головного

офиса. Например, за основу распределения в учетной политике иностранной организации может быть взят принцип распределения пропорционально численности персонала.

В Методических рекомендациях даны также четкие разъяснения по поводу распределения прибыли (дохода) постоянного представительства, имеющего несколько отделений в разных регионах РФ. Эти отделения могут оказывать услуги (например, консалтинговые) контрагентам в разных регионах. Например, московское отделение иностранной организации оказывало консалтинговые услуги предприятиям на территории Сахалинской области. Сахалинское отделение иностранной организации не принимало участия в этой работе. В силу этого прибыль (доход) от оказания консалтинговых услуг должна относиться только к московскому постоянному представительству иностранной организации.

Сумма дохода, полученного через постоянное представительство иностранной организации от реализации товаров (работ, услуг, имущества, имущественных прав и т. п.), уменьшается на расходы, которые должны быть экономически оправданными, обоснованными и подтвержденными документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Например, иностранная организация имеет право уменьшить доходы от реализации своего амортизируемого имущества на остаточную стоимость этого имущества. При реализации иного имущества (кроме ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) доходы могут быть уменьшены иностранной организацией на цену приобретения этого имущества, а если реализуются ранее приобретенные товары, то доходы могут быть уменьшены и на величину расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Доходы от реализации ценных бумаг также могут быть уменьшены на величину расходов, исходя из цены приобретения ценной бумаги, затрат на ее реализацию и т. п.

Следует отметить, что состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль иностранных организаций, аналогичен порядку, принятому для юридических лиц в РФ.

Важную роль в организации налогообложения иностранных представительств на территории РФ играет четкое определение доходов и расходов, принимаемых для исчисления налога на прибыль.

В Методических рекомендациях дается подробный перечень доходов и расходов иностранных организаций для целей налогообложения. Следует отметить, что в состав расходов постоянного представительства

стве включаются расходы на содержание отделений иностранного представительства, не находящихся на территории РФ, а расходы, передаваемые головным офисом постоянному представительству, считаются расходами того периода, когда они были фактически переданы.

Методические рекомендации являются важным регулирующим документом во взаимоотношениях с многочисленными иностранными представительствами, осуществляющими деятельность в разных сферах экономики РФ.

Формирование и налогообложение доходов организаций связано также с исполнением соглашений о разделе продукции, отражением их в бухгалтерском учете и налогообложением.

В соответствии с Федеральным законом РФ «О соглашениях о разделе продукции» (от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ с послед. изм. и доп.) установлены правила отражения в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности основных хозяйственных операций, связанных с исполнением соглашений о разделе продукции. Такие соглашения заключаются участниками, являющимися юридическими лицами, а также иностранными инвесторами (кроме кредитных и бюджетных организаций), согласно действующему законодательству РФ.

Ведение инвестором (оператором) бухгалтерского учета в разрезе соглашений, составление и представление отчетности осуществляются на основе действующих законодательных и нормативных актов (Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ в действующих редакциях и др.). Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета, составление отчетности при выполнении соглашений о разделе продукции производятся на русском языке либо имеют построчный перевод на русский язык, а сам учет операций ведется в валюте РФ (рублях) либо в иностранной валюте, если это определено в соглашении. Однако бухгалтерская отчетность, представляемая в государственные органы, должна иметь построчные данные, исчисленные как в иностранной валюте, так и в рублях. Пересчет отчетных данных, выраженных в иностранной валюте, в рубли производится по курсу ЦБ РФ на дату составления отчетности.

В учетной политике инвестора (оператора) обязательно раскрывается информация о способах ведения бухгалтерского учета по исполнению соглашений о разделе продукции. Обо всех случаях изменения

учетной политики инвестор (оператор) должен сообщить уполномоченному государственному органу или комитету.

Основным принципом бухгалтерского учета при осуществлении данных хозяйственных операций является принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. При этом инвестор (оператор) должен обеспечить обособленный учет расходов, активов и обязательств по лицензионному участку недр по каждому конкретному соглашению о разделе продукции на основе первичных документов.

Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, справочные материалы и бухгалтерская отчетность хранятся в течение 5 лет после того года, когда были закончены работы по соглашению. Информация, связанная с составлением бухгалтерской отчетности, хранится на территории РФ и представляется по требованию налоговых и других уполномоченных государственных органов.

Учет затрат на разработку и добычу минерального сырья ведется инвестором (оператором) на основе Положения о составе и порядке возмещения затрат при реализации соглашений о разделе продукции, утв. постановлением Правительства РФ от 3 июля 1999 г. № 740 (далее — Положение). При этом все затраты подразделяются на возмещаемые и невозмещаемые. Соответственно, к счету 20 «Основное производство» открываются два аналогичных субсчета. Как возмещаемые, так и невозмещаемые затраты классифицируются в соответствии с действующим порядком.

Для учета готовой продукции используется активный счет 43 «Готовая продукция», к которому открываются два субсчета: «Компенсационная продукция» и «Прибыльная продукция».

Что касается компенсационной продукции, то она учитывается на соответствующем субсчете в сумме фактически возмещаемых затрат, состав которых определяется Положением.

На сумму полученной компенсационной продукции дебетуется счет 43 «Готовая продукция», субсчет «Компенсационная продукция» и кредитуется счет 20 «Основное производство», субсчет «Возмещаемые затраты».

Что касается прибыльной продукции, то в основе раздела ее между инвестором и государством лежит уже упоминавшееся соглашение о разделе продукции. После раздела прибыльной продукции доля, принадлежащая инвестору, отражается на его счетах в оценке, применяемой обычно инвестором в сравнимых обстоятельствах за единицу

добытого минерального сырья. Запись производится в следующей корреспонденции:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция», субсчет «Прибыльная продукция»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Та часть прибыльной продукции, которая принадлежит государству, отражается у инвестора (оператора) за итогом баланса в условной оценке, применяемой обычно инвестором (оператором) в сравнительных обстоятельствах за единицу добытого минерального сырья.

Все невозмещаемые затраты инвестора (оператора) ежемесячно списываются на финансовые результаты. При этом производится следующая запись на счетах:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 20 «Основное производство», субсчет «Невозмещаемые затраты».

Сумма списания, как уже отмечалось, определяется согласно расчету в условной оценке. Заключительная фаза операционного цикла связана с реализацией компенсационной и прибыльной продукции и отражением этого процесса на счете 90 «Продажи продукции (работ, услуг)» в обычном порядке, т. е. по дебету счетов денежных средств (50, 51, 52) либо расчетов с покупателями (62) и кредиту счета продаж.

В соответствии с соглашением о продаже прибыльной продукции, принадлежащей государству, продажа может осуществляться самим инвестором (оператором). В этом случае такая операция рассматривается инвестором (оператором) как выполнение услуги по продаже продукции, не принадлежащей инвестору.

Затраты инвестора на приобретение или создание основных средств, нематериальных активов и аналогичных объектов производственной инфраструктуры, связанные с выполнением соглашения о разделе продукции, отражаются у инвестора (оператора) в обычном порядке, т. е. по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

При этом затраты капитального характера, подлежащие возмещению в соответствии с Положением, списываются в следующей корреспонденции:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 08 «Капитальные вложения».

Такое списание осуществляется равномерно (линейным способом) в течение срока действия соглашения.

При принятии к учету инвестором (оператором) имущества, стоимость которого подлежит возмещению, производится запись:

Д-т сч.: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Обязательства по соглашению о разделе продукции».

Такое имущество приходится в оценке по фактическим затратам, связанным с приобретением (созданием) объектов.

Имущество, по которому право собственности перешло от инвестора к государству (ст. 11 Федерального закона РФ «О соглашениях о разделе продукции»), списывается с баланса инвестора.

Оно учитывается инвестором за итогом баланса до окончания срока действия соглашения.

Бухгалтерская отчетность представляется инвестором органам исполнительной власти: уполномоченному государственному органу, управляющему комитету и другим — в соответствии с действующим законодательством РФ.

При этом инвестор представляет следующие типовые формы отчетности:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- приложения, в частности отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) и другие формы, предусмотренные действующими нормативными актами;
- пояснительную записку;
- аудиторское заключение (в случаях обязательного аудита в соответствии с законодательством).

Однако инвестором (оператором) помимо типовых форм представляется специфическая форма отчетности о целевом направлении затрат инвестора, подлежащих возмещению за счет компенсационной продукции при реализации соглашений о разделе продукции, которая составляется по следующим показателям:

- **эксплуатационные затраты** — всего, в том числе:
 - расходы по управлению;
 - расходы на рекультивацию загрязненных земель;
 - страховые взносы по добровольному страхованию;
 - ликвидационные работы;
 - отчисления в ликвидационный фонд;

- налоговые платежи, отнесенные к возмещаемым затратам;
- расходы на природоохранные мероприятия;
- **капитальные затраты** — всего;
- в том числе затраты, связанные с недоамортизированным имуществом;
- **возмещаемые затраты** — всего.

Инвестор обязательно представляет пояснительную записку, в которой раскрывается, в частности, информация о стоимости работ и услуг, выполненных зависимыми сторонами инвестора, и об объеме продаж продукции (работ, услуг) инвестора его зависимым сторонам.

Таким образом, Указания по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции логически завершают в учетном аспекте правовые нормы, вытекающие из действия Федерального закона РФ «О соглашениях о разделе продукции» (от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ), что очень важно в условиях перехода к рыночным отношениям с привлечением иностранных инвесторов.

Основные положения налогообложения и понятийный аппарат специального налогового режима «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» приведена в главе 26⁴ НК РФ.

4.2. Учет и налогообложение расходов организации

Расходами организации признается, согласно п. 2 ПБУ 10/99, уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- на операционные расходы;
- на внереализационные расходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами, включая чрезвычайные расходы.

Не признаются расходами организации в случае выбытия активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства);

- в связи с вкладом в уставный капитал других организаций, приобретением акций и иных ценных бумаг без перепродажи;
- по договорам комиссии в пользу комитента;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- погашение займов, кредитов, полученных организацией;
- в виде авансов в счет оплаты запасов и иных ценностей, работ, услуг.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, с приобретением и продажей товаров, с выполнением работ.

В зависимости от предмета деятельности организации расходами могут служить расходы по предоставлению за плату во временное владение и пользование активов по договору аренды; расходы в связи с предоставлением прав, возникающих из патентов и изобретений; расходы в связи с участием в уставных капиталах других организаций, если это является предметом деятельности организаций. В противном случае расходы относятся к операционным.

Расходы признаются в бухгалтерском учете, если они произведены в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, а сумма расхода может быть определена. Они могут быть признаны, когда имеется уверенность в том, что в результате выполнения коммерческой операции произойдет уменьшение экономических выгод организации при передаче актива. Амортизация признается расходом исходя из стоимости амортизируемого имущества, срока полезного использования и принятых способов начисления амортизации. Если при осуществлении расходов не выполнено хотя бы одно из условий, то в учете организации признается дебиторская задолженность.

Следует отметить, что расходы признаются в учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы в том отчетном периоде, когда они были произведены. Признание расходов не зависит от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Если в организации признание выручки от продаж продукции, выполнения работ происходит только после поступления денежных средств или иной формы оплаты, то и расходы признаются только после погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках следующим образом:

- во взаимосвязи между расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их распределения между отчетными периодами, когда связь между доходами и расходами может быть определена косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним не могут быть получены экономические выгоды (доходы) или поступление активов;
- при возникновении обязательств, не обусловленных признанием соответствующих активов.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в денежном выражении. При этом величина оплаты счетов или кредиторской задолженности определяется на основе договора между организацией и поставщиком (подрядчиком). Если в договоре цена не установлена, то оплата производится по цене, аналогичной для оплаты в сравнимых обстоятельствах. При оплате запасов, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки или рассрочки платежа, расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты корректируется учетом суммовых разниц, представляющих собой разницу между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты кредиторской задолженности в иностранной валюте по официальному курсу и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности на дату признания расходов.

Расходы по обычным видам деятельности связаны с приобретением сырья, материалов, товаров, с их переработкой для целей производства продукции (выполнения работ, услуг), а также с продажей (перепродажей) товаров, продукции. При этом расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Для целей управления организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается самой организацией.

Для формирования себестоимости продукции, работ, услуг, проданных товаров по обычным видам деятельности ведется учет затрат (расходов) по видам (однородным группам) продукции. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ полностью в отчетном году их

признания. Правила учета затрат на производство в разрезе элементов и статей устанавливаются соответствующими нормативными актами. Определение себестоимости является базой исчисления финансового результата от обычных видов деятельности.

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав на интеллектуальную собственность, на изобретения, патенты;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием основных средств и других активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции (за исключением иностранной валюты);
- проценты, уплачиваемые организацией за пользование кредитами и займами;
- расходы по оплате услуг кредитных организаций;
- отчисления в оценочные резервы (по сомнительным долгам, под обеспечением вложений в ценные бумаги, резервы в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности);
- прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, принимаемые к учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией;
- возмещение причиненных организацией убытков, принимаемое в сумме фактических затрат на основе подтверждающих документов;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, принимаются в сумме фактических величин на основе подтверждающих документов;
- дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности и другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы в сумме задолженности по данным бухгалтерского учета;
- суммы уценки активов определяются по данным переоценки активов.

Прочие расходы подлежат списанию на счет прибылей и убытков, кроме случаев, предусмотренных законодательством.

Для целей налогообложения прибыли расходы организации, принимаемые для целей налогообложения, определяются ст. 252 НК РФ, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные. Такими расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществляемые с целью получения дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты в денежном выражении. Соответственно, экономически оправданными считаются затраты, связанные с получением доходов и удовлетворяющие принципам рациональности осуществления хозяйственной деятельности (делового оборота).

Документально подтвержденными являются затраты, оформленные действующими формами документов в соответствии с законодательством РФ. Формы документов разрабатываются и утверждаются органами исполнительной власти.

Все расходы в зависимости от направления деятельности организаций, их характера и условий осуществления подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают:

- расходы по изготовлению, хранению, доставке товаров (работ, услуг) и их реализации;
- расходы по содержанию и эксплуатации основных средств, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- расходы по освоению природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

С точки зрения поэлементной структуры все расходы по производству и реализации продукции (работ, услуг) подразделяются:

- 1) на материальные расходы;
- 2) на расходы на оплату труда;
- 3) на амортизационные отчисления;
- 4) на прочие расходы.

К материальным затратам налогоплательщика относятся следующие расходы:

- на приобретение сырья, материалов, используемых для производства товаров (работ, услуг), для упаковки и предпродажной подготовки продукции;
- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, спецодежды и другого неамортизируемого имущества;
- на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- на приобретение топлива, воды, энергии всех видов;
- на приобретение работ, услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями (транспортные услуги, сторонних организаций, отдельные операции по обработке сырья и материалов, техническое обслуживание основных средств и др.);
- расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иного имущества природоохранного назначения (очистных сооружений, фильтров, расходы на захоронение экологически опасных отходов, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

Все указанные расходы должны быть обусловлены технологическими процессами, а в случаях перерасхода (электроэнергии, норм потребления воды, норм расходования сырья, материалов и др.) считаются экономически неоправданными.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен приобретения (без учета НДС и акцизов), включая комиссионные вознаграждения посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины, расходы на транспортировку.

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость неиспользованных в производстве запасов на конец месяца, что устанавливается при инвентаризации, а также на стоимость возвратных отходов, под которыми понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и т. п., утратившие потребительские свойства исходных ресурсов и используемые с повышенными расходами на выпуск продукции или не используемые по прямому назначению.

В состав материальных расходов для целей налогообложения включаются расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли при их хранении и транспортировке, а также

технологические потери и потери от брака. При этом нормы естественной убыли могут быть приняты при налогообложении только в случае утверждения их Правительством РФ. Технологические потери при ведении конкретного технологического процесса должны быть обоснованы, документально подтверждены и выражены как в натуральных, так и в стоимостных показателях. При этом технологические потери учитываются в уменьшение налоговой базы при передаче материальных ценностей в производство.

Для целей налогообложения прибыли (ст. 255 НК РФ) в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, включая надбавки, компенсационные начисления, определяемые условиями труда и режимом работы, а также премии и единовременные поощрения.

В целях налогообложения прибыли важным является также подход к определению понятия амортизируемого имущества (ст. 256 НК РФ). Таким имуществом признаются основные средства, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые для извлечения дохода, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 тыс. руб. Это имущество находится у организации-налогоплательщика на правах собственности (за исключением лизингового имущества, учитываемого на балансе лизингополучателя). Для унитарных предприятий к такому имуществу относится имущество, закрепленное за ними на правах оперативного управления или хозяйственного ведения.

В соответствии со ст. 256 НК РФ п. 2 не подлежат амортизации отдельные виды амортизируемого имущества.

Важной базовой величиной для исчисления амортизации в целях налогообложения является первоначальная стоимость объекта учета, определяемая в соответствии со ст. 257 НК РФ. Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов.

При изготовлении (сооружении) объекта основных средств хозяйственным способом его первоначальная стоимость формируется путем суммирования всех расходов по его изготовлению, включая расходы по доведению объекта до состояния пригодности к использованию.

Объекты, полученные в виде вклада в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимо-

сти, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

При безвозмездном получении основных средств их первоначальная стоимость формируется как сумма дохода в составе внереализационных доходов налогоплательщика и расходов налогоплательщика по доведению объекта до состояния пригодности к использованию.

При приобретении имущества с частичным использованием бюджетных средств целевого финансирования амортизация начисляется только на стоимость имущества, приобретенного налогоплательщиком за счет собственных средств.

Начисление амортизации производится исходя из срока полезного использования в соответствии с утвержденной Правительством РФ классификацией. При этом в целях налогообложения применяются два метода начисления — линейный и нелинейный.

При использовании нелинейного метода месяцем, в котором остаточная стоимость признается базовой, является тот месяц, в котором остаточная стоимость достигнет величины 20 % первоначальной стоимости. При этом организация вправе предусмотреть списание остаточной стоимости равномерно в течение оставшегося срока эксплуатации.

Налогоплательщики имеют право применять повышающий коэффициент для отдельных единиц основных средств, используемых при работе в условиях агрессивной среды и повышенной сменности. Он не должен превышать 2.

Следует иметь в виду, что при превышении срока эксплуатации, установленного Налоговым кодексом РФ (по отдельным группам классификации), остаточная стоимость таких основных средств подлежит включению в состав расходов в целях налогообложения в течение установленного организацией срока, но не менее 84 месяцев.

Амортизация по объектам нематериальных активов начисляется исходя из их первоначальной стоимости и срока эксплуатации. Исключение составляют права пользования на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 тыс. руб., которые сразу списываются на расходы.

К нематериальным активам не относятся научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, не давшие положительных результатов, а также интеллектуальные и деловые качества работников организации.

Если организация начисляет амортизацию по нематериальным активам в период, когда они не используются для ведения деятельности с целью получения дохода, то суммы амортизации не могут уменьшать величину налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В заключение следует отметить, что расходы, не учитываемые для целей налогообложения, поименованы в ст. 270 Налогового кодекса РФ. Если же у организации возникают расходы, не перечисленные в данной статье, то они должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и связаны с деятельностью, приносящей доходы.

В Методических рекомендациях по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ разработан специальный раздел 6 «Группировка доходов и расходов», в котором выделены отдельные группы расходов, связанные с деятельностью обслуживающих производств, со срочными сделками, расходами на освоение природных ресурсов и др.

Расходы, связанные с работой обслуживающих производств (жилищно-коммунальное хозяйство, социально-культурная сфера и т. п.), организации-налогоплательщики сравнивают с доходами, полученными от реализации их услуг, а налоговую базу определяют отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

При возникновении убытка (отрицательная разница между доходами и расходами) необходимо подтвердить этот результат данными бухгалтерского учета для увеличения убытка, полученного от основной деятельности.

Сравнение доходов и расходов производится по каждому виду услуг, оказываемых при использовании объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовых комбинатов и иных служб.

Если такое сравнение не может быть произведено, то организация-налогоплательщик может перенести полученный убыток на срок, не превышающий 10 лет, и направить на его погашение прибыли, полученную только от этих видов деятельности.

Например, предприятие-налогоплательщик имеет три подразделения обслуживающих производств. По первому подразделению А прибыль составила 200 тыс. руб., по второму Б — убыток составил 120 тыс. руб., по третьему В — убыток составил 180 тыс. руб. Следовательно, налогоплательщик получил убыток в сумме 100 тыс. руб. (200 000 - 120 000 - 180 000).

Вторым видом деятельности, по которому формируется отдельный финансовый результат, являются срочные сделки. Под ними понимаются сделки, исполнение которых осуществляется сторонами не ранее третьего рабочего дня после их заключения.

Финансовые инструменты срочных сделок (далее — ФИСС) подразделяются на ФИСС, обращающиеся на организованном рынке, и ФИСС, не обращающиеся на организованном рынке.

В первом случае необходимо соблюдение следующих условий:

- порядок заключения, обращения и исполнения сделки устанавливается организатором торговли, имеющим право на проведение операций в соответствии с законодательством;
- информация о ценах публикуется в средствах массовой информации (включая электронные) или может быть предоставлена заинтересованному лицу в течение 3 лет после даты совершения операции.

Следует отметить, что налогоплательщик имеет право самостоятельно квалифицировать сделку либо как сделку с финансовыми инструментами, либо как сделку на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения.

Критерии отнесения сделок к соответствующей категории должны быть определены налогоплательщиком в учетной политике.

При совершении указанных сделок возникают понятия вариационной маржи, под которой понимается сумма денежных средств, рассчитываемая организатором торговли и получаемая (уплачиваемая) участниками срочных сделок, а также операций хеджирования. Под такими операциями понимаются операции с финансовыми инструментами срочных сделок, совершаемые в целях компенсации возможных убытков из-за изменения цены или иного показателя объекта хеджирования, под которым понимаются активы, обязательства или потоки денежных средств, связанные с ожидаемыми сделками. При этом налогоплательщик представляет расчет, подтверждающий снижение размера возможных убытков по сделкам с объектом хеджирования.

При квалификации сделки, как операции хеджирования, налогоплательщик-хеджер должен быть непосредственно связан с поставляемым товаром (работой, услугой) по роду своей деятельности либо должен осуществить операции, базисным активом которых является объект хеджирования. При этом базисным активом является предмет срочной сделки (иностранная валюта, ценные бумаги, имущественные права, процентные ставки, кредитные ресурсы и др.).

К расходам, связанным с операциями с опционными контрактами, биржевыми фьючерсами (например, страхование рисков по валютным, кредитным и иным операциям), относятся:

- биржевой сбор;
- клиринговый сбор;
- комиссия брокера;

- премии по сделкам с опционами;
- депозитарный сбор (при поставках базисных активов по контрактам);
- расходы по переводу неденежных активов для исполнения поставки;
- расходы на информационное обеспечение, уплачиваемые бирже; комиссия брокера;
- курсовые разницы по сделкам с иностранной валютой.

Рассмотрим пример (цифры условные).

Пример

25 декабря 2002 г. банком была заключена форвардная сделка на покупку 500 000 долл. США по курсу 33 руб. Дата исполнения сделки — 15 января 2003 г. Курс ЦБ РФ на 25 декабря 2002 г. - 30 руб./долл. США, курс ЦБ РФ на 31 декабря 2002 г. - 31 руб./долл. США; курс ЦБ РФ на 15 января 2003 г. - 31 руб./долл. США.

В качестве доходов и расходов покупателя и продавца принимаются:

- а) разница между курсом сделки и официальным курсом ЦБ РФ на дату заключения сделки;
- б) сальдо разниц от даты заключения сделки до последнего дня отчетного (налогового) периода.

Здесь:

- 1) расходы на 25 декабря 2002 г. $(30 - 33) \times 500\,000 = -1\,500\,000$ руб.;
- 2) доходы на 31 декабря 2002 г. $(31 - 30) \times 500\,000 = +500\,000$ руб.;
- 3) убыток по операции с финансовыми инструментами: $(-1\,500\,000 + 500\,000) = -1\,000\,000$ руб.

При расчете налоговой базы за январь 2003 г. учитывается финансовый результат от проведения операции по форвардному контракту: на 15 января 2003 г. $(32 - 31) \times 500\,000 = +500\,000$ руб.

Порядок ведения налогового учета по операциям реализации и иного выбытия ценных бумаг, определенный ст. 328, 329 НК РФ, предполагает выделение двух категорий ценных бумаг: обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Доходом по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, признается выручка от продажи в соответствии с условиями договора.

При реализации ценных бумаг расходом признается цена приобретения реализованных ценных бумаг, рассчитанная налогоплательщи-

ком исходя из принятого им метода учета ценных бумаг (ФИФО, ЛИФО или по стоимости единицы).

По ценным бумагам (за исключением государственных и муниципальных ценных бумаг) доходы от операций по их продаже и иному выбытию определяются исходя:

- из цены реализации;
- из суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику;
- из суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом (векселедателем), за исключением сумм процентного дохода, ранее учтенных при налогообложении.

Датой совершения сделки считается дата передачи ценной бумаги. Для ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, в качестве рыночной цены реализации или иного выбытия может быть принята фактическая цена.

К расходам по операциям с ценными бумагами относятся:

- расходы по приобретению в соответствии с условиями договора, имеющие документальное подтверждение;
- сумма накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченная налогоплательщиком продавцу ценной бумаги;
- оплаченная стоимость государственных ценных бумаг, полученных в результате новаций.

Соответственно, на финансовый результат при продаже ценных бумаг относятся расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг данной категории.

Налогоплательщик-акционер, реализующий акции, полученные им при увеличении уставного капитала акционерного общества, определяет доход в виде разницы между ценой реализации и первоначально оплаченной стоимостью акции, скорректированной с учетом изменения количества акций при увеличении уставного капитала.

Пример

На балансе организации находятся 100 акций акционерного общества «Альфа» с номинальной стоимостью 100 руб., цена приобретения **150** руб., всего на сумму 15 000 руб.

В результате увеличения уставного капитала за счет собственных источников (эмиссионного дохода, прибыли) акционерного общества «Альфа» организацией получено еще 50 акций номинальной стоимостью

100 руб. Стоимость акций при увеличении уставного капитала за счет собственных средств акционерного общества в момент их получения налогом не облагается (ст. 251 подп. 15 п. 1 НК РФ).

Из общего количества акций продано 70 шт. по цене 120 руб. на сумму 8400 руб.

Определим первоначальную стоимость оплаченных акций (с учетом поступивших): 15 000 руб.: (100 шт. + 50 шт.) = 100 руб.

Тогда прибыль от реализации для целей налогообложения составит:

8400 руб. - (70 шт. x 100 руб.) = 1400 руб.

Налогоплательщики, получившие убыток от операций с ценными бумагами в предшествующем отчетном (налоговом) периоде, имеют право уменьшить налоговую базу в отчетном периоде на сумму указанных убытков, т. е. перенести убытки на будущее на условиях, установленных ст. 283 НК РФ. Иными словами, налогоплательщик имеет право осуществить перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за периодом, в котором получен убыток. Вместе с тем налогоплательщик может перенести на текущий налоговый период сумму убытка предшествующего периода, которая не должна превышать 30 % налоговой базы, исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, то перенос их на будущее производится в той очередности, в которой они понесены. Если же налогоплательщик, понесший убытки, осуществляет реорганизацию, то налогоплательщик-преемник вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемой организацией до момента реорганизации.

Операцией РЕПО считаются сделки по продаже (покупке) эмиссионных ценных бумаг в случае, если в договоре на продажу (покупку) таких бумаг оговорена обязанность сторон по проведению обратных сделок. Датами покупки (продажи) признаются даты реализации данных ценных бумаг. Расчет налоговой базы по операциям РЕПО производится как продавцом, так и покупателем исходя из условий договора на продажу ценных бумаг с обязательством обратного выкупа.

Если сделки по операциям РЕПО не соответствуют положениям ст. 282 НК РФ, т. е. они превышают 6 месяцев, то сделка может быть пролонгирована на срок, не превышающий количество дней от даты исполнения сделки по условиям договора до конца отчетного периода.

Если указанные сделки не соответствуют иным положениям ст. 282 НК РФ, то налогообложение этих сделок осуществляется в общем порядке, установленном для операций с ценными бумагами.

Рассмотрим цифровой пример по сделкам РЕПО.

Пример

Исходные данные приведены в табл. 4.1.

Таблица 4.1
Данные по сделкам РЕПО

Показатели	Дата сделки РЕПО	Цена договора купли-продажи по сделке РЕПО
1-я часть РЕПО	1 марта 2004 г.	200 руб.
2-я часть РЕПО (обязательная покупка)	31 мая 2004 г.	210 руб.

Расчет ставки РЕПО для продавца и покупателя:

ставка РЕПО = $(210 - 200) : 100 \times 365 : 91 = 0,4 \%$.

Для налогоплательщиков производятся следующие расчеты:

для первой стороны РЕПО:

- при определении налоговой базы за январь-март 2004 года в состав внереализационных расходов включаются проценты в размере 0,64 руб. $((200 \times 0,4\%) \times 30 : 365)$;
- при определении налоговой базы за январь-июнь 2004 г. в состав вне-реализационных расходов включаются проценты в размере 1,46 руб. $((0,64 \text{ руб.} + 200 \times 0,4 \%) \times 61 : 365)$;

для второй стороны РЕПО:

- при определении налоговой базы за январь-март 2004 г. в состав вне-реализационных доходов включаются проценты в размере 0,64 руб. $((200 \times 0,4\%) \times 30 : 365)$;
- при определении налоговой базы по налогу на прибыль за январь-апрель 2004 г. в состав внепроизводственных доходов включаются проценты в размере 0,69 руб. $((0,64 + 200 \times 0,4 \%) \times 30 : 365)$.

При расчете налоговой базы за январь-май 2004 г. в состав внереализационных доходов включаются проценты в размере 0,7 руб. $((0,69 \text{ руб.} + 200 \times 0,4\%) \times 31 : 365)$.

Порядок формирования налоговой базы при осуществлении сделок РЕПО определяется ст. 280, 282, 284 НК РФ. Что касается особенностей определения налоговой базы по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами, то при налогообложении сделок по реализации этих ценных бумаг цена их учитывается без процентного (купонного) дохода, приходящегося на время владения налогоплательщиком этими бумагами, выплата которого предусмотрена

условиями выпуска таких ценных бумаг. Иными словами, по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых в цену сделки включается часть накопленного купонного дохода, выручка уменьшается на эту величину купонного дохода, приходящегося на время владения указанной ценной бумагой.

Доход в виде процентов может быть признан на дату продажи ценных бумаг по договору купли-продажи либо на дату выплаты процентов на основании выписки банка. С процентного дохода по указанным ценным бумагам РФ, полученным российскими организациями в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации по постановлению Правительства РФ от 20 июля 1998 г. № 843, налог взимается по ставке 15 % за время владения этими ценными бумагами, т. е. с даты обмена до даты реализации.

В соответствии с действующими международными принципами бухгалтерского учета метод начисления является основным методом признания доходов и расходов организации. В российской практике используются два метода — начисления и кассовый. Метод начисления закреплен в ст. 271, 272 главы 25 НК РФ. Суть его заключается в признании доходов и расходов в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, имущества (работ, услуг) или имущественных прав. При этом организациям предоставлено право самостоятельно распределять доходы и расходы, используя принцип равномерности, если доходы относятся к нескольким отчетным периодам, а связь между доходами и расходами может быть определена только косвенным путем.

В ст. 272 НК РФ определен порядок признания расходов при использовании метода начисления. Общий принцип признания расходов состоит в том, что расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы оплаты. При этом по сделкам с конкретными сроками исполнения расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они возникают, а по сделкам со сроком более одного отчетного периода может быть применен принцип равномерного формирования расходов. В тех же случаях, когда расходы организации-налогоплательщика не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, они распределяются пропорционально доле дохода по видам деятельности в суммарном объеме доходов.

Вторым методом, возможность использования которого закреплена в НК РФ (ст. 273), является кассовый метод. Условие его применения — получение организацией в среднем за предыдущие четыре квартала суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не более 1 млн руб. за каждый квартал.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления имущества или имущественных прав. Соответственно, расходами признаются затраты после их фактической оплаты, т. е. после прекращения встречного обязательства приобретателем перед продавцом. При этом признание расходов осуществляется согласно ст. 273 НК РФ.

В заключение следует отметить, что доходы и расходы организаций-налогоплательщиков учитываются в денежной форме. При этом доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая товарообменные операции, учитываются по цене сделки (ст. 40 НК РФ). Внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, при определении налоговой базы также учитываются по цене сделки.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаются: для российских организаций — доходы за вычетом произведенных расходов; для иностранных организаций, работающих в РФ через постоянные представительства, — доходы, полученные представительством за вычетом произведенных расходов; для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в РФ и не связанные с предпринимательской деятельностью, а именно — дивиденды, выплачиваемые иностранной организации-акционеру российскими организациями; доходы, получаемые иностранной организацией в результате распределения прибыли или имущества, включая ликвидацию; процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации, ценные бумаги; доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ; доходы от сдачи в аренду (субаренду) имущества на территории РФ, включая лизинг; доходы от международных перевозок; штрафы и пени за нарушение российскими государственными организациями, исполнительными органами местного самоуправления, лицами договорных обязательств; иные аналогичные доходы.

В соответствии со ст. 265 подп. 7 п. 1. НК РФ в состав внереализационных расходов включаются расходы организации-налогоплательщика, использующего принцип начисления, на формирование резервов

по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ). При этом внереализационные расходы уменьшаются по факту формирования указанных резервов в том периоде, когда они фактически созданы.

В НК РФ (ст. 266) дано определение сомнительного долга, под которым понимается любая задолженность перед организацией-налогоплательщиком в случае, если она не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Организации имеют право создавать указанные резервы, а суммы отчислений в них включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. При этом сумма резерва по сомнительным долгам определяется на основе инвентаризации дебиторской задолженности, проводимой по состоянию на последний день отчетного (налогового) периода. Порядок формирования резерва осуществляется следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения более 90 дней — в сумму резерва включается вся сумма задолженности, выявленная в результате инвентаризации;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней — в сумму резерва включаются 50 % от суммы задолженности, выявленной в результате инвентаризации;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней отчисления в сумму резерва не увеличиваются.

В НК РФ (ст. 266) определено, что сумма создаваемого резерва не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Важно отметить, что для покрытия дебиторской задолженности за счет резерва по сомнительным долгам необходимо наличие договора между организацией-налогоплательщиком и контрагентом.

На практике под эту категорию в части дебиторской задолженности не подпадают операции с дочерними (зависимыми) обществами, задолженность по переплатам в бюджет по налогам и сборам; задолженность по переплатам в государственные внебюджетные фонды; задолженность работников организации по возмещению материального ущерба; задолженность за подотчетными лицами, а также штрафы, пени, неустойки и другие виды задолженности, в частности задолжен-

ность по договорам уступки права требования, так как эта задолженность возникла не по договорам самого налогоплательщика, а путем ее приобретения в качестве права требования долга.

Для определения и подтверждения безнадежных долгов необходимо проведение ежеквартальной инвентаризации. При этом сумма безнадежных долгов сравнивается с величиной резерва по сомнительным долгам. Если сумма резерва меньше суммы безнадежных долгов, то отрицательная разница включается в состав расходов текущего периода. Затем исчисляется предельная величина резерва на отчетную дату (с учетом 10%-ного ограничения в соответствии со ст. 266 п. 4 НК РФ). Очевидно, что отчисления в пределах этой величины будут признаны расходами на отчетную дату. Если сумма резерва больше суммы безнадежных долгов, то она признается неиспользованным резервом, который подлежит включению в состав доходов текущего периода.

Например, по результатам инвентаризации за 1-е полугодие по состоянию на 30 июня сомнительная задолженность составила 50 000 руб. и сроком возникновения более 45 дней, не менее 90 дней, а задолженность со сроком более 90 дней — 120 000 руб. Следовательно, максимальный размер резерва за полугодие составляет 145 000 руб. (50 000 руб. $\times$ 50 % + 120 000 руб.). Доходы от реализации составили за полугодие 1 500 000 руб. Следовательно, резерв за полугодие, который может сформировать организация-налогоплательщик, — 145 000 руб. С учетом 10%-ного ограничения от объема реализации в сумме 150 000 руб. максимальная сумма резерва — 145 000 руб. — меньше этой суммы (145 000 руб. < 150 000 руб.). Таким образом, дополнительные расходы во втором квартале составили 95 000 руб. (145 000 руб. - 50 000 руб.). При налогообложении организации за полугодие будет принята сумма 145 000 руб. По аналогичной методологии формируется резерв сомнительной задолженности за отчетный год.

Учет резервов по сомнительным долгам ведется в организациях на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». При создании резервов производится запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». При списании организацией долгов, признанных ранее сомнительными, записи производятся в корреспонденции: дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредит счетов учета расчетов с дебиторами (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Присоединение сумм неиспользованных резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного года отражается записью по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Сумма резерва по сомнительным долгам, не использованная в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена организацией на следующий отчетный период с корректировкой создаваемого резерва на сумму переходящей разницы. Если же сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного периода, то разница включается в состав внереализационных доходов отчетного периода, и наоборот.

4.3. Учет отложенных активов и обязательств при расчете налога на прибыль

В связи с утверждением ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» возникает необходимость использования в практике финансового и налогового учета отложенных налоговых активов и обязательств.

Под отложенным активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде. Отложенные налоговые активы признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычислительные временные разницы, при условии существования вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующие отчетные периоды.

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом отчетном периоде. Они подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые. Вычитаемые формируются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей учета и налогообложения;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, товаров, работ в отчетном периоде для целей учета и налогообложения;
- применения разных правил признания остаточной стоимости и расходов по продаже объектов основных средств для целей учета и налогообложения;

- излишне уплаченного налога, сумма которого принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем отчетном периоде;
- убытка, не принятого для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде и перенесенного на будущие отчетные периоды в целях налогообложения;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов для налогообложения, а для бухгалтерского учета — принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей учета и налогообложения;
- признания для целей бухгалтерского учета выручки от продажи продукции (товаров, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности, процентных доходов, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- применения разных правил отражения процентов, уплачиваемых за кредиты, займы, для целей учета и налогообложения;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- иные аналогичные различия.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц в отчетном периоде на ставку налога на прибыль.

Пример

ЗАО «Сигма» приняла 3 февраля 2004 г. к бухгалтерскому учету объект основных средств (станок) на сумму 200 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль — 24 %.

В соответствии с учетной политикой фирма начисляет амортизацию по данному налоговому активу по способу уменьшаемого остатка, а для целей налогообложения прибыли — по линейному методу.

При составлении бухгалтерской отчетности за 2004 г. ЗАО «Сигма» применительно к данному объекту определяет амортизацию (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Начисление амортизации по основному средству

Показатели	Показатели для целей бухгалтерского учета, руб.	Показатели для целей исчисления налога на прибыль, руб.
1. Принят объект основных средств 3 февраля 2004 г. со сроком полезного использования 5 лет	200 000	200 000
2. Сумма амортизации за 2004 г.	80 000	40 000
3. Балансовая стоимость объекта на 1 января 2005 г. (стр. 1 - стр. 2)	120 000	160 000

Тогда вычитаемая временная разница при определении налогооблагаемой базы составит 40 000 руб. (80 000 руб. - 40 000 руб.). Отложенный налоговый актив за 2004 г. составляет (40 000 руб. $\times$ 24 %): 100 = 9600 руб.

Наряду с понятием отложенных налоговых активов в ПБУ 18/02 разработано понятие отложенных налоговых обязательств, под которыми понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде.

Отложенные налоговые обязательства определяются как произведение налогооблагаемых временных разниц отчетного периода на ставку налога на прибыль на отчетную дату и признаются в том отчетном периоде, когда они возникают.

Рассмотрим цифровой пример отложенного налогового обязательства по налогу на прибыль.

Пример

ЗАО «Сигма» приняла к учету объект основных средств (станок) 20 декабря 2003 г. на сумму 200 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль — 24 %.

Амортизация по объекту начисляется: для целей бухгалтерского учета — линейным методом, для целей налогового учета — нелинейным методом.

По данным бухгалтерской отчетности фирмы за 2004 г. получены следующие данные (табл. 4.3).

Таблица 4.3
Исходные данные для определения отложенного
налогового обязательства

Показатели	Показатели для целей бухгалтерского учета, руб.	Показатели для целей налогового учета, руб.
1. Принят станок 20 декабря 2003 г. со сроком полезного использования 5 лет	200 000	200 000
2. Сумма начисленной амортизации	24 000	80 000
3. Балансовая стоимость объекта на 1 января 2005 г. (стр. 1 - стр. 2)	176 000	120 000

Тогда налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы за 2004 г. составит 56 000 руб. (80 000 руб. - 24 000 руб.), а отложенное налоговое обязательство за 2004 г. — 13 440 руб. (56 000 руб. $\times$ 24%: 100).

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отражается по дебету аналогичного отдельного счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По мере погашения вычитаемых временных разниц запись на счетах производится в обратной корреспонденции, т. е. кредитруется счет 09 «Отложенные налоговые активы» и дебетуется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Если в текущем отчетном периоде не сформировалась налогооблагаемая прибыль, но ожидается ее наличие в следующих отчетных периодах, то сумма отложенного налогового актива будет оставаться на соответствующем счете до наступления отчетного периода, когда будет получена прибыль. При выбытии объекта сумма отложенного налогового актива списывается на дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Соответственно, отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По мере погашения временных разниц будут погашаться отложенные налоговые обязательства, т. е. будет дебетоваться счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» и кредитоваться счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Отложенное налоговое обязательство при списании того вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки». Аналитический учет ведется по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

В ПБУ 18/02 дано разъяснение по отражению в бухгалтерском балансе сумм отложенных активов и обязательств. Разрешено сальдировать сумму активов и обязательств при соблюдении следующих условий:

- в организации имеются подобные активы и обязательства;
- в организации указанные активы и обязательства принимаются при расчете налога на прибыль.

Отдельный раздел ПБУ 18/02 посвящен вопросам учета налога на прибыль. В нем сумма налога на прибыль определяется как условный расход (доход). Условный расход (доход) равняется величине бухгалтерской прибыли за отчетный период, умноженной на ставку налога на прибыль по законодательству РФ.

Сумма условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете на дебете счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Расходы (условные) по налогу на прибыль» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Соответственно, сумма условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Доходы (условные) по налогу на прибыль».

Вместе с тем в связи с необходимостью признания налога на прибыль для целей налогообложения условный расход (доход) корректируется на сумму отложенных активов и обязательств отчетного периода. Скорректированный результат называется текущим налогом на прибыль. В Положении дана схема корректировки условного расхода (дохода) по налогу на прибыль: Условный расход (доход) + Отложенный налоговый актив + Постоянное налоговое обязательство - Отложенное налоговое обязательство = Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).

В целях облегчения практических расчетов по текущему налогу на прибыль, отражаемому в Отчете о прибылях и убытках, в ПБУ 18/02

рассмотрен цифровой пример, который представляет собой типовой вариант расчета указанного налога и позволяет уяснить механизм действия отложенных активов и обязательств.

Пример

В Отчете о прибылях и убытках ЗАО «Сигма» за отчетный год бухгалтерская прибыль (до налогообложения) составила 125 000 руб.

Ставка налога — 24 %.

Отклонения налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской (корректировки) составили:

- превышение фактических представительских расходов по сравнению с ограничениями, принятыми для налогообложения, составили 2000 руб.;
- амортизационные отчисления для целей бухгалтерского учета составили 6000 руб., для целей налогового учета (с учетом вычетов) — 3000 руб.;
- начислены, но не получены дивиденды от долевого участия в деятельности ОАО «Альфа» 2200 руб.

Приведенные исходные данные обобщим в табл. 4.4 для понимания механизма формирования временных разниц.

Таблица 4.4
Формирование временных разниц

Виды доходов и расходов	Суммы, учитываемые при расчете бухгалтерской прибыли, руб.	Суммы, учитываемые при расчете налогооблагаемой прибыли, руб.	Временные разницы отчетного периода, руб.
1. Представительские расходы	17 000	15 000	2000 (постоянная разница)
2. Сумма амортизации	6000	3000	3000 (вычитаемая разница)
3. Дивиденды от долевого участия в ОАО «Альфа»	2200		2200 (облагаемая временная разница)

Расчет текущего налога на прибыль.

1. Условный расход по налогу на прибыль
(125 000 руб. $\times$ 24 %): 100 = 30 000 руб.
2. Постоянное налоговое обязательство (разница)
(2000 руб. $\times$ 24 %): 100 = 480 руб.
3. Отложенный налоговый актив (разница)
(3000 руб. $\times$ 24 %): 100 = 720 руб.
4. Отложенное налоговое обязательство (разница)
(2200 руб. $\times$ 24 %): **100** = 528 руб.
5. Текущий налог на прибыль
(30 000 руб. + 480 руб. + 720 руб. - 528 руб.) - 30 672 руб.

Сумма текущего налога на прибыль (30 672 руб.), отраженная в Отчете о прибылях и убытках и в налоговой декларации, подлежит перечислению в доход бюджета.

Таблица 4,5

Корректировка бухгалтерской прибыли для определения текущего налога на прибыль

Показатели	Сумма, руб.
1. Бухгалтерская прибыль по Отчету о прибылях и убытках	125 000
2. Корректировка в сторону увеличения, в том числе:	5000
а) превышение представительских расходов по сравнению с налоговым законодательством;	2000
б) превышение сумм амортизационных отчислений по сравнению с принятыми для налогообложения (линейный способ)	3000
3. Корректировка в сторону уменьшения, в том числе:	2200
на сумму неполученных дивидендов от долевого участия	2200
4. Налогооблагаемая прибыль с учетом корректировки	127 800
5. Текущий налог на прибыль при ставке 24 %	30 672

Для проверки произведенного расчета может быть использована методика корректировки бухгалтерской прибыли для определения текущего налога на прибыль, представленная в табл. 4.5.

Текущий налог на прибыль за отчетный период (в нашем примере в сумме 30 672 руб.) должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

В бухгалтерской отчетности отложенные налоговые активы и налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов (отложенные активы) и долгосрочных обязательств (отложенные налоговые обязательства). При этом отложенные налоговые активы, обязательства, включая постоянные обязательства, текущий налог на прибыль, отражаются в Отчете о прибылях и убытках. Что касается условных расходов (доходов) по налогу на прибыль, постоянных и временных разниц, влияющих на корректировку условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, отложенных налоговых активов и обязательств, включая постоянные, а также причины изменения налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом, то они обязательно раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Глава 5

Учет финансовых вложений, капитала и обязательств организации

В этой главе мы рассмотрим состав финансовых вложений и особенности бухгалтерского учета, отражение в бухгалтерском учете капитала организации, особенности бухгалтерского учета кредитов и займов и затрат по их обслуживанию, формирования и учета резервов, а также вопросы нормативного регулирования дебиторской и кредиторской задолженности.

5.1. Учет финансовых вложений

В процессе реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в РФ Минфином России разработано и утверждено приказом от 10 декабря 2002 г. № 126н ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», в котором определены принципы формирования в бухгалтерском учете и отчетности организаций (кроме кредитных и бюджетных) информации о финансовых вложениях. Оно применяется, в частности, в отношении организаций — профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, имеющих особенности в учете финансовых вложений.

К финансовым вложениям относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других организаций, включая долговые в виде облигаций и векселей с установленной датой и стоимостью погашения; вклады в уставные капиталы других организаций, включая дочерние и зависимые хозяйственные общества; займы другим организациям; депозитные вклады в кредитных организациях; дебиторская задолженность, возникшая вследствие уступки права требования; вклады организации — товарища по договору простого товарищества.

Условия принятия к бухгалтерскому учету этих активов включают:

- наличие правильно оформленных документов на право организации владеть финансовыми активами и получать денежные средства;

- переход к организации финансовых рисков в связи с финансовыми вложениями (например, риск ликвидности, риск неплатежеспособности должника, риск изменения цены и др.);
- способность приносить организации доход в будущем в виде процентов, дивидендов, прироста стоимости вследствие разницы в продажной и покупной стоимости либо обмена и т. п.

В ПБУ 19/02 четко сформулированы правила отнесения объектов к финансовым вложениям, за исключением следующих:

- собственных акций, выкупленных у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселей, выданных организации-продавцу при расчетах за продукцию, работы, услуги;
- вложений в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, которое предоставляется за плату во временное владение и пользование в целях получения дохода;
- драгоценных металлов, ювелирных изделий, произведений искусства, приобретенных не для осуществления обычных видов деятельности.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений определяется организацией самостоятельно, например партия, серия однородных финансовых вложений и т. п.

Бухгалтерский учет финансовых вложений ведется на синтетическом счете 58 «Финансовые вложения», который в аналитическом разрезе ведется по субсчетам: 1 «Паи и акции», 2 «Долговые ценные бумаги», 3 «Предоставленные займы», 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Аналитический учет по государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций ведется в следующем разрезе: наименование эмитента, название ценной бумаги, номер, серия, номинальная цена, цена покупки, расходы по приобретению, количество приобретения, дата покупки, дата продажи, место хранения.

В аналитическом учете может быть сформирована дополнительная информация по группам (видам) ценных бумаг.

Важным методологическим вопросом является оценка финансовых вложений — первоначальная и последующая.

Под первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, понимается сумма фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов. К таким затратам могут быть отнесены:

- суммы, уплачиваемые продавцу по договору купли-продажи;
- суммы, уплачиваемые за информационные или консультационные услуги по приобретению ценных бумаг. Если эти услуги не влияют на решение организации об их приобретении, то стоимость услуг у коммерческих организаций относится на финансовые результаты (в составе операционных расходов), а у некоммерческих организаций — на увеличение расходов того отчетного периода, когда было принято решение об отказе от приобретения;
- вознаграждения посреднической организации за услуги по приобретению ценных бумаг;
- иные затраты, связанные с приобретением указанных активов.

Если финансовые вложения осуществляются за счет кредитов и займов, то их учет ведется по правилам, установленным ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 15/01 «Учет кредитов и займов». При этом общехозяйственные расходы включаются в фактические затраты только в том случае, если они связаны непосредственно с приобретением этих активов.

Суммовые разницы, возникающие при оплате активов в рублях в сумме, эквивалентной иностранной валюте на дату совершения сделки, увеличивают (уменьшают) финансовые вложения на момент их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал, является их денежная оценка, согласованная учредителями организации, а финансовых вложений, полученных безвозмездно, — их текущая рыночная стоимость на рынке ценных бумаг на дату принятия к бухгалтерскому учету, либо сумма денежных средств, полученных в результате продажи ценных бумаг, по которым не определяется их рыночная стоимость.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам с оплатой неденежными средствами, признается стоимость приобретения аналогичных активов.

При приобретении финансовых вложений со стоимостью в иностранной валюте определяется их рублевый эквивалент по курсу ЦБ РФ, действующему на дату их принятия к учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений может изменяться, поэтому в ПБУ 19/02 предусмотрены два варианта последующей оценки финансовых вложений — по текущей рыночной стоимости и по первоначальной стоимости.

В первом случае финансовые вложения отражаются в финансовой отчетности на конец года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такая корректировка может проводиться ежемесячно или ежеквартально. Разница в оценке относится на финансовые результаты (в составе операционных доходов и расходов) у коммерческих организаций или на увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации, т. е. дебетуется счет 58 «Финансовые вложения» и кредитруется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Во втором случае финансовые вложения отражаются в учете и отчетности по первоначальной стоимости. При этом по долговым ценным бумагам организации могут относить разницу между номинальной и первоначальной стоимостью на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе операционных доходов и расходов) или на увеличение (уменьшение) расходов у некоммерческой организации равномерно в течение срока их обращения.

Разрешено также производить оценку долговых ценных бумаг по дисконтированной стоимости без отражения в учетных записях.

Выбытие финансовых вложений и способы их оценки по каждой группе (виду) рассмотрены в отдельном разделе ПБУ 19/02.

Выбытие таких активов может быть связано с их продажей, погашением, безвозмездной передачей, вкладом в уставный капитал других организаций, вкладом по договору простого товарищества и др.

При этом подробно рассмотрена методология оценки финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. В этой ситуации оценка таких активов может осуществляться одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Способ оценки должен быть отражен в учетной политике.

По первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы финансовых вложений (серия, партия, однородная совокупность) оцениваются вклады в уставные капиталы других организаций (кроме акционерных обществ), депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность в связи с уступкой права требования.

По средней первоначальной стоимости оцениваются ценные бумаги по каждому виду при их выбытии. При этом первоначальная стоимость остатка каждого вида ценных бумаг на начало месяца плюс поступление за месяц делятся на их количество на начало месяца плюс поступление за месяц.

Оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения ценных бумаг (способ ФИФО) основана на принципе их списания в последовательности поступления, т. е. первая партия на приход, первая — в расход. Иными словами, первое списание ценных бумаг оценивается по стоимости первых поступлений. Соответственно, при применении этого способа оценки остатки ценных бумаг на конец месяца принимаются по первоначальной стоимости последних по времени приобретения активов.

Рассмотрим методику оценки по предложенным способам на конкретных примерах.

Пример. Методика оценки финансовых вложений

1. Способ оценки по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых **вложений**.

При этом способе оценки стоимость выбывающих финансовых вложений равна их первоначальной стоимости по данным бухгалтерского учета. За единицу принимаются партия, серия, однородная совокупность вложений.

2. Способ оценки по средней первоначальной стоимости выбывших ценных бумаг.

Рассмотрим порядок расчета.

Исходные данные представлены в табл. 5.1.

Таблица 5.1
Данные учета ценных бумаг

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
1 апреля	100	20	2000	—	—	—	100	20	2000
10 апреля	30	50	1500	40	—	—	90	—	—

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
15 апреля	50	70	3500	90	-	-	50	-	-
20 апреля	70	75	5250	-	-	-	120	-	-
Итого	250	-	12 250	130	49	6370	120	49	5880

Этот способ получил название скользящей средней первоначальной стоимости и может быть использован для определения средней первоначальной стоимости на любую дату внутри месяца.

3. Способ оценки по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Исходные данные представлены в табл. 5.2.

Таблица 5.2
Данные учета ценных бумаг для оценки по способу ФИФО

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.	Количество	Цена за ед., тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
1 апреля	100	20	2000	-	-	-	100	-	-
10 апреля	30	50	1500	40	-	-	90	-	-
15 апреля	50	70	3500	90	-	-	50	-	-
20 апреля	70	75	5250	-	-	-	120	-	-
Итого	250	-	12 250	130	26,92	3500	120	72,9	8750

Расчет:

- 1) стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца по стоимости последних поступлений:
 $(70 \times 75) + 120 - 70 + 70 = 8750$ тыс. руб.;
- 2) стоимость выбывших ценных бумаг:
 $12\,250 - 8750 - 3500$ тыс. руб.;
- 3) стоимость единицы выбывших ценных бумаг:
 $3500 : 130 = 26,92$ тыс. руб.

Этот способ можно применять в течение месяца на любую дату. В ПБУ 19/02 он назван способом скользящей ФИФО.

Доходы и расходы по финансовым вложениям определены ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. В соответствии с ними доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности, а расходы — операционными расходами (например, расходы по предоставлению займов, по оплате услуг банка и т. п.).

В ПБУ 19/02 рассмотрена важная проблема, связанная с методологией обесценения финансовых вложений. Обесценение — это снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод от этих вложений. В этой связи возникает необходимость исчисления расчетной стоимости финансовых вложений, представляющей собой разницу между их стоимостью по данным учета и суммой снижения стоимости. Соответственно, в бухгалтерской отчетности отражается учетная стоимость финансовых вложений за вычетом суммы резерва, создаваемого под их обесценение.

Условия устойчивого снижения стоимости финансовых вложений могут быть сведены к следующим:

- на отчетную дату и предшествующую отчетную дату учетная стоимость существенно выше расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений изменялась в сторону уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют предпосылки повышения расчетной стоимости в будущем.

Наиболее характерными примерами обесценения финансовых вложений являются следующие ситуации:

- организация — эмитент ценных бумаг объявлена банкротом с соответствующим обесценением ее собственных ценных бумаг, включая ценные бумаги у должника по договору займа;
- конъюнктура рынка аналогичных ценных бумаг при совершении сделок по ценам ниже их учетной стоимости;

- существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при прогнозировании этого процесса в будущем.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений позволяет организации создать резерв под их обесценение на сумму разницы между их учетной и расчетной стоимостью. При этом коммерческие организации формируют его за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов), а некоммерческие — за счет увеличения расходов.

Созданию резерва должна предшествовать проверка наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Она проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года, а также на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Сумма созданного резерва может корректироваться в зависимости от увеличения или уменьшения расчетной стоимости финансовых активов по сравнению с их учетной стоимостью. При выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в состав резерва, необходима его корректировка у коммерческих организаций за счет финансовых результатов (в составе операционных доходов) либо за счет уменьшения расходов — у некоммерческих организаций. Такая корректировка производится либо в конце отчетного года, либо в конце отчетного периода внутри года.

Как уже отмечалось, резерв создается по каждому виду ценных бумаг, по каждому эмитенту на сумму разницы между учетной и рыночной стоимостью независимо от сохранения или увеличения стоимости всех ценных бумаг, принадлежащих организации.

Сумма резерва отражается на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Аналитический учет к этому счету ведется по каждому резерву, а записи по созданию резервов производятся заключительными оборотами отчетного года.

Сумма созданного резерва относится на финансовый результат деятельности организации через счет 91 «Прочие доходы и расходы», т. е. при создании резерва дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Следует отметить, что в результате этой записи не меняется учетная стоимость инвестиций в ценные бумаги, отражаемая на счете 58 «Финансовые вложения». Однако балансовая стоимость этих вложений представляет собой алгебраическую сумму учетной стоимости и резерва, т. е. рыночную стоимость.

Если по итогам года рыночная стоимость вложений в ценные бумаги повысилась по сравнению с суммой резерва под обесценение, то сумма резерва корректируется до полного восстановления средств из резерва на счете прочих доходов и расходов, т. е. дебетуется счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и кредитуются счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При выбытии вложений в ценные бумаги, по которым ранее был создан резерв, сумма резерва перечисляется с дебета счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Иными словами, перед составлением годового отчета неиспользованная часть резерва присоединяется к финансовому результату отчетного года.

К прочим финансовым вложениям относятся вклады в уставные капиталы других организаций, вклады в простое товарищество (совместную деятельность), депозитные сертификаты и др.

Учет вкладов ведется на счете 58 «Финансовые вложения» по соответствующим субсчетам. Так, учет вкладов в простое товарищество (совместную деятельность) ведется на счете 58, субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества», на котором отражается наличие и движение вкладов в общее имущество.

Предоставление вклада отражается по дебету счета 58, субсчет 4 И кредиту счета 51 «Расчет счета» (денежный вклад). Передача иного выделенного имущества осуществляется через счет 91 «Прочие доходы и расходы», на котором отражается разница в оценке активов по учетной стоимости и по договору простого товарищества. При прекращении договора возврат имущества показывается по дебету счетов учета имущества и кредиту счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 4.

Депозитные сертификаты, как ценные бумаги, подтверждают права держателя сертификата (вкладчика) на получение в банке суммы вклада и процентов по нему по истечении установленного срока. Они могут быть краткосрочными (до 12 месяцев) и долгосрочными (более 12 месяцев). При увеличении в банке денежных средств в счет вклада по депозитным сертификатам дебетуется счет 58 «Финансовые вложения» по соответствующему субсчету и кредитуются счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета». Возврат вклада и процентов держателю сертификата отражается по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 58 «Финансовые вложения». При продаже сертификата другой организации или физическому лицу дебетуются счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредитуются счет 91 «Прочие доходы и расходы».

К прочим финансовым вложениям относятся сделки по уступке права требования, т. е. организация может приобрести дебиторскую задолженность другой организации на основе уступки прав требования к третьему лицу. В обычной практике организация приобретает дебиторскую задолженность с дисконтом, а предъявляет ее к погашению третьему лицу по полной стоимости. Разница является доходом организации. На счетах бухгалтерского учета эти процедуры отражаются следующим образом.

На сумму фактической оплаты приобретенной дебиторской задолженности:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»

К-тсч. 51 «Расчетные счета».

На сумму фактических поступлений от организации-должника:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

На учетную стоимость приобретенной дебиторской задолженности:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 58 «Финансовые вложения».

Сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы» по этой сделке в конце года списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

В бухгалтерской отчетности с учетом требования существенности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки финансовых вложений (по видам) при их выбытии;
- о последствиях изменения способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и сумма разницы между текущей и предыдущей оценкой финансовых вложений;
- стоимость долговых ценных бумаг, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, с исчислением разницы между первоначальной и номинальной стоимостью этих бумаг в течение срока их обращения;
- стоимость и виды ценных бумаг, переданных в залог;
- стоимость и виды ценных бумаг, переданных другим организациям (кроме продажи);
- по предоставленным займам и долговым ценным бумагам — их дисконтированная стоимость с раскрытием в пояснениях к бух-

галтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках способов дисконтирования;

- данные о резерве под обесценение финансовых вложений, созданного и использованного в отчетном году (по видам финансовых вложений).

Разработка ПБУ 19/02 в соответствии с МСФО явилась важным этапом перехода к международным нормам и правилам функционирования учетных процедур по движению финансовых вложений для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов.

Особую важность имеет разработка вопросов оценки, особенно при выбытии финансовых вложений, что позволяет использовать разные варианты оценки указанных активов, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. Выбор этих вариантов оценки по видам (группе) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

В НК РФ (ст. 280, 281, 282) четко определены операции, доходы по которым служат налоговой базой по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги. К таким операциям относятся:

- сделки купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- сделки купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на рынке ценных бумаг;
- срочные сделки с финансовыми инструментами, базисным активом по которым являются ценные бумаги;
- сделки с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемые доверительным управляющим в пользу учредителя (выгодоприобретателя) доверительного управления, являющегося физическим лицом.

При этом под финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом которых являются ценные бумаги, понимаются фьючерсные и опционные биржевые сделки.

В общем виде финансовый результат по операциям купли-продажи ценных бумаг определяется как сумма доходов по совокупности сделок с ценными бумагами соответствующей категории, совершенных в течение налогового периода, за вычетом суммы убытков.

Доход (убыток) по конкретной сделке купли-продажи ценных бумаг представляет собой разницу между выручкой от реализации цен-

ных бумаг и расходами на их приобретение, реализацию, хранение, включая возмещения профессиональному участнику рынка ценных бумаг. Указанные сделки должны иметь документальное подтверждение произведенных расходов, к которым относятся:

- суммы, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором;
- суммы оплаты услуг, оказываемых депозитарием;
- биржевой сбор;
- суммы комиссионных отчислений профессиональным участникам рынка ценных бумаг;
- суммы оплаты услуг регистраторов сделок;
- другие расходы, связанные с куплей-продажей ценных бумаг.

Ценные бумаги в связи с операциями их купли-продажи подразделяются на обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг и не обращающиеся на этом рынке. К первым относятся ценные бумаги, допущенные к обращению у организаторов торговли, которые имеют лицензию федерального органа по регулированию рынка ценных бумаг. В противном случае ценные бумаги относятся к не обращающимся на рынке.

Финансовый результат (доход) от операций купли-продажи ценных бумаг уменьшается на сумму процентов по ставке рефинансирования ЦБ РФ по средствам, привлеченным для совершения сделки. Убыток от этих операций определяется исходя из предельной границы колебаний рыночной цены по данному виду ценных бумаг.

Налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям по срочным сделкам с финансовыми инструментами определяется по окончании налогового периода или до его окончания налоговым агентом, выступающим в качестве брокера или доверительного управляющего.

По операциям срочных сделок с финансовыми инструментами налоговая база представляет собой разницу между положительными и отрицательными результатами, полученными от переоценки обязательств, прав требований по заключенным сделкам и исполнения срочных сделок (с учетом оплаты услуг биржевых посредников и биржи). При этом налоговая база увеличивается на сумму премий, полученных по сделкам с опционами, и уменьшается на сумму премий, уплаченных по этим сделкам.

При осуществлении срочных сделок доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления налоговая база определяется как доход, полученный по результатам налогового периода,

в виде разницы между положительными и отрицательными результатами от переоценки обязательств и прав требования.

Если при осуществлении доверительного управления проводятся сделки с ценными бумагами различных категорий или возникают иные виды доходов (например, доходы в виде дивидендов, процентов), то налоговая база определяется отдельно по каждой категории ценных бумаг и по каждому виду дохода. Соответственно, убыток по этим операциям, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления, уменьшает доходы по этим операциям, т. е. по операциям с ценными бумагами соответствующей категории.

Налоговая база по операциям доверительного управления определяется либо на дату окончания налогового периода, либо на дату выплаты денежных средств до окончания налогового периода. Налог подлежит уплате в течение одного месяца после окончания налогового периода или даты выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг). В последнем случае налог уплачивается с доли полученного дохода, т. е. рассчитывается как произведение общей суммы дохода на отношение суммы выплаты к стоимостной оценке ценных бумаг (денежных средств), находящихся в доверительном управлении. При проведении выплат в денежной или натуральной форме из средств, находящихся в доверительном управлении, более одного раза в налоговом периоде расчет производится нарастающим итогом за вычетом ранее уплаченных сумм налога.

Выплата осуществляется путем перечисления денежных средств на счет в банке физического лица или на счет третьего лица по требованию физического лица.

В бухгалтерском учете операции по купле-продаже ценных бумаг отражаются на счетах следующим образом.

Оплачены денежными средствами стоимость приобретенных акций и расходы, связанные с их покупкой:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч.: 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Оплата акций произведена неденежными средствами (объектами основных средств):

а) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 01 «Основные средства» (на основе акта приемки-передачи).

Переход права собственности на приобретенные акции к инвестору:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы, причитающиеся с покупателя за проданные акции:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Списывается учетная стоимость проданных акций:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 58 «Финансовые вложения».

Списываются дополнительные расходы, связанные с продажей акций:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства».

Отражается сумма дохода от продажи акций:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Зачислены на расчетный счет инвестора денежные средства в счет дивидендов:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отражается сумма налога на доходы, который уплачивается у источника выплаты дивидендов:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отражается сумма налога на доходы, который уплачивается у источника выплаты дивидендов:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Следует отметить, что в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, дивиденды представляют собой выручку от обычной деятельности и отражаются по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Таким образом, методология исчисления налога на доходы по операциям с ценными бумагами определяет общие принципы формирования финансовых результатов по этим сделкам. Однако они конкретизируются в зависимости от характера операций и вида ценных

бумаг, что, безусловно, должно быть принято во внимание при формировании налоговой базы.

5.2. Учет капитала организации

В зарубежной практике капитал рассматривается как инвестированные средства в компании (предприятия), которые принадлежат собственникам (владельцам), а не долгосрочным или краткосрочным кредиторам. **Величина капитала** определяется известным уравнением: активы минус обязательства. При этом активы формируются путем вложений акционеров и кредиторов в основные средства и другие активы, а потому превышение активов после вычета обязательств образует собственность акционеров.

Иными словами, **активы** определяются как будущие экономические выгоды, контролируемые компанией и накопленные в результате прошлых операций. Например, оборудование, показанное в финансовом отчете, рассматривается не как объект, а как ожидаемые экономические выгоды в результате его использования.

В зарубежной практике активы показываются в балансе по первоначальной стоимости (совокупность прошлых стоимостей), текущей стоимости (стоимость продажи) и будущей стоимости (дебиторы минус оценочный резерв). Указанные суммы представляются в денежном выражении для отражения затрат, связанных с приобретением или содержанием активов. Однако реальность оценки рыночных операций приводит к необходимости использовать первоначальную стоимость, а не текущую рыночную стоимость, которая отражала бы реальную стоимость активов на отчетную дату, т. е. текущие затраты на приобретение активов.

Данные о текущей стоимости полезны для принятия решений, связанных как с внутренней, так и внешней деятельностью компаний. Значения текущей стоимости являются индикаторами рыночной оценки будущих доходов в результате использования активов. Она содержит элемент неопределенности. Однако принцип текущей стоимости закреплен в *МСФО 40 «Инвестиционная собственность»*, где для нефинансовых (долгосрочных) активов установлена модель учета по цене продажи (справедливой оценке) для отражения в финансовой отчетности.

Справедливая стоимость характеризуется суммой денежных средств или их эквивалентов, на которую можно обменять актив при соверше-

нии сделки между хорошо осведомленными, не зависимыми друг от друга сторонами.

Существование справедливой стоимости возможно только в условиях действующего предприятия (организации), не имеющего намерения или необходимости ликвидироваться, существенно сокращать масштабы своей деятельности либо осуществлять операции на невыгодных условиях.

Наилучшей базой для определения справедливой стоимости при наличии активного рынка является рыночная стоимость. При отсутствии активного рынка могут быть использованы различные способы оценки:

- цена последней аналогичной сделки, если с момента ее проведения до отчетной даты не произошло существенных изменений экономических условий;
- сопоставление с текущей рыночной стоимостью другого сходного объекта;
- анализ дисконтированных денежных потоков.

Первоначальная стоимость определяет затраты при приобретении активов с точки зрения получения будущих выгод. Любое отклонение от этой стоимости учитывается только при реализации активов и формировании финансового результата. Специалисты, критикующие методологию оценки по первоначальной стоимости, исходят из того, что она не раскрывает текущую стоимость активов и акционеры не могут оценить торговое предложение покупателя с точки зрения истинной стоимости.

Однако в большинстве развитых зарубежных стран используется принцип первоначальной стоимости, который обеспечивает точные данные об операциях прошлых периодов, свободен от предвзятых оценок, легко проверяется на документальной основе.

Вопросы оценки имеют большое значение при формировании капитала организации и определении финансовой устойчивости.

В современной российской экономике капитал организации является самостоятельным объектом бухгалтерского учета. Как в зарубежной, так и в отечественной практике используется принцип первоначальной стоимости с исчислением для целей финансовой отчетности и восстановительной стоимости при переоценке. Основу собственного капитала юридического лица составляет уставный капитал, зафиксированный в учредительных документах.

В соответствии с ГК РФ **уставный капитал** может формироваться в виде:

- складочного капитала — в полном товариществе и товариществе на вере;
- паевого либо неделимого фонда — в производственном кооперативе (артели);
- уставного капитала — в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;
- уставного фонда — в унитарных государственных и муниципальных предприятиях.

В уставный капитал включаются суммы вкладов, первоначально инвестированных собственниками (учредителями, участниками) в имущество организации. В ГК РФ определены: размер, состав, сроки, порядок внесения вкладов участниками, принцип оценки вкладов при взносе и изъятии, порядок изменения долей участников, их ответственность за нарушение обязательств по вкладам. Иными словами, принцип оценки активов лежит в основе формирования уставного капитала и его изменений в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

В действующем Плате счетов для учета уставного капитала организации предназначен **счет 80 «Уставный капитал»**, на котором отражается информация о состоянии и движении капитала. Счет 80 «Уставный капитал» является пассивным, а его кредитовое сальдо должно соответствовать размеру уставного капитала в учредительных документах организации. Отсюда следует, что записи по счету при формировании капитала производятся на основе учредительных документов, а при изменениях (увеличении, уменьшении) капитала — на основе перерегистрации этих документов. В организационно-правовом плане своевременность перерегистрации величины уставного капитала играет важную роль при формировании резервного капитала, при осуществлении эмиссии акций и облигаций акционерного общества и т. п.

После государственной регистрации организации уставный капитал в сумме вкладов участников (учредителей) отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал», а поступление вкладов учредителей — по дебету счетов учета денежных средств и других ценностей (50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 07 «Оборудование к установке»; 08 «Вложения по внеоборотные активы»; 10 «Материалы» и др.) и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Изменение величины уставного капитала может быть связано как с его увеличением за счет привлечения дополнительных средств учредителей, дополнительной эмиссии акций, направления дополнительной нераспределенной чистой прибыли, резервного капитала, начисленного учредительского дохода (дивидендов) и т. п., так и с его уменьшением при выходе участников (учредителей) из состава организации, выкупе акций акционерным обществом (с последующим аннулированием), доведении величины уставного капитала до стоимости чистых активов и погашении за счет него непокрытого убытка, изъятии части уставного фонда унитарного предприятия и т. п. Увеличение уставного капитала отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету взаимосвязанных счетов 75 «Расчеты с учредителями» (привлечение дополнительных средств учредителей); 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (направление нераспределенной чистой прибыли); 83 «Добавочный капитал» (направление средств добавочного капитала) и т. п. Соответственно, уменьшение уставного капитала отражается по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту следующих счетов: 75 «Расчеты с учредителями» (выход участников из состава организации); 81 «Собственные акции (доли)» (выкуп акций с последующим аннулированием); 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации) и т. п.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен обеспечить формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций. Порядок ведения такого учета определяется самой организацией.

На счете 80 «Уставный капитал» учитываются также состояние и движение вкладов в общее имущество по договорам простого товарищества. В этом случае счет может быть назван «Вклады товарищей», а имущество, внесенное в счет вкладов, отражается по дебету соответствующих счетов (51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 01 «Основные средства»; 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 80 «Вклады товарищей». При возврате имущества при прекращении договора простого товарищества запись на счетах дается в обратной корреспонденции.

Как в зарубежной, так и в российской практике учета в составе капитала организации показывается формирование и движение добавочного капитала. Для этого используется **счет 83 «Добавочный капитал»**-. По кредиту данного счета отражается формирование этого капитала за счет прироста стоимости внеоборотных активов в результате их

переоценки, а также суммы разницы между продажей и номинальной стоимостью акций, полученной путем продажи акций по цене выше номинала. В первом случае дебетуются счета 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке» и др., кредитуется счет 83 «Добавочный капитал», во втором — дебетуется счет 75 «Расчеты с учредителями», кредитуется счет 83 «Добавочный капитал».

Увеличение добавочного капитала может быть связано:

- с увеличением имущества в результате осуществления капитальных вложений за счет нераспределенной прибыли; пополнением собственных оборотных средств в процессе распределения между участниками нераспределенной прибыли (Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», К-т сч. 83 «Добавочный капитал»);
- с получением эмиссионного дохода, представляющего собой сумму превышения продажной цены акций над номинальной в акционерных обществах открытого типа (Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», К-т сч. 83 «Добавочный капитал»);
- с получением положительной курсовой разницы, представляющей разность между официальным курсом иностранной валюты на дату ее внесения в уставный капитал и курсом валюты на дату государственной регистрации учредительных документов (Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», К-т сч. 83 «Добавочный капитал»).

По дебету счета 83 «Добавочный капитал» записи производятся в следующих случаях:

- при погашении сумм снижения стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки (Д-т сч. 83 «Добавочный капитал», К-т сч. 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке» и др.);
- при направлении средств на увеличение уставного капитала (Д-т сч. 83 «Добавочный капитал», К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» либо 80 «Уставный капитал»);
- при распределении сумм между учредителями организации (Д-т сч. 83 «Добавочный капитал», К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»).

Формирование резервного капитала связано с необходимостью возмещения убытков по результатам финансово-хозяйственной де-

тельности, а также с выплатой доходов инвесторам и кредиторам при недостатке прибыли. Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала используется **счет 82 «Резервный капитал»**. Отчисления в резервный капитал производятся за счет нераспределенной прибыли, т. е. дебетуется счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуется счет 82 «Резервный капитал». Критерием создания резервного капитала служит величина уставного капитала (не менее 15 % от суммы уставного капитала акционерного общества). Использование средств резервного капитала связано с необходимостью:

- покрытия убытка организации за отчетный год в части сумм резервного капитала (Д-т сч. 82 «Резервный капитал», К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»);
- погашения облигаций акционерного общества (Д-т сч. 82 «Резервный капитал», К-т сч.: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

Помимо собственного организации могут обладать заемным капиталом.

В международной практике учета заемный капитал (*Debt capital*) предприятия (компании) рассматривается как капитал, полученный в результате выпуска облигаций. Такие компании-эмитенты должны обеспечить владельцам облигаций возврат номинала этих ценных бумаг и выплату процентов.

Аналогичная практика, связанная с выпуском облигаций, целевых займов, характерна и для отечественных организаций, формирующих заемный капитал. Правовая основа этого процесса определена ГК РФ (ст. 814, 815, 816).

В соответствии с законодательством облигацией признается ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок возмещения номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю такие права на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Если в отношении акций, выпущенных и реализованных акционером, организация-эмитент не обязана выплачивать ежегодные дивиденды и возвращать акционерам их первоначальные инвестиции, то в отношении облигаций фиксированные обязательства имеют правовую основу и делают заемный капитал более рискованным источни-

ком капитала, чем собственный. Иными словами, инвестиции в акции являются более рискованными, чем в облигации, а потому акционеры ожидают от этих вложений большей прибыли, включая и ожидаемый рост рыночной цены самих акций.

Следовательно, с точки зрения организации-эмитента акции являются более дорогостоящим источником капитала, чем облигации. В силу этого при разработке структуры своего долгосрочного капитала эмитенту целесообразно определить оптимальное соотношение между собственным капиталом, имеющим относительно низкий уровень риска при сравнительно низкой стоимости, и заемным капиталом, имеющим относительно высокий уровень риска при сравнительно низкой стоимости.

Если в структуре долгосрочного капитала компании относительно высока доля заемного капитала, то делается вывод о ее достаточно сильной финансовой зависимости, т. е. риск невыполнения взятых на себя обязательств увеличивается.

Для оценки соотношения между собственным и заемным капиталом может быть использован коэффициент удельного веса заемного капитала K_z , представляющий собой отношение величины заемного капитала к общей величине долгосрочного капитала организации:

$$K_z = \frac{\text{Заемный капитал (долгосрочные обязательства)}}{\text{Заемный капитал} + \text{собственный капитал}}$$

В мировой практике удельный вес заемного капитала компаний производственной сферы варьируется, но не превышает 50 %.

Для расчета аналогичного коэффициента по данным годовой бухгалтерской отчетности отечественных компаний могут быть использованы показатели форм отчетности о движении капитала и движении заемных средств приложений к бухгалтерскому балансу. При этом числовые значения коэффициента могут быть приближены к международной практике. Указанный показатель хорошо вписывается в действующий порядок анализа финансовой устойчивости коммерческих организаций и может быть использован инвесторами, кредиторами и другими пользователями для оценки риска вложений, невыполнения обязательств по расчетам и т. п.

Для отражения хозяйственных операций при продаже на финансовых биржах или иным путем выпущенных облигаций и других ценных бумаг используется счет продаж, по дебету которого отражаются

учетная стоимость и коммерческие расходы по их выпуску, а по кредиту — выручка от продажи на фондовой бирже по цене продажи.

Организации — покупатели ценных бумаг производят их оплату, включая расходы по приобретению, на основе договора. При этом дебетуется счет 76 «Расчет с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуются 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета». При оплате ценных бумаг неденежными средствами (имуществом) производится запись по дебету счета 76 «Расчет с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуются счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» (в зависимости от вида передаваемого имущества). Одновременно производится списание имущества с соответствующих счетов на основе актов приема-передачи основных средств, нематериальных активов, накладных на отпуск материалов на сторону и т. п.

При этом дебетуются счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуются счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы».

Приобретенные ценные бумаги зачисляются на счет 58 «Финансовые вложения», если покупатель будет получать экономические выгоды в будущем в виде дивидендов, процентов и т. д. и к нему переходят финансовые риски, например риски изменения цены, ликвидности и др. При выполнении этих условий в бухгалтерском учете инвестора производится запись по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 76 «Расчет с разными дебиторами и кредиторами».

Организация-покупатель несет расходы по обслуживанию ценных бумаг (оплата услуг банка, оплата услуг депозитария за хранение ценных бумаг и др.). Такие расходы являются операционными и по мере их возникновения списываются на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов.

5.3. Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию

Формирование бухгалтерской информации о затратах юридического лица по полученным кредитам и займам, включая коммерческий и товарный кредиты, а также по привлеченным средствам путем выпуска и продажи облигаций, векселей определено ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», которое, однако, не применяется к договорам государственного займа и беспроцентным договорам займа.

Основанием для отражения в бухгалтерском учете суммы задолженности по займам и кредитам является кредитный договор или договор займа. Задолженность определяется в сумме фактических поступивших денежных средств на счета организации, т. е. дебетуются счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредитуются счета 66 «Расчет по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». При неполном поступлении средств на счета заемщика сумма недополученных по договору средств указывается в пояснительной записке к годовому отчету.

Как известно, задолженность организации-заемщика подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. В свою очередь, задолженность может быть срочной и просроченной.

В п. 5 ПБУ 15/01 даны критерии отнесения задолженности к тому или иному виду:

- краткосрочной задолженностью является задолженность по кредитам и займам, срок погашения которой по условиям договора не превышает 12 месяцев;
- долгосрочной задолженностью считается задолженность по кредитам и займам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев;
- срочной задолженностью является задолженность по кредитам и займам, срок погашения которой по договору не наступил или продлен;
- просроченной задолженностью является задолженность по кредитам и займам, по которым истек срок погашения по условиям договора.

Организациям-заемщикам предоставлено право осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную. Такой перевод производится заемщиком в тот момент, когда по условиям договора до погашения суммы долга остается 365 дней.

При невыполнении обязательств по своевременному погашению задолженности организация-заемщик должна произвести перевод срочной задолженности в просроченную в день, следующий за датой погашения кредита или займа по договору.

Наряду с кредитами и займами заемщики могут осуществлять привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций. При этом аналитический учет задолженности ведется по отдельным займам и кредитам и видам заемных обязательств. Задолженность по заемным средствам (кредитам, займам, заемным обяза-

тельствам), выраженная в иностранной валюте, должна быть пересчитана в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. При отсутствии курса ЦБ РФ задолженность пересчитывается по курсу, определяемому по соглашению сторон.

При возврате заемщиком суммы долга по кредитам, займам и заемным обязательствам записи на счетах производятся по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Затраты по полученным займам и кредитам должны быть признаны в том отчетном периоде, в котором они произведены, кроме той части затрат, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. В п. 13 ПБУ 15/01 инвестиционный актив определяется как объект имущества, для подготовки к использованию которого требуется значительное время. К таким активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и т. п., которые требуют большого времени и затрат на их приобретение, строительство. Если такие объекты приобретаются с целью перепродажи, то они учитываются как товары и к инвестиционным активам не относятся.

Затраты по получению кредитов и займов, согласно п. 11 ПБУ 15/01, включают:

- проценты за полученные кредиты и займы;
- проценты, дисконт¹ по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
- дополнительные затраты в связи с получением кредитов и займов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- курсовые и суммовые разницы, относящиеся на проценты по кредитам и займам в иностранной валюте, которые исчисляются с момента начисления процентов до их фактического погашения.

Затраты по полученным кредитам и займам включаются в состав операционных расходов и списываются на финансовый результат, согласно п. 14 ПБУ 15/01. Однако если организация-заемщик использует полученные кредиты и займы для предварительной оплаты счетов за материально-производственные запасы, работы и услуги или для выдачи авансов, то расходы по обслуживанию займов и кредитов списываются на увеличение дебиторской задолженности по счету 62

¹ Поддисконтом понимают разницу между суммой выданного векселя и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов.

«Расчеты с покупателями и заказчиками», т. е. дебетуется счет 62 и кредитуется счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» либо 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При поступлении материальных ценностей, выполнении работ и т. п. проценты по полученным на эти цели кредитам и займам отражаются в составе операционных расходов организации-заемщика.

На конец отчетного периода задолженность заемщика по кредитам и займам отражается в бухгалтерском учете вместе с причитающимися к оплате процентами.

Проценты, дисконт по выданным заемным обязательствам (векселям, облигациям) учитываются заемщиком следующим образом:

- по выданным векселям организация-векселедатель отражает задолженность как кредиторскую. Сумма процентов, причитающихся векселедержателю, включается организацией-заемщиком в состав операционных расходов, а в целях равномерного ежемесячного включения сумм причитающихся процентов организация-векселедатель может учитывать их в составе расходов будущих периодов;
- по размещенным облигациям организация-эмитент отражает их номинальную стоимость как кредиторскую задолженность, а в целях равномерного включения сумм, причитающихся к уплате организации-заимодавцу, они учитываются эмитентом в составе расходов будущих периодов.

Как уже отмечалось, в состав расходов по займам и кредитам у заемщика включаются дополнительные затраты, связанные:

- с оказанием заемщику юридических и консультационных услуг;
- с осуществлением копировально-множительных услуг;
- с оплатой налогов и сборов в соответствии с законодательством;
- с проведением экспертиз;
- с потреблением услуг связи;
- с другими затратами, возникающими в связи с получением займов, кредитов и размещением заемных обязательств.

Перечисленные расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они были произведены. Как сказано в ПБУ 15/01, такие расходы могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность, а после погашения включаются в состав операционных расходов.

Затраты по полученным займам и кредитам, относящиеся к приобретению или строительству инвестиционного актива, должны включаться в его стоимость с погашением путем начисления амортизации

(за исключением объектов, по которым не предусмотрено начисление амортизации).

По объектам, стоимость которых не амортизируется, затраты по полученным займам и кредитам включаются в состав текущих расходов организации и подлежат включению в финансовый результат (за исключением случаев, когда организация использует средства полученных займов и кредитов для предварительной оплаты товарно-материальных запасов, работ, услуг).

Затраты по полученным займам и кредитам, связанные со строительством или приобретением инвестиционных активов, включаются в их первоначальную стоимость, если организация-заемщик ожидает в будущем получение экономических выгод и это необходимо для управленческих нужд организации. Следует обратить внимание на то, что затраты по полученным займам и кредитам в связи с приобретением инвестиционного актива уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве краткосрочных или долгосрочных финансовых вложений. Уменьшение затрат по займам на величину дохода должно быть подтверждено расчетом фактически полученного дохода.

В ПБУ 15/01 определены условия включения затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционных активов. К ним, согласно п. 27, относятся:

- возникновение расходов по приобретению или строительству инвестиционного актива;
- фактическое начало работ по созданию инвестиционного актива;
- фактические затраты по займам и кредитам или обязательства по этим объектам заимствования.

Если в течение периода, превышающего 3 месяца, прекращены работы по строительству инвестиционного актива, то включение затрат по полученным на эти цели займам и кредитам в первоначальную стоимость приостанавливается, а подобные затраты включаются в текущие расходы организации.

Если в течение строительства возникает необходимость в дополнительном согласовании технических или организационных вопросов, то это обстоятельство не считается прекращением работ.

В п. 28 ПБУ 15/01 определено использование средневзвешенной процентной ставки при приобретении инвестиционных активов. Такие ставки применяются в случаях приобретения инвестиционных активов за счет заемных средств, полученных на другие цели. В этом

случае величина средневзвешенной ставки определяется по сумме всех займов и кредитов, не погашенных в течение отчетного периода (за исключением сумм этих займов, полученных специально для финансирования конкретного объекта инвестиционных активов).

Порядок расчета средневзвешенной ставки затрат по займам и кредитам и сумм, подлежащих включению в первоначальную стоимость инвестиционных активов, представлен в табл. 5.3.

Таблица 5.3

Расчет средневзвешенной ставки затрат по займам и кредитам

№ п/п	Содержание показателя	Сумма, тыс. руб.
1.	Средневзвешенная сумма займов и кредитов, не погашенных в течение отчетного периода, в том числе полученных для финансирования приобретения инвестиционных активов	120 000 110 000
2.	Остаток неиспользованных займов и кредитов на начало отчетного периода, в том числе полученных для финансирования приобретения инвестиционных активов	10 000 6000
3.	Получено займов и кредитов в течение отчетного периода, в том числе предназначенных для финансирования приобретения инвестиционных активов	60 000 50 000
4.	Фактически направлено займов и кредитов на финансирование приобретения инвестиционных активов в течение отчетного периода, из них за счет заемных средств, предназначенных на общие цели 57 000 - 50 000 + 6000	57 000 1000
5.	Общая сумма затрат, связанных с использованием займов и кредитов в отчетном периоде, в том числе по займам и кредитам, предназначенным для финансирования приобретения инвестиционных активов	800 600
6.	Средневзвешенная ставка затрат по займам и кредитам, предназначенным на общие цели	2 %
7.	Сумма затрат по займам и кредитам, подлежащая включению в первоначальную стоимость приобретения инвестиционных активов $600 + 1000 \times 2\%$	620

Средневзвешенная ставка займов и кредитов (при условии ее применения) подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности.

В ПБУ 15/01 определено, что включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционных активов прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса по видам активов, которые его формируют.

Если же инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету, но с его использованием начаты фактический выпуск продукции, выполнение работ, то включение затрат по займам и кредитам в первоначальную стоимость прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

В п. 32 ПБУ 15/01 определен состав показателей, подлежащих включению в состав бухгалтерской отчетности, а именно:

- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- порядок списания дополнительных затрат по займам;
- способы начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- порядок учета доходов от временного вложения заемных средств;
- наличие и движение задолженности по основным видам займов и кредитов;
- сроки погашения основных видов займов и кредитов;
- затраты по займам и кредитам, включаемые в состав операционных расходов и в первоначальную стоимость инвестиционных активов.

Применение ПБУ 15/01 позволяет организациям упорядочить систему расчетов по займам и кредитам, выявить финансовые результаты их использования в хозяйственной деятельности.

5.4. Нормативное регулирование дебиторской и кредиторской задолженности

В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ) объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе финансово-хозяйственной деятельности. Значительный удельный вес в перечне объектов учета занимают обязательства организации, возникающие в результате

формирования дебиторской и кредиторской задолженности. При этом усиливается роль финансовой бухгалтерии, которая при массовых неплатежах и сложности расчетов с покупателями и поставщиками должна давать заключение о финансовом состоянии (платежеспособности, доходности) предприятия.

Уровень текущей платежеспособности, финансовой устойчивости, экономические и финансовые условия предприятия (затоваренность, нуждаемость в денежной наличности и т. п.) вызывают необходимость управления дебиторской и кредиторской задолженностью, которая ранжируется по срокам возникновения.

Информация для управления задолженностью обеспечивается данными бухгалтерского учета, формируемыми на счетах расчетов: по дебиторской — на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.; по кредиторской — на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Последний дает в основном информацию о расчетах с разными организациями по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями, научными организациями и т. п.), с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками, и др. Счета, предназначенные для учета дебиторской задолженности, имеют дебетовое сальдо; для учета кредиторской задолженности — кредитовое сальдо. По счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» сальдо выводится раздельно в части дебиторской и кредиторской задолженности.

Ранжирование задолженности по срокам погашения, согласно заключенным договорам, осуществляется с момента принятия обязательств к бухгалтерскому учету: до 1 года — краткосрочная, более 1 года — долгосрочная.

В этой связи усиливаются роль и значение аналитического учета задолженности, который ведется по каждой организации, выступающей по отношению к данному предприятию в роли поставщика или покупателя, а также по срокам ее погашения непосредственно на основе первичных документов. При этом установленные в договорах поставки сроки погашения, включая предельные, определяются Указом Президента РФ от 20 декабря 1994 г. № 2204 «Об обеспечении правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)» и постановлением Правительства РФ от 18 июля 1995 г. № 817 «О мерах по обеспечению правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)».

В соответствии со ст. 12 закона РФ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ организации обязаны проводить инвентаризацию обязательств, в ходе которой проверяется, документально подтверждается и оценивается состояние дебиторской и кредиторской задолженности.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев ее обязательного проведения, в частности перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. При этом особое внимание обращается на списание просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, так как существует прямая взаимосвязь порядка списания такой задолженности с формированием налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Иными словами, по истечении сроков исковой давности дебиторская и кредиторская задолженность списывается на финансовые результаты организации. В соответствии со ст. 196 ГК РФ этот срок составляет 3 года.

На основании Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ определен порядок списания обязательств, который в процессе его осуществления регламентируется статьями Гражданского и Арбитражного процессуального кодексов РФ.

Списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, должно быть своевременным. В противном случае налоговые органы могут признать ее неучтенным внереализационным доходом, так как она подлежит отнесению на финансовые результаты организации.

При списании дебиторской задолженности необходимо принимать во внимание, что в соответствии с действующими законодательными и нормативными актами РФ эта задолженность подразделяется на истребованную и неистребованную. Каждый из этих видов дебиторской задолженности имеет свой порядок списания.

К истребованной относится задолженность, по которой организация-кредитор приняла предусмотренные законодательством меры по ее возврату. К ним могут быть отнесены: досудебные меры и предъявление иска в арбитражный суд.

В тех случаях, когда в договоре на поставку товаров (выполнение работ) предусмотрен раздел «Разрешение споров» или «Урегулирование споров», то до передачи дела в арбитражный суд должны быть соблюдены все досудебные условия урегулирования спора.

Предприятию-должнику направляется претензионное письмо с указанием:

- основания претензии;
- суммы претензии и ее обоснования;
- прочих сведений, предусмотренных условиями договора или законодательством РФ.

Письмо подписывается руководителем и главным бухгалтером организации и высылается должнику заказной почтой. Организация-дебитор должна дать ответ на это письмо в течение 30 дней. В противном случае арбитражный суд может возложить на должника судебные расходы независимо от результата урегулирования спора (ст. 95 Арбитражного процессуального кодекса РФ от 5 мая 1995 г. № 70-ФЗ).

Предъявление иска в арбитражный суд связано с обоснованием обязательств по исковому требованию и соблюдением порядка досудебного урегулирования спора с должником.

Предъявление иска в арбитражный суд оформляется документами, подтверждающими:

- уплату государственной пошлины;
- направление копий искового заявления вместе с приложенными документами должнику;
- соблюдение досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком;
- обстоятельства, на которых основываются исковые требования.

Следует отметить, что предъявление иска является обязательным условием истребования дебиторской задолженности. При соблюдении перечисленных мер дебиторскую задолженность можно считать истребованной, что дает основание к ее списанию на финансовые результаты по приказу руководителя организации. При создании за счет прибыли резерва по сомнительным долгам, если это предусмотрено учетной политикой, записи на счетах производятся следующим образом.

Образование резерва по сомнительным долгам отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие доходы»
К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание в течение года безнадежной к получению либо просроченной задолженности отражается записью:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К-т сч.: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Следует отметить, что сомнительным долгом считается дебиторская задолженность организации, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями. Действующими нормативными документами организациям предоставлено право создавать указанный резерв для списания долгов, возникших вследствие невыполнения обязательств по расчетам с другими юридическими и физическими лицами за продукцию, товары, услуги. Величина резерва определяется по каждому долгу в зависимости от платежеспособности должника и оценки вероятности полного или частичного погашения долга. Обязательным условием создания резерва является истребование дебиторской задолженности в соответствии с действующим порядком.

Создание и использование резерва по сомнительным долгам связано с возникновением конкретной задолженности, а потому аналитический учет к счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому должнику.

Следует подчеркнуть, что неистребованные до конца года создания данного резерва суммы присоединяются к прибыли отчетного года записью по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 99 «Прибыли И убытки».

Организации-кредиторы, имеющие подтверждающие документы о нереальности взыскания дебиторской задолженности, имеют право (ст. 419 ГК РФ) списать ее на финансовые результаты до истечения срока исковой давности. Это возможно, в частности, при ликвидации юридического лица, выступающего в роли организации-должника, по которой прекращены обязательства по расчетам.

В этом случае производится запись о ликвидации юридического лица в Едином государственном реестре, что оформляется справкой налоговой инспекции по месту нахождения организации-дебитора. Этот документ служит основанием для списания дебиторской задолженности на финансовые результаты организации-кредитора.

Другой аспект списания дебиторской задолженности связан с ее неистребованностью организацией-кредитором.

Неистребованной дебиторской задолженностью считается такая задолженность, по которой организацией-кредитором не приняты все возможные меры к ее возврату.

Особенности списания неистребованной дебиторской задолженности определяются постановлением Правительства РФ от 18 августа 1995 г. № 817, а также Указом Президента РФ № 2204 от 20 декабря 1994 г. — по обязательствам, возникшим после 1 января 1995 г. По таким обязательствам предельный срок их исполнения равен 3 месяцам с момента фактического получения товаров (выполнения работ, оказания услуг), а срок списания неистребованной дебиторской задолженности на убытки у кредиторов равен 4 месяцам со дня фактического получения должником товаров, услуг и т. п.

При этом неистребованная задолженность не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, тогда как истребованная задолженность уменьшает финансовый результат при налогообложении прибыли.

На практике имеют место случаи несвоевременного списания неистребованной дебиторской задолженности, которая продолжает оставаться на счетах 62, 76 и др. Это объясняется тем, что своевременно списанная задолженность (по истечении 4 месяцев) не уменьшает финансовый результат (прибыль), учитываемый при налогообложении. Очевидно, что в такой ситуации налоговые органы рассматривают нарушение порядка списания неистребованной дебиторской задолженности как снижение внереализационного дохода, подлежащего налогообложению.

При своевременном списании неистребованной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете производится запись:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»
К-тсч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Однако при налогообложении прибыли сумма списания указанной дебиторской задолженности восстанавливается, т. е. финансовый результат при налогообложении не уменьшается.

После списания как истребованная, так и неистребованная дебиторская задолженность отражается по дебету забалансового счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Эта задолженность должна учитываться за итогом баланса в течение 5 лет с момента списания для возможного ее взыскания в случае улучшения финансового положения организаций-должников.

На суммы фактически поступивших средств в результате взыскания ранее списанной на убыток задолженности делается следующая запись:

Д-т сч.: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Одновременно кредитруется забалансовый счет 007, который закрывается, так как для него, так же как и для других забалансовых счетов, характерна однократная запись. Как было отмечено, важным моментом, вытекающим из Указа Президента РФ от 20 декабря 1994 г. № 2204, является обязательное включение в условия договора на поставку товаров (работ, услуг) предельного срока исполнения обязательств по расчетам (не более 3 месяцев). Неисполнение условий договора может привести к тому, что сделки признаются ничтожными, а к сторонам предъявляются требования о взыскании в доход бюджета сумм, причитающихся по сделке: с организации-дебитора — всей суммы, полученной по сделке; с организации-кредитора — всей суммы, причитающейся по сделке.

Разновидностью правоотношений, связанных с регулированием дебиторской и кредиторской задолженности, является переход права кредитора к другому лицу, что оформляется договором уступки требования (цессии). При этом сторона, передающая право требования дебиторской задолженности, называется цедентом, а сторона, приобретающая это право, называется цессионарием. Для перехода права кредитора к другому лицу не нужно согласия должника, если иное не предусмотрено законом или договором (исключение составляют случаи, когда переход прав связан с личностью кредитора, например требования об алиментах, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью). Оформление процесса уступки требований осуществляется в соответствии с действующим порядком (ст. 389 ГК РФ), а именно:

- по сделкам, совершенным в простой письменной или нотариальной форме, уступка оформляется в письменной форме;
- по сделкам, требующим государственной регистрации, уступка требованию должна быть зарегистрирована;
- по сделкам с ордерными ценными бумагами уступка оформляется путем индоссамента на этой ценной бумаге.

Переход прав кредитора к другому лицу может осуществляться либо на основе закона, либо по договоренности сторон.

В первом случае наступление обстоятельств перехода прав кредитора может быть связано:

- с передачей прав кредитора в результате универсального правопреемства;
- решением суда о переводе прав кредитора на другое лицо;
- исполнением обязательств должника его поручителем (залогодателем);

- передачей страховщиком прав кредитора к должнику, ответственному за наступление страхового случая;
- других случаях, определенных законом.

Во втором случае уступка требований осуществляется на основе договора между сторонами, в котором предусматривается переход прав к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. Например, к новому кредитору переходят не только те права, которые обеспечивают исполнение обязательств, но и другие, связанные с получением дохода, в частности по неуплаченным процентам. При этом первоначальный кредитор отвечает перед новым кредитором за недействительность переданных требований, но не отвечает за неисполнение его требования должником. Исключения составляют случаи, когда первоначальный кредитор принял на себя поручительство за должника перед новым кредитором по договору.

Следует подчеркнуть, что действительность переданного требования другому лицу должна быть подтверждена не только письменным договором, индоссаментом и т. п., но и передачей документов, удостоверяющих право требования, и необходимых сведений для его удовлетворения. Это объясняется тем, что должник имеет право не исполнить обязательств новому кредитору до предъявления ему доказательств перехода права требования к новому лицу. Поэтому должнику следует направлять копию уведомления об уступке требования и смене кредитора (ст. 385 ГК РФ).

Если должник не был письменно уведомлен о передаче прав кредитора другому лицу, то новый кредитор принимает на себя риск неблагоприятных последствий, связанных с неисполнением обязательств.

Должник может выдвигать возражения против требований нового кредитора в том случае, если он имел эти возражения против первоначального кредитора к моменту получения уведомления об уступке требований.

Операции по уступке требований отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», который позволяет определить финансовый результат по таким операциям.

У цедента операции по договору *уступки требования* отражаются следующим образом.

На сумму договора цессии:

Д-тсч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

На сумму списания дебиторской задолженности по первоначальному договору:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На сумму сальдо по счету 91, субсчет 9 (субсчет 1 минус субсчет 2) ежемесячно списывается финансовый результат:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

На сумму возмещения уступленного требования:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На счетах организации — нового кредитора (**цессионария**) операции по *приобретению права требования* отражаются следующим образом.

На сумму затрат по приобретению права требования по договору:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На сумму уступленных прав, подтвержденных первоначальным кредитором:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

На сумму фактических затрат цессионария на приобретение прав требования:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 58 «Финансовые вложения».

На сумму сальдо по счету 91, субсчет 9 ежемесячно списывается финансовый результат:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

На сумму возмещения должником обязательств по установленному требованию:

Д-тсч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На сумму неполученных прежним кредитором процентов по сделке, если это обусловлено договором:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Наряду с уступкой требований организации могут осуществлять перевод долга (ст. 391, 393 ГК РФ) на другое лицо. При этом перевод долга допускается только с согласия кредитора. Форма такого перевода соответствует порядку, принятому по уступке требования (ст. 389 ГК РФ). Новый должник имеет право выдвигать свои возражения против требований кредитора, если эти возражения имели место в отношениях между кредитором и первоначальным должником.

Схема учетных записей аналогична приведенной выше.

Разновидностью отношений, связанных с переуступкой прав пользования, являются сублизинговые сделки. В соответствии с Федеральным законом РФ «О финансовой аренде (лизинге)» (от 29 января 2002 г. № 10-ФЗ) сублизинг как особый вид отношений, возникающих в связи с переуступкой прав пользования предметом лизинга третьему лицу, должен оформляться специальным договором сублизинга. При этом переуступка получателем третьему лицу своих обязательств по выплате лизинговых платежей лизингодателю не допускается.

При передаче предмета лизинга в сублизинг должно быть получено письменное согласие лизингодателя на осуществление этой операции.

Таким образом, сублизинг является разновидностью прав арендатора на пользование арендованным имуществом, когда арендатор с согласия арендодателя может передавать арендованное имущество в субаренду (ст. 615 п. 2 ГК РФ), но без уступки требования по обязательствам перед арендодателем. Поэтому не следует смешивать понятия уступки требований и переуступки прав пользования, что связано и с особенностями организации бухгалтерского учета.

Во всех рассмотренных случаях уступки и переуступки прав требований значительно возрастает роль аналитического учета в контроле за своевременностью расчетов по взысканию дебиторской задолженности, что укрепляет финансовое положение организаций-кредиторов и способствует соблюдению норм расчетных взаимоотношений между организациями.

Учет операций по доверительному управлению имуществом регулируется указаниями Минфина РФ по учету таких операций (приказ Минфина № 97н от 26 ноября 2001 г.).

Указания распространяются на все организации, которые являются юридическими лицами по законодательству РФ, при осуществлении ими договора доверительного управления.

Исключение составляют кредитные и страховые организации, а также организации, действующие в качестве профессиональных участников рынка ценных бумаг, бюджетные учреждения и негосударственные пенсионные фонды.

Регулирование имущественных отношений при исполнении данных договоров осуществляется на основе ст. 1018 ГК РФ, которая предусматривает обособление имущества, переданного в доверительное управление, как учредителя управления, так и доверительного управляющего. При этом доверительный управляющий ведет самостоятельный учет такого имущества с составлением отдельного баланса.

При совершении сделок с этим имуществом во всех первичных учетных документах после наименования или имени доверительного управляющего делается специальная пометка «Д. У.», а для отражения операций по доверительному управлению используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Хозяйственные операции, связанные с осуществлением договора, отражаются в документах как учредителей управления, так и выгодоприобретателей, в интересах которых действует доверительный управляющий.

Организации — учредители управления производят передачу имущества в доверительное управление по его стоимости на дату вступления в силу соответствующего договора, что должно быть подтверждено либо извещением об оприходовании имущества, либо первичными учетными документами (актами приема-передачи, накладными и т. п.), составленными доверительным управляющим с пометкой «Д. У.».

При этом производятся следующие записи на счетах.

На стоимость переданного имущества:

Д-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

К-т сч.: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения».

На сумму начисленной амортизации:

Д-т сч.: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

К-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

На сумму денежных средств, полученных учредителем управления в счет причитающейся прибыли:

Д-т сч.: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
К-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

На сумму возмещения убытков вследствие утраты или повреждения имущества, переданного в доверительное управление:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

На сумму возмещения упущенной выгоды от доверительного управления имуществом (ст. 1022 ГК РФ):

Д-тсч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

На сумму полученных учредителем управления средств в возмещение упущенной выгоды или порчи имущества:

Д-т сч.: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-тсч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате объектов учредителю управления в оценке по договору:

Д-т сч.: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др.

К-тсч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

На сумму начисленной амортизации по возвращенным объектам имущества:

Д-тсч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

К-тсч.: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Бухгалтерская отчетность учредителя управления включает показатели об активах, обязательствах, доходах, расходах и др., представленные доверительным управляющим. В баланс учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» не включаются.

Представление бухгалтерской отчетности осуществляется в общем порядке, а раскрытие информации, связанной с выполнением договора доверительного управления, производится в соответствии с ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам».

Если в соответствии с законодательством доверительное управление имуществом осуществляется в интересах выгодоприобретателя, то

записи на счетах бухгалтерского учета производятся следующим образом.

На сумму внереализационного дохода, причитающегося выгодоприобретателю:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

На сумму фактически поступивших средств:

Д-т сч.: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

На сумму возмещения упущенной выгоды за время доверительного управления имуществом, причитающейся выгодоприобретателю:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

На сумму поступления средств на счета выгодоприобретателя:

Д-т сч.: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Второй аспект учетных операций по договору доверительного управления имуществом связан с организацией бухгалтерского учета доверительным управляющим по каждому договору в отдельности. Такой учет ведется обособленно от операций, связанных с имуществом самого доверительного управляющего. При этом доверительным управляющим должен быть открыт отдельный банковский счет для расчетов по операциям, связанным с доверительным управлением имуществом. Соответственно, к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» открываются отдельные субсчета в разрезе каждого договора доверительного управления, а внутри них — в разрезе каждого учредителя управления и выгодополучателя.

Имущество, полученное доверительным управляющим от учредителя управления, отражается на счетах следующим образом.

На сумму полученного имущества по стоимости его в учете учредителя управления:

Д-т сч.: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения»

К-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

На сумму начисленной амортизации на момент получения имущества:

Д-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

К-т сч.: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Начисление амортизации в процессе доверительного управления имуществом производится в общем порядке в пределах срока полезного использования, принятого учредителем управления. При начислении амортизации дебетуются счета затрат и кредитуются счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Выпущенная в процессе доверительного управления готовая продукция, выполненные работы, приобретенные товарно-материальные ценности и ценные бумаги отражаются в бухгалтерском учете доверительного управляющего в сумме фактических затрат на приобретение, изготовление и т. п. по дебету счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и других и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Учет приобретения и создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений также ведется в общем порядке с отражением по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Если учредитель управления перечисляет доверительному управляющему денежные средства для осуществления долгосрочных инвестиций, то дебетуются счета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета») и кредитуются счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

В соответствии с заключенным договором доверительный управляющий перечисляет учредителю управления причитающуюся сумму дохода, что отражается по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»).

Суммы возмещения расходов, произведенных доверительным управляющим в процессе его деятельности, а также суммы вознаграждения ему по условиям договора отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При фактическом перечислении указанных сумм в счет возмещения дебетуются счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуются счета учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»).

При прекращении договора доверительного управления имуществом, включая вновь созданное или приобретенное, подлежит возврату учредителю управления, что отражается по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и др. При возврате учредителю управления остатков денежных средств на дату прекращения договора дебетуется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредитуются счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Доверительный управляющий в соответствии с договором должен представлять учредителю управления и выгодоприобретателю отчет об активах, обязательствах, доходах и расходах в установленные сроки. В отчетности после наименования или имени доверительного управляющего делается пометка «Д. У.».

На дату прекращения договора доверительный управляющий составляет отдельный баланс. При этом он осуществляет операции по закрытию расчетного счета, по погашению имеющихся обязательств, по закрытию оборотов по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», так как учредителю управления возвращаются остатки денежных средств и имущество.

Как уже отмечалось, расходы по доверительному управлению имуществом учитываются у доверительного управляющего по дебету счетов затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»).

При этом суммы вознаграждения управляющему и возмещения понесенных расходов при осуществлении договора учитываются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Продажи». Вознаграждение, полученное доверительным управляющим, является доходом от реализации и подлежит налогообложению в установленном порядке. Одновременно затраты по оказанию услуг доверительного управления имуществом списываются в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы убытков, причиненных вследствие утраты или повреждения имущества в период доверительного управления учредителю управления, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Аналогичная запись делается при возмещении выгодополучателю суммы упущенной выгоды.

При перечислении учредителю управления или выгодополучателю указанных сумм дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами

и кредиторами» и кредитуются счета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»).

Доходы учредителя доверительного управления включаются в состав его внереализационных доходов и подлежат налогообложению в установленном порядке.

Расходы, связанные с осуществлением договора, включаются в состав внереализационных расходов учредителя управления, а убытки, полученные в течение срока действия договора от использования имущества, переданного в доверительное управление, признаются убытком у выгодоприобретателя в целях налогообложения. Особенности ведения налогового учета доходов и расходов при исполнении договора доверительного управления установлены ст. 332 НК РФ.

В Методических указаниях особо рассмотрен случай передачи в доверительное управление предприятия как имущественного комплекса в целом. При этом ведение бухгалтерского учета производится по правилам, принятым для юридического лица с самостоятельным балансом. Суммы вознаграждения доверительному управляющему и возмещения необходимых расходов по управлению имуществом отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а при перечислении этих сумм — по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с кредита счетов денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»).

5.5. Формирование и учет резервов организации

В соответствии с международными стандартами учета и финансовой отчетности резервы — это статьи пассива баланса, которые не могут быть определены с достаточной точностью, а потому формируются по нормативу. Соответственно, расходы, лежащие в их основе, должны быть отнесены к периоду возникновения определенных обязательств.

Необходимость создания резервов организации вытекает из неопределенных обязательств либо в случаях угрозы убытков по незавершенным сделкам.

Они должны быть созданы для отложенных (не произведенных в отчетном году) расходов на ремонт, для создания гарантий, предоставленных без правового обязательства со стороны организации, и др.

Резервы могут быть предоставлены следующими обязательствами:

- резервы неопределенных обязательств;
- резервы возможных убытков от незавершенных сделок;

- гарантийные резервы, созданные без правового обязательства со стороны организации;
- резервы предстоящих расходов и платежей.

Как показывает мировая практика, отдельные резервы возникают на основе внешних и внутренних обязательств. Внешние обязательства связаны с обязательствами перед третьими лицами, например резервы на дополнительное пенсионное обеспечение, гарантийные резервы. Внутренние резервы предполагают наличие обязательств внутри организации (рис. 1).

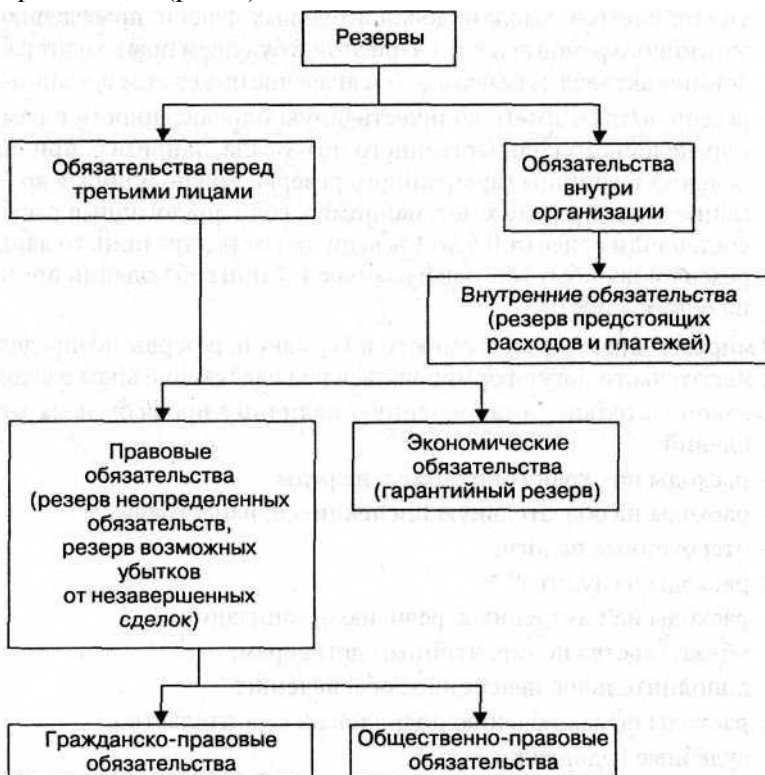


Рис. 1. Классификация резервов по характеру возникновения обязательств

Резерв неопределенных обязательств создается в случаях вероятного, но не бесспорного возникновения обязательств перед третьими лицами. При этом неопределенные обязательства характеризуются следующими условиями:

- обязательства перед третьей стороной имеют правовой характер, например, в случаях поставки некачественной продукции организация на основе действующего законодательства или договорных отношений должна устранить недостатки с возмещением материального ущерба. Аналогично могут возникать налоговые обязательства, величина которых еще не определена, или не представлена налоговая декларация в налоговый орган;
- резерв неопределенных обязательств связан с экономической нагрузкой при погашении определенных обязательств (например, по уплате налогов, выплате дополнительных пенсий, проведению гарантийного ремонта и т. п.). При этом в будущем происходит расходование активов, вызывающее уменьшение имущества организации;
- резерв должен иметь количественную определенность в рамках определенного количественного интервала, например, при определении величины гарантийного резерва можно принять во внимание опыт прошлых лет, например, если аналогичные расходы составляли ранее от 0,5 до 1 % выручки от реализации, то данный резерв может быть создан в размере 1 % при соблюдении принципа осторожности.

В мировой практике, в частности в Германии, резервы неопределенных обязательств могут формироваться под следующие виды расходов:

- законодательно установленную величину профсоюзных отчислений;
- расходы на охрану окружающей среды;
- расходы на обязательную инспекцию охраны труда;
- отсроченные налоги;
- расходы на аудит;
- расходы на внутреннюю ревизию организации;
- обязательства по гарантийным договорам;
- дополнительное пенсионное обеспечение;
- расходы по заключению подрядов на строительство;
- судебные издержки;
- неиспользованные отпуска сотрудников;
- угроза предъявления требований по вексельным обязательствам и поручительствам.

Резерв возможных убытков от незавершенных сделок создается в случаях, когда ни один участник двустороннего договора не исполнил обязательств по поставке продукции (работ, услуг).

Обязательства по незавершенным сделкам не подлежат отражению в годовой отчетности, так как дебиторская задолженность в активе по таким операциям нарушает принцип реализации, а невыполненные обязательства по поставке не отвечают требованию экономической нагрузки. Поэтому резерв создается в случае, если стоимость собственных услуг превосходит стоимость ожидаемых встречных услуг. Иными словами, убыток может быть предсказан на основе конкретных фактов, т. е. образование резерва должно быть обусловлено принципами импаритета. Например, при наличии долгосрочного договора поставки продукции возможно изменение рыночных цен на сырье не в пользу поставщика. В этом случае обязанность поставщика по поставке продукции по договорной цене отрицательно влияет на финансовый результат поставщика и уменьшает его имущество, что является условием экономической нагрузки, которая может быть количественно исчислена. Иными словами, резерв возможных убытков от незавершенных сделок отличается от резерва неопределенных обязательств тем, что учитывается только сумма убытков по обязательствам, т. е. резерв создается на принципе импаритета, т. е. нивелируется негативное влияние на будущий финансовый результат. Следовательно, целью создания резерва возможных убытков от незавершенных сделок является в первую очередь сохранение капитала организации.

Третий вид резервов — резервы, образованные без правового обязательства со стороны организации, так называемые резервы любезности.

Такого рода резервы создаются, когда гарантийный срок обслуживания по договору уже истек либо дефект не обусловлен условиями гарантии, но клиент может получить услуги по его исправлению у конкурента. В этом случае организация для сохранения клиента может пойти на оказание дополнительных «услуг любезности». Очевидно, что в данной ситуации имеет место экономическая нагрузка, которая имеет количественную определенность. Поэтому при создании резерва целесообразно использовать прошлый опыт.

Резервы предстоящих расходов и платежей создаются для обеспечения правильности исчисления финансового результата отчетного периода, когда такое исчисление свободно от произвольного толкования права выбора на создание такого резерва. Поэтому устанавливается определенный норматив на формирование данного резерва, а следовательно, для этого резерва характерен принцип отражения статей в пассиве баланса. При этом дебетуется счет «Расходы на текущий ремонт» и кредитуется счет «Резерв предстоящих расходов и платежей».

Иными словами, при создании резерва точно определяются нормативные расходы, относящиеся к отчетному году, которые вероятны или неизбежны в отчетном году, но неопределенны по размеру или по времени поступления.

Критерий экономической нагрузки выполняется на отчетную дату в том случае, если фактические расходы могут быть отнесены к отчетному либо к предыдущему хозяйственному году. Критерий количественной определенности реализуется на основе предварительной сметы, по данным отчетной калькуляции. Следовательно, резервы предстоящих расходов и платежей формируются на основе расходов, которые:

- могут быть четко определены на основе смет, расчетов и т. п.;
- могут быть отнесены к отчетному или предшествующему периоду;
- вероятны или неизбежны на отчетную дату;
- не могут быть точно определены по величине или по времени наступления.

Наличие смет, сметно-финансовых расчетов и т. п. необходимо для точного определения характера отражаемых обязательств, а также для контроля за целевым использованием созданного резерва.

Расходы, связанные с формированием резерва, подчиняются принципу разграничения по содержанию и времени. Например, будущие расходы на отложенный капитальный ремонт должны быть отнесены к доходам текущего года. Иными словами, к резервам предстоящих расходов и платежей относятся:

- резервы на отложенный капитальный ремонт;
- резервы на отложенные работы по плановому сносу (разборке) объектов;
- резервы на отложенные мероприятия по утилизации отходов;
- резервы на проведение добровольного аудита годовой отчетности;
- резервы отложенных добровольных социальных услуг.

Итак, следует отметить, что в большинстве случаев оценка резервов происходит на основании неопределенных ожиданий. Только при нормативном принципе формирования удастся определить величину создаваемого резерва. В силу этого для принятия решения о создании резервов информацию можно разделить по степени ее определенности на достоверную, правдоподобную и вероятностную.

Достоверная информация, созданная на основе нормативов, расчетов и т. п., содержит неопределенные данные о степени риска.

Правдоподобная информация основана на субъективных оценках самой организации, т. е. хозяйствующий субъект самостоятельно рассчитывает возможное уменьшение собственного имущества на основе ряда допущений, например сметы расходов на проведение текущего ремонта в следующем году.

Вероятностная информация основана на расчете вероятности распределения ожидаемых в будущем убытков на базе математических методов, например при расчете резервов на пенсионное обеспечение.

Если организация не имеет точных данных о величине расходов, включаемых в состав резервов, то необходимо выбрать одну из диапозона величин, которая является определяющей для оценки резерва, т. е. использовать принцип компонента осторожности для целей сохранения капитала. Например, в качестве компонента осторожности можно использовать разницу между средней стоимостью РІ верхней границы диапозона, допустимого при создании резерва. На практике нередко пользуются допущением, чтобы верхняя граница диапозона была на 20 % больше средней вероятности диапозона. При этом средний оценочный диапозон должен включать расходы, приводящие к уменьшению имущества организации, с вероятностью не менее 95 %.

В российской практике действующий План счетов также отражает мировую практику создания соответствующих резервов. Это прежде всего, резервный капитал (счет 82), резервы под обесценение вложений в ценные бумаги (счет 59), резервы по сомнительным долгам (счет 63), резервы предстоящих расходов (счет 96). Указанные резервы создаются в целях минимизации потерь предприятий в процессе финансово-хозяйственной деятельности, т. е. в целях сохранения имущества и капитала организаций, и основываются на принципе осторожности

Резервный капитал формируется за счет чистой прибыли и включает резервный фонд, создаваемый в соответствии с законодательством, и резервы, создаваемые в соответствии с учредительными документами. Например, в акционерных обществах в соответствии с Федеральным законом РФ «Об акционерных обществах» (ст. 35) создается по уставу резервный фонд, величина которого должна составлять не менее 5 % уставного капитала. Целевое использование фонда определяется уставом общества и связано с покрытием его убытков, погашением и выкупом облигаций общества. Для учета резервного

капитала используется счет 82 «Резервный капитал». Он формируется за счет чистой прибыли и используется в соответствии с уставом организации.

Отчисления в резервный капитал отражаются по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 82 «Резервный капитал». Использование средств резервного капитала на покрытие убытков отчетного года показывается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а использование его на погашение облигаций акционерного общества отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В настоящее время в нашей практике используется резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, учитываемый на счете 59 аналогичного названия.

Целью его создания является, с одной стороны, формирование балансовой стоимости финансовых вложений в ценные бумаги на базе их учетной стоимости, а с другой стороны, обеспечение покрытия возможного убытка от операций с ценными бумагами на фондовом рынке. Резерв создается по каждому виду ценных бумаг и по каждому эмитенту в том случае, когда по состоянию на отчетную дату рыночная стоимость ценных бумаг ниже их учетной стоимости.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы по обесценению вложений в ценные бумаги». Если по итогам года рыночная стоимость вложений в ценные бумаги повысилась, то производится корректировка средств из резерва на счете прочих доходов и расходов, т. е. дебетуется счет 59 и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы». При составлении финансовой отчетности неиспользованная часть этого резерва присоединяется к финансовому результату отчетного года. Использование действующего плана счетов позволяет также создавать резерв по сомнительным долгам, который учитывается на счете 63 одноименного названия. Он формируется за счет прибыли, что отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». При списании не востребовавшихся долгов, признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Неиспользованные суммы резервов присоединяются к прибыли отчетного года, следующего за периодом их создания, что отражается по дебету счета 63 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Таким образом, создание резервов является отражением действующей в мировой практике системы минимизации рисков, связанных с разнообразными хозяйственными операциями как на товарных, так и на фондовых рынках.

Глава 6

Правовое и учетное регулирование отношений в связи с несостоятельностью (банкротством)

В этой главе мы рассмотрим вопросы, связанные с банкротством организаций, в частности правовое регулирование отношений, отражение операций в бухгалтерском учете, общие принципы проведения процедур банкротства, особенности организации конкурсного производства в системе учетных процедур банкротства.

6.1. Общие принципы проведения процедур банкротства

Федеральный закон РФ «О несостоятельности (банкротстве)» (от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ) был принят в соответствии с ГК РФ с целью установления оснований для признания должника банкротом. Закон регулирует порядок и условия проведения процедур банкротства и мер по его предупреждению.

Действие закона распространяется на все юридические лица за исключением казенных предприятий, политических партий и религиозных организаций. Отношения, связанные с участием иностранных лиц в качестве кредиторов, регулируются этим законом в случае, если иное не предусмотрено международным договором РФ. Соответственно, решения судов иностранных государств по делам о банкротстве признаются на территории РФ на основе международных договоров РФ, а при их отсутствии — на началах взаимного соглашения, если иное не предусмотрено Федеральным законом.

В законе (ст. 2) определен понятийный аппарат, используемый для целей данного закона. К наиболее важным относятся определения понятий несостоятельности (банкротства) и должника.

Несостоятельность (банкротство) определяется законом как признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объ-

еме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

Должник — юридическое лицо, гражданин, в том числе индивидуальный предприниматель, оказавшиеся не способными удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам или исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в установленный законом срок. При этом к обязательным платежам относятся налоги, сборы и иные взносы в бюджет соответствующего уровня.

Для реализации требований федерального закона предусмотрены процедуры финансового оздоровления, внешнего управления, конкурсного производства, мирового соглашения, моратория, по которым в законе даны необходимые определения.

Важным для применения закона является определение признаков банкротства (ст. 3) отдельно для граждан и юридических лиц. Юридическое лицо считается банкротом, если денежные обязательства перед кредиторами и перед бюджетом по обязательным платежам не могут быть исполнены в течение трех месяцев, начиная с даты их исполнения. Соответственно, гражданин считается банкротом, если им не исполняются обязательства перед кредиторами, бюджетом в течение трех месяцев с даты их исполнения либо сумма его обязательств превышает стоимость его имущества.

Состав и размер денежных обязательств и обязательных платежей (ст. 4) определяются на дату подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом. При этом арбитражным судом принимается решение об открытии конкурсного производства в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов на дату введения каждой процедуры банкротства, следующей после наступления срока исполнения соответствующего обязательства. На дату открытия конкурсного производства устанавливается величина денежных обязательств перед кредиторами и обязательных платежей в бюджет. Величина обязательств в иностранной валюте определяется по курсу ЦБ РФ на дату введения каждой процедуры банкротства.

Наличие признаков банкротства в соответствии с федеральным законом определяется размером денежных обязательств за переданные товары, работы и услуги; обязательств по займам с учетом процентов, размером задолженности вследствие причинения вреда имуществу кредиторов (за исключением обязательств по выплате выходных пособий и оплате труда лицам по трудовому договору, по авторским договорам, обязательств перед учредителями, обязательств перед гражданами вследствие причинения вреда их жизни или здоровью),

а также размером обязательных платежей (без учета штрафных и иных финансовых санкций). Указанные штрафные и иные финансовые санкции не учитываются при определении наличия признаков банкротства.

Если должник не согласен с требованиями кредиторов, то размер обязательств определяется арбитражным судом. Это же относится и к неденежным обязательствам.

По текущим платежам, возникшим после принятия заявления о признании должника банкротом, требования кредиторов не подлежат включению в реестр требований кредиторов, а удовлетворение этих требований осуществляется в ходе внешнего управления в соответствии с законом (ст. 5).

Ряд статей Федерального закона № 127-ФЗ (ст. 6, 7, 8, 9) посвящены процедурным вопросам признания банкротства, которые рассматриваются арбитражным судом. Дело о банкротстве может быть возбуждено, если требования к должнику — юридическому лицу составляют не менее 100 тыс. руб., а к должнику-гражданину — не менее 10 тыс. руб. при наличии признаков банкротства (ст. 2).

Возбуждение дела о банкротстве по денежным обязательствам осуществляется на основе решения суда по заявлению конкурсного кредитора, а по обязательным платежам — на основе решения налогового органа, таможенного органа о взыскании задолженности за счет имущества должника.

Право на обращение в арбитражный суд о признании должника банкротом имеют: сам должник, конкурсный кредитор, уполномоченные органы по денежным обязательствам (в течение 30 дней с даты предъявления исполнительного документа в службу судебных приставов, а копии — должнику).

Должник имеет право подать заявление в арбитражный суд в случае возникновения обстоятельств, не позволяющих исполнение денежных обязательств или обязательных платежей.

Однако должник обязан обратиться в арбитражный суд в следующих случаях:

- при невозможности удовлетворения в полном объеме требований одного кредитора или нескольких кредиторов;
- при принятии решения уполномоченного органа должника о его ликвидации на основании соответствующего заявления должника;
- при принятии решения уполномоченным собственником имущества должника (унитарного предприятия) об обращении в арбитражный суд на основе заявления должника;

- при невозможности осуществления хозяйственной деятельности должника вследствие обращения взыскания на его имущество;
- при невозможности удовлетворения в полном объеме требований кредитора, выявленной при ликвидации юридического лица;
- в иных случаях, предусмотренных законом.

Следует отметить, что заявление должника должно быть направлено в суд не позднее чем через месяц с даты возникновения соответствующих обстоятельств. В противном случае возникает ответственность лиц, на которых возложена обязанность по принятию решения о подаче заявления в арбитражный суд. Указанные лица обязаны возместить убытки, причиненные в результате этого нарушения.

Если должник имеет возможность удовлетворить требования кредиторов в полном объеме или не принял мер по отказу от уплаты в законном порядке, то он несет ответственность перед кредитором за убытки, причиненные возбуждением дела о банкротстве.

Если банкротство должника наступило по вине учредителей, собственников имущества должника (унитарного предприятия) или по вине иных лиц, то на них может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам должника (при недостаточности его имущества для покрытия задолженности).

В Федеральном законе о банкротстве № 127-ФЗ определены права кредиторов и уполномоченных органов (ст. 11) и процедуры принятия решений собранием кредиторов (ст. 12-19). В соответствии со ст. 11 правом на подачу заявления о признании должника банкротом обладают уполномоченные органы и конкурсные кредиторы, а также органы исполнительной власти в части взыскания задолженности по обязательным платежам.

Уполномоченные органы — это федеральные органы исполнительной власти, которые уполномочены Правительством РФ представлять в деле о банкротстве требования об уплате обязательных платежей и требований по денежным обязательствам, а также органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления.

Конкурсные кредиторы — это кредиторы по денежным обязательствам (за исключением уполномоченных органов и граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда здоровью, морального вреда, по оплате авторских вознаграждений, по обязательствам перед учредителями).

Конкурсные кредиторы и уполномоченные органы имеют право проводить собрания кредиторов с правом голоса, а в отсутствие других участников — принимать решения по делу о банкротстве.

Проведение собрания кредиторов осуществляется арбитражным управляющим по месту нахождения должника или его органов управления. Дата, время и место проведения собрания определяются арбитражным управляющим, но не позднее трех недель с момента получения им требования комитета кредиторов, конкурсных кредиторов, уполномоченных органов о проведении собрания. В требовании формулируются вопросы, включаемые в повестку дня собрания, которые не могут быть изменены арбитражным управляющим.

Уведомление о собрании кредиторов должно быть осуществлено по почте не позднее 14 дней до даты проведения собрания, а если количество конкурсных кредиторов превышает пятьсот, то уведомление может быть опубликовано в средствах массовой информации (ст. 13).

К компетенции собрания кредиторов относятся:

- принятие решения о введении внешнего управления и проведении в установленный срок финансового оздоровления должника;
- утверждение плана внешнего управления, плана финансового оздоровления и графика погашения задолженности;
- утверждение требований к кандидатурам административного управляющего, внешнего управляющего и конкурсного управляющего;
- выбор реестродержателя;
- принятие решения о заключении мирового соглашения;
- принятие решения об обращении в арбитражный суд с ходатайством о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства;
- принятие решений об образовании комитета кредиторов, его состава и о досрочном прекращении его полномочий;
- избрание представителя собрания кредиторов.

Протокол собрания кредиторов составляется в двух экземплярах, один из которых направляется в арбитражный суд не позднее чем через пять дней с даты проведения собрания. К протоколу должны быть приложены копии:

- реестра требований кредиторов на дату проведения собрания;
- бюллетеней для голосования;
- документов, подтверждающих полномочия участников собрания;
- материалов, представленных участниками собрания для утверждения;

- документов об уведомлении конкурсных кредиторов и уполномоченных органов о дате и месте проведения собрания; иных документов по усмотрению арбитражного управляющего.

Решения собрания кредиторов принимаются большинством голосов от числа конкурсных кредиторов и уполномоченных органов, присутствующих на собрании. Повторное собрание созывается при отсутствии необходимого числа голосов конкурсных кредиторов. При этом участники должны быть уведомлены о времени и месте проведения собрания, а принятие решений считается правомочным, если «за» проголосовали более 30 % участников.

Важным процедурным вопросом является составление реестра требований кредиторов, который ведется арбитражным управляющим или реестродержателем в соответствии с решением собрания кредиторов. С ним заключается договор не позднее чем через пять дней с даты выбора его собранием кредиторов.

Информация о реестродержателе должна быть представлена в арбитражный суд не позднее чем через пять дней с даты заключения договора.

Оплата услуг реестродержателя осуществляется за счет средств должника на основе договора. При этом у реестродержателя должен быть договор страхования ответственности на случай причинения ущерба лицам, участвующим в деле о банкротстве, так как он должен возместить убытки, причиненные неисполнением обязанностей, предусмотренных Федеральным законом о банкротстве.

Учет требований кредиторов ведется в реестре в валюте РФ, а выраженных в иностранной валюте — в рублях по курсу, установленному ЦБ РФ на дату введения каждой процедуры банкротства. Требования кредиторов включаются в реестр и исключаются из него арбитражным управляющим или реестродержателем на основании решений суда, определяющих их состав и размер.

Требования о выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору, включаются в реестр требований кредиторов арбитражным управляющим, а исключаются из реестра — на основе вступивших в силу судебных актов. Трудовые споры между должником и его работниками должны рассматриваться в соответствии с трудовым законодательством. В реестре требований кредиторов указываются сведения о каждом кредиторе, размере его требований, очередности удовлетворения требований и основании их возникновения.

Реестродержатель или арбитражный управляющий, со своей стороны, должен предоставлять кредитору по его требованию в течение пяти рабочих дней выписку из реестра о размере и очередности удовлетворения его требований, а если сумма задолженности составляет не менее 1 % общей кредиторской задолженности, то направить кредитору копию реестра требований, заверенную арбитражным управляющим. Расходы на подготовку таких документов оплачиваются за счет кредитора.

Все разногласия, возникающие между конкурсными кредиторами и арбитражным управляющим по поводу размера и очередности удовлетворения требований кредиторов по денежным обязательствам, рассматриваются арбитражным судом.

Отдельными статьями Федерального закона № 127-ФЗ (ст. 17, 18) регулируются организационные вопросы, связанные с созданием и порядком избрания комитета кредиторов.

Комитет кредиторов представляет интересы конкурсных кредиторов и уполномоченных органов и осуществляет контроль за действиями арбитражного управляющего. При этом, если количество конкурсных кредиторов составляет менее пятидесяти, то собрание кредиторов может не принимать решения об образовании комитета.

На комитет возлагается ряд функций, связанных с предоставлением арбитражным управляющим информации о финансовом состоянии должника и ходе процедур банкротства, а также с принятием рекомендаций об отстранении арбитражного управляющего, об обжаловании его действий, о созыве собрания кредиторов. Состав комитета не может быть менее трех человек и более одиннадцати, а при решении вопросов на заседании комитета каждый его член обладает одним голосом. Решения комитета принимаются большинством голосов. При избрании членов комитета используется следующий принцип: каждый конкурсный кредитор и каждый уполномоченный орган обладают числом голосов, равным размеру его требований в рублях, умноженному на число членов комитета кредиторов. Из числа членов комитета избирается председатель.

Арбитражный управляющий, утвержденный арбитражным судом, имеет право созывать собрание кредиторов; созывать комитет кредиторов; получать вознаграждение в соответствии с законом; привлекать для осуществления своих полномочий лиц с оплатой их деятельности за счет должника; подать заявление в арбитражный суд о досрочном прекращении исполнения своих обязанностей. Он обязан:

- принимать меры по защите имущества должника;
- анализировать финансовое состояние должника;
- анализировать финансовую, хозяйственную и инвестиционную деятельность должника, его положение на товарных и иных рынках;
- вести реестр требований кредиторов и предоставлять его лицам, требующим проведения общего собрания кредиторов, в течение трех дней с даты поступления требования;
- выявлять признаки преднамеренного и фиктивного банкротства;
- возмещать убытки должнику, кредиторам, третьим лицам, причиненным им при исполнении своих обязанностей, с даты вступления в законную силу судебного акта об их возмещении.

Отдельными статьями Федерального закона о банкротстве (ст. 20-26) регулируются порядок назначения, права и обязанности, требования к кандидатуре, ответственность арбитражного управляющего, а также правила их профессиональной деятельности (ст. 29).

Наблюдение вводится на основании определения, вынесенного арбитражным судом по результатам рассмотрения заявления должника. После вынесения определения наступают предусмотренные законом последствия:

- по ходатайству кредитора приостанавливается производство по делам, связанным с взысканием с должника денежных средств;
- приостанавливается исполнение документов по имущественным взысканиям, в том числе снимаются аресты на имущество должника, наложенные в ходе исполнительного производства, за исключением исполнительных документов, вступивших в силу до даты введения наблюдения (взыскание задолженности по заработной плате, по выплате вознаграждений по авторским договорам, о возмещении вреда жизни и здоровью и др.);
- запрещаются удовлетворение требований учредителей и выделение пая в имуществе должника, выкуп должником размещенных акций;
- запрещается выплата дивидендов по эмиссионным ценным бумагам;
- не допускается прекращение денежных обязательств должника путем зачета однородных требований, кроме ситуации, когда при этом нарушается очередность удовлетворения требований кредиторов.

После введения наблюдения органы управления должника осуществляют свою деятельность исключительно с согласия временно-го управляющего. Они не могут принимать решения:

- о создании юридических лиц;
- о реорганизации и ликвидации организации-должника;
- о создании филиалов и представительств;
- о выплате дивидендов и распределении прибыли между учредителями;
- о размещении облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг, за исключением акций;
- об участии в ассоциациях, холдингах, финансово-промышленных группах и иных объединениях;
- о выходе из состава учредителей;
- о заключении договора простого товарищества.

В течение 10 дней с даты вынесения определения о введении наблюдения руководитель должника должен обратиться к учредителям, к собственникам имущества должника (унитарному предприятию) с предложением о проведении общего собрания для рассмотрения вопроса об обращении к собранию кредиторов о введении финансового оздоровления. При этом должник имеет право до даты судебного заседания по делу о банкротстве осуществить увеличение уставного капитала за счет дополнительного выпуска обыкновенных акций по закрытой подписке за счет вкладов своих учредителей и третьих лиц. Соответственно, изменение учредительных документов должника должно быть проведено до даты судебного заседания.

Глава V Федерального закона № 127-ФЗ посвящена вопросам финансового оздоровления организации-должника. Финансовое оздоровление — это процедура банкротства, применяемая к должнику в целях восстановления его платежеспособности.

При этом ходатайство о введении финансового оздоровления направляется первому собранию кредиторов или в установленных законом случаях — арбитражному суду (не позднее 15 дней до даты проведения собрания кредиторов).

Ходатайство должно содержать:

- сведения об исполнении должником обязательств в соответствии с графиком погашения задолженности;
- предлагаемые сроки финансового оздоровления и удовлетворения требований кредиторов.

К ходатайству прилагаются план финансового оздоровления, график погашения задолженности, протокол общего собрания учредителей должника или решение собственника имущества должника (унитарного предприятия), перечень учредителей должника, голосовавших за принятие ходатайства к собранию кредиторов.

Ходатайство о финансовом оздоровлении может быть подано третьими лицами. В нем должны быть предоставлены сведения о предлагаемом обеспечении третьим лицом исполнения обязательств в соответствии с графиком погашения задолженности. Отдельная статья (ст. 79) посвящена наиболее сложному вопросу обеспечения исполнения должником обязательств в соответствии с графиком.

В законе предусмотрены источники погашения задолженности должником за счет залога (ипотеки), банковской гарантии, поручительства. Однако в качестве предмета обеспечения обязательств не могут выступать имущество и имущественные права, принадлежащие должнику на праве собственности или хозяйственного ведения.

Права и обязанности должника по исполнению обязательств возникают с даты вынесения арбитражным судом определения о введении финансового оздоровления. Соглашение об обеспечении обязательств должника в соответствии с графиком заключается в письменной форме в течение 15 дней с даты введения финансового оздоровления и подписывается лицами, предоставившими обеспечение, и временным управляющим.

Это соглашение должно быть представлено в суд не позднее чем через 20 дней с даты его заключения.

Лица, предоставившие обеспечение, несут ответственность за неисполнение должником своих обязательств в пределах стоимости имущества и имущественных прав, предоставленных в качестве обеспечения.

При использовании обязательств за счет банковской гарантии ответственным признается временный управляющий, подписавший соглашение в интересах кредиторов.

При исполнении обязательств ипотекой проводится ее госрегистрация (не позднее 45 дней с даты введения финансового оздоровления).

В главе V ст. 80, 81 Закона о банкротстве определены порядок введения финансового оздоровления и последствия этой процедуры.

В законе подчеркнуто, что финансовое оздоровление вводится арбитражным судом на основании решения собрания кредиторов.

Определение суда подлежит немедленному исполнению со сроком оздоровления не более двух лет. При этом наступают следующие последствия:

- отменяются ранее принятые меры по обеспечению требований кредиторов;
- арест на имущество должника может быть наложен только в рамках процесса о банкротстве;
- приостанавливается исполнение документов по имущественным взысканиям, кроме исполнительных документов, вступивших в законную силу до даты введения финансового оздоровления (по взысканию задолженности по заработной плате, по авторским договорам, в возмещение вреда жизни и здоровью и т. п.);
- запрещаются выкуп должником размещенных акций, удовлетворение требований учредителей и выделение пая в имуществе должника;
- запрещается выплата дивидендов и иных платежей по эмиссионным ценным бумагам;
- не начисляются штрафы, пени, проценты за неисполнение денежных обязательств и обязательных платежей, возникших до даты введения финансового оздоровления;
- на сумму требований кредиторов в соответствии с графиком погашения задолженности начисляются проценты (до даты погашения требований кредиторов);
- неустойки и суммы причиненных убытков в форме упущенной выгоды подлежат удовлетворению после погашения остальных платежей по требованиям кредиторов;
- требования кредиторов, включенные в реестр требований, подлежат удовлетворению не позднее чем через месяц с даты окончания исполнения обязательств по графику.

В процессе финансового оздоровления должник не может без согласия кредиторов совершать сделки, связанные с приобретением или отчуждением имущества должника, балансовая стоимость которого более 5 % всех его активов на последнюю отчетную дату.

Должник не имеет права выдавать кредиты, займы, учреждать доверительное управление его имуществом, а также совершать сделки, приводящие к возникновению новых обязательств должника, если они составляют более 20 % суммы требований кредиторов.

ДОЛЖНИК не может совершать сделки, приводящие к увеличению кредиторской задолженности более чем на 5 % суммы требований кредиторов, а также влекущие за собой уступку прав требований, перевод долга, получение займов (кредитов).

Вместе с тем должник имеет право отчуждать (продавать) имущество, являющееся предметом залога, только с согласия кредитора, требования которого обеспечены залогом такого имущества. При этом следует иметь в виду, что требования кредитора, возникшие до заключения договора залога, подлежат удовлетворению в порядке первой и второй очереди.

План финансового оздоровления утверждается собранием кредиторов, а график погашения задолженности подписывается лицом, уполномоченным учредителями должника и собственником имущества должника (унитарного предприятия).

В графике должно быть предусмотрено погашение всех требований кредиторов, включенных в реестр, не позднее чем за месяц до даты окончания срока финансового оздоровления, а также требований кредиторов первой и второй очереди не позднее чем через шесть месяцев с даты введения финансового оздоровления.

В случае неисполнения должником графика погашения задолженности он имеет право в течение 14 дней с даты, предусмотренной в графике, обратиться к собранию кредиторов с ходатайством о внесении изменений в этот график. При положительном решении вопроса собрание кредиторов может обратиться в арбитражный суд с ходатайством об утверждении таких изменений. В противном случае собрание кредиторов принимает решение об обращении в арбитражный суд с ходатайством о досрочном прекращении финансового оздоровления.

Внесение изменений в график не может служить основанием для отказа лиц, предоставивших обеспечение обязательств должника, от выполнения соглашения об обеспечении обязательств.

Отдельной статьей главы V (ст. 87) определены основания для досрочного прекращения финансового оздоровления. К ним относятся:

- нарушение сроков представления в арбитражный суд соглашения об обеспечении обязательств должника в соответствии с графиком;
- существенное (на срок более 15 дней) нарушение сроков удовлетворения требований кредиторов, установленных графиком.

Административный управляющий в течение 15 дней с даты возникновения оснований для досрочного прекращения финансового оздоровления должен созвать собрание кредиторов для решения вопроса об обращении в арбитражный суд.

Должник должен представить собранию кредиторов отчет о выполнении графика погашения задолженности, к которому прилагаются баланс должника, отчет о прибылях и убытках, информация о величине погашенных требований кредиторов на основе подтверждающих документов. Административный управляющий как лицо, утвержденное арбитражным судом, обязан представить собранию кредиторов свое заключение о ходе выполнения плана и графика финансового оздоровления.

В свою очередь, собрание кредиторов по итогам рассмотрения отчета должника и заключения административного управляющего принимает решение о введении внешнего управления либо о признании должника банкротом и введении конкурсного производства.

Арбитражный суд по ходатайству собрания кредиторов принимает соответствующее решение. При этом внешнее управление вводится в случаях:

- установления реальной возможности восстановления платежеспособности должника;
- подачи ходатайства собрания кредиторов о переходе к внешнему управлению;
- проведения собрания кредиторов, на котором было принято решение об обращении в арбитражный суд с ходатайством о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства, но при появлении обстоятельств, дающих возможность полагать, что платежеспособность должника может быть восстановлена.

Совокупный срок финансового оздоровления и внешнего управления не может превышать двух лет.

6.2. Конкурсное производство в системе учетных процедур банкротства

В Федеральном законе о банкротстве определены различные аспекты проведения процедур банкротства, включая конкурсное производство. Этой процедуре посвящена глава VII «Конкурсное производство», в которой наряду с общими положениям рассмотрены важные

для практики вопросы открытия конкурсного производства, оценки имущества должника, очередность удовлетворения требований кредиторов, включая требования по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника, и др. Конкурсное производство (ст. 2 закона) — это процедура банкротства, применяемая к должнику, признанному банкротом, в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов.

Открытие конкурсного производства осуществляется по решению арбитражного суда о признании должника банкротом. Оно вводится сроком на один год, по ходатайству участвующего в деле лица срок может быть продлен, но не более чем на шесть месяцев. Исполнение обязательств должника может быть осуществлено либо собственником имущества должника (унитарного предприятия), либо учредителями, либо третьими лицами на основе реестра требований кредиторов в любое время до окончания конкурсного производства. На основе отчета конкурсного управляющего, кандидатура которого утверждается арбитражным судом, суд выносит определение о прекращении производства по делу о банкротстве.

Открытие конкурсного производства связано с наступлением определенных последствий с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом. К ним относятся:

- наступление срока исполнения денежных обязательств и обязательных платежей с даты открытия конкурсного производства;
- прекращение начисления штрафов, пеней, процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника;
- прекращение признания сведений о финансовом состоянии должника конфиденциальными или составляющими коммерческую тайну;
- прекращение исполнения требований по всем исполнительным документам и передача их судебными приставами-исполнителями конкурсному управляющему;
- требования кредиторов могут быть предъявлены только в ходе конкурсного производства за исключением требований о признании права собственности, о взыскании морального вреда, о признании недействительными ничтожных сделок, о требовании имущества из чужого незаконного владения;
- снятие ранее наложенных арестов на имущество и прекращение наложения новых арестов;
- прекращение полномочий руководителя должника и иных органов управления должника за исключением органов управления,

которые в соответствии с учредительными документами принимают решения о заключении крупных сделок и соглашений об условиях представления третьими лицами денежных средств для исполнения обязательств должника; руководитель должника, временный управляющий, внешний управляющий должны передать конкурсному управляющему бухгалтерскую и иную документацию должника, печати, штампы, материальные ценности в течение трех дней с даты утверждения конкурсного управляющего;

- представители учредителей унитарного предприятия (собственника имущества должника) обладают правами лиц, участвующих в деле о банкротстве в ходе конкурсного производства.

Отдельными статьями (ст. 128, 129) Федерального закона о банкротстве регулируются полномочия конкурсного управляющего. Не позднее 10 дней с даты утверждения он должен опубликовать сведения об открытии конкурсного производства, а именно:

- наименование и иные реквизиты должника, признанного банкротом;
- наименование арбитражного суда и номер дела о банкротстве;
- дату принятия арбитражным судом решения о банкротстве должника и об открытии конкурсного производства;
- дату закрытия реестра кредиторов;
- сведения о конкурсном управляющем.

Конкурсный управляющий должен:

- принять в ведение имущество должника и провести его инвентаризацию;
- привлечь независимого оценщика для оценки имущества должника;
- принять меры по сохранности имущества должника;
- уведомить работников должника об увольнении не позднее одного месяца с даты введения конкурсного производства;
- анализировать финансовое состояние должника;
- предъявлять к третьим лицам требования о взыскании с них задолженности перед должником и принимать меры по возврату имущества должника, находящегося у третьих лиц;
- вести реестр кредиторов и заявлять возражения по поводу требований кредиторов в установленном порядке;
- исполнять иные обязанности, установленные законом.

Конкурсный управляющий имеет право:

- распоряжаться имуществом должника на условиях, установленных настоящим законом;
- увольнять работников должника, включая руководителя;
- заявлять отказ от исполнения договоров, за исключением препятствующих восстановлению платежеспособности должника;
- передать на обязательное хранение документы должника;
- предъявлять иски об истребовании имущества должника;
- предъявлять иски о признании сделок недействительными от имени должника;
- предъявлять требования к третьим лицам, несущим субсидиарную ответственность по обязательствам должника, размер которой определяется разницей между величиной требований кредиторов, включенных в реестр требований, и денежными средствами от продажи имущества должника.

В Федеральном законе о банкротстве (ст. 131) дано определение имущественных ценностей должника, составляющих конкурсную массу. Это имущество, имеющееся у должника на момент открытия конкурсного производства и выявленное в ходе данного производства. Из этого имущества исключаются имущество, изъятое из оборота, и имущественные права должника, связанные с лицензией на осуществление отдельных видов деятельности. Отдельно учитывается имущество, являющееся предметом залога.

Для учета конкурсной массы имущества должника управляющий имеет право привлекать бухгалтеров и аудиторов. В этой связи важным вопросом является оценка имущества должника с привлечением независимых оценщиков и оплатой их услуг за счет имущества должника. При этом имущество должника (унитарного предприятия или акционерного общества) оценивается независимым оценщиком с одновременным представлением заключения государственного контрольного органа по проведенной оценке. Доля голосующих акций, находящихся в государственной или муниципальной собственности, должна быть более 25 %.

Если балансовая стоимость имущества должника, признанного банкротом, на последнюю отчетную дату составляет менее 100 тыс. руб., то по решению комитета кредиторов оценка движимого имущества может осуществляться без привлечения независимого оценщика.

Следует отметить, что учредителям должника, конкурсным кредиторам, уполномоченным органам предоставлено право обжаловать результаты оценки имущества должника.

Как уже отмечалось, из конкурсной массы могут быть изъяты имущество и имущественные права, связанные сличностью должника (ст. 131).

Собственники имущества, изъятого из оборота, принимают от конкурсного управляющего это имущество или закрепляют его за другими лицами не позднее чем через шесть месяцев с даты получения уведомления от управляющего.

Особые условия изъятия имущества предусмотрены для социально значимых объектов. К ним относятся: дошкольные и общеобразовательные учреждения, лечебные учреждения, спортивные сооружения, объекты коммунальной инфраструктуры. Эти объекты продаются путем проведения конкурсных торгов, но при условии, что их покупатель будет обеспечивать их эксплуатацию и использование в соответствии с целевым назначением, а цена продажи определяется независимым оценщиком. Средства от продажи включаются в конкурсную массу.

После проведения конкурса орган местного самоуправления заключает с покупателем соглашение об исполнении условий конкурса, а в противном случае договор купли-продажи подлежит расторжению судом. В такой ситуации объект подлежит передаче в собственность муниципального образования, а средства покупателю возмещаются за счет местного бюджета. Средства, выплаченные органами местного самоуправления, включаются в конкурсную массу. При отказе органа местного самоуправления от принятия социально значимых объектов конкурсный управляющий может обратиться в арбитражный суд с заявлением о необходимости принятия таких объектов в муниципальную собственность.

При удовлетворении заявления конкурсного управляющего арбитражный суд устанавливает сумму оплаты за объекты, переданные в муниципальную собственность. При неисполнении органом местного самоуправления обязанностей, вытекающих из решения суда, по истечении месяца с даты его получения все расходы по содержанию социально значимых объектов, включая жилищный фонд, возлагаются на муниципалитеты.

В ходе конкурсного производства конкурсный управляющий может использовать только один счет должника в банке, но при наличии у третьих лиц валютной задолженности перед должником управляющий может либо открыть новый валютный счет, либо использовать имеющийся валютный счет должника.

Все другие счета должника (кроме основного, валютного счетов и счетов, связанных с доверительным управлением и с брокерской деятельностью на рынке ценных бумаг) подлежат закрытию.

На основной счет должника зачисляются все денежные средства, поступающие в ходе конкурсного производства, а конкурсный управляющий один раз в месяц представляет в арбитражный суд и комитету кредиторов отчет об их использовании.

Специальными статьями Федерального закона № 127-ФЗ устанавливается очередность удовлетворения требований кредиторов (ст. 134-138).

Вне очереди за счет конкурсной массы погашаются следующие текущие обязательства:

- судебные расходы должника, в том числе расходы по опубликованию сведений о введении наблюдения, о признании должника банкротом, об открытии конкурсного производства и о прекращении конкурсного производства (ст. 28);
- расходы по выплате вознаграждения арбитражному управляющему и реестродержателю;
- расходы по текущим коммунальным и эксплуатационным платежам организации-должника;
- задолженность по оплате труда работников должника за период конкурсного производства, а также за период рассмотрения вопроса о признании должника банкротом;
- требования кредиторов, возникшие и до признания должника банкротом в период помле принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом;
- расходы по проведению мероприятий, связанных с недопущением экологической или техногенной катастрофы в результате прекращения деятельности организации-должника;
- иные расходы, связанные с проведением конкурсного производства.

Очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим денежным обязательствам должника определяется ГК РФ (ст. 855).

Требования кредиторов удовлетворяются в следующей очередности:

- в первую очередь удовлетворяются требования граждан за причинение вреда жизни и здоровью, а также компенсация морального вреда;
 - во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий, по оплате труда по трудовому договору и по оплате вознаграждений по авторским договорам;
 - в третью очередь производятся расчеты с другими кредиторами.
- По заложенным обязательствам требования кредиторов удовлет-

воряются за счет стоимости предмета залога. Эти обязательства, имеют преимущественное право возмещения (за исключением кредиторов первой и второй очереди).

Принятая Федеральным законом о банкротстве очередность предусматривает, что в первоочередном порядке удовлетворяются требования граждан за причинение вреда жизни или здоровью путем капитализации поврежденных платежей, установленных на дату принятия судом решения о банкротстве должника и подлежащих выплате гражданам до достижения ими возраста 70 лет, но не менее чем за 10 лет.

Если возраст гражданина более 70 лет, то период капитализации составляет 10 лет. Законом определено, что с согласия гражданина его требования к должнику в размере капитализированных поврежденных платежей переходят к государству.

При удовлетворении требований кредиторов второй очереди по оплате труда по трудовым договорам, по выплате вознаграждений по авторским договорам принимается во внимание не только текущая задолженность, но и суммы, не выплаченные до принятия арбитражным судом решения о банкротстве должника.

При удовлетворении требований кредиторов третьей очереди учитываются требования конкурсных кредиторов и уполномоченных органов. При этом требования по обязательным платежам, погашенные должником не в полном объеме до принятия судом решения о банкротстве, погашаются вне очереди, а убытки в форме упущенной выгоды, неустойки, штрафы подлежат удовлетворению после погашения основной суммы задолженности и причитающихся процентов.

По залоговым обязательствам требования кредиторов удовлетворяются в составе обязательств третьей очереди. При этом продажа предмета залога осуществляется путем проведения открытых торгов.

В ст. 139 Федерального закона о банкротстве определены условия продажи имущества должника для удовлетворения требований кредиторов, что является особо важным в процедуре банкротства.

Конкурсный управляющий в течение месяца после проведения инвентаризации и оценки имущества должен представить собранию (комитету) кредиторов предложения о порядке, сроках и условиях продажи имущества должника. Средства за проданное имущество должны быть получены не позднее месяца с даты заключения договора купли-продажи. Если же собрание (комитет) кредиторов в течение двух месяцев не утверждает положение о продаже, представленное конкурсным управляющим, то он вправе обратиться в арбитражный суд для

рассмотрения разногласий и принятия решения о проведении торгов. Во всех случаях начальная цена продажи имущества определяется независимым оценщиком.

Помимо договора купли-продажи конкурсный управляющий с согласия собрания (комитета) кредиторов может использовать право уступки требований должника путем их продажи. Переход прав требования осуществляется только после полной оплаты, а получение денежных средств — не позднее 15 дней с даты заключения договора купли-продажи прав требования.

В Федеральном законе № 127-ФЗ определены также условия замещения активов должника в ходе конкурсного производства.

Эта процедура проводится на основании решения собрания кредиторов, но при условии голосования за данное решение всех кредиторов, обязательства которых обеспечены залогом имущества должника.

Замещение активов должника (ст. 115) проводится путем создания на базе имущества должника одного открытого акционерного общества, в уставный капитал которого вносится все имущество, включая имущественные права.

Замещение активов может проводиться и путем создания нескольких акционерных обществ.

В случае включения процедуры замещения активов в план внешнего управления необходимо решение всех кредиторов, обязательства которых обеспечены залогом имущества должника.

При замещении активов должника все трудовые договоры и обязательства, действующие на дату принятия этого решения, переходят к созданному акционерному обществу. При этом акции вновь созданного общества (нескольких обществ) включаются в состав имущества должника, обеспечивая накопление денежных средств для удовлетворения требований всех кредиторов. Продажа акций в соответствии с планом внешнего управления может осуществляться на организованном рынке ценных бумаг.

После удовлетворения требований всех кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, за счет средств собственника имущества должника (унитарного предприятия), учредителей либо третьих лиц внешний управляющий в течение 10 дней обязан уведомить об этом всех кредиторов, а его отчет не позднее чем через 14 дней направляется для утверждения в арбитражный суд без рассмотрения его на собрании акционеров.

Отчет внешнего управляющего в соответствии со ст. 117 должен содержать:

- баланс должника на последнюю отчетную дату;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о прибылях и убытках должника;
- информацию о наличии свободных денежных средств должника, которые могут быть использованы на удовлетворение требований кредиторов и уплату обязательных платежей;
- расшифровку дебиторской задолженности и иных прав требования должника;
- информацию об удовлетворении требований кредиторов, включенных в реестр требований;
- иные сведения о возможности погашения задолженности должника.

К отчету прилагается реестр требований кредиторов. По результатам отчета внешнего управляющего им вносится одно из предложений либо о прекращении внешнего управления в связи с восстановлением платежеспособности должника, либо о продлении срока внешнего управления, либо о прекращении производства по делу о банкротстве в связи с удовлетворением всех требований кредиторов, либо об обращении в арбитражный суд с ходатайством о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства.

В свою очередь, собрание кредиторов по результатам рассмотрения отчета внешнего управляющего может принять решение об обращении в арбитражный суд о прекращении внешнего управления в связи с восстановлением платежеспособности должника; о прекращении производства по делу в связи с полным удовлетворением требований кредиторов; о признании должника банкротом; о заключении мирового соглашения.

Законодательная разработка процедур конкурсного производства и внешнего управления играет важную роль в оздоровлении экономики и принятии обоснованных решений о банкротстве.

Глава 7

Бухгалтерская отчетность и влияние на ее составление отдельных фактов хозяйственной деятельности

В данной главе мы рассмотрим вопросы формирования показателей финансовой отчетности, порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты, условных фактов хозяйственной деятельности, раскрытия операций с аффилированными лицами, отражения в отчетности информации о прекращаемой деятельности, порядок расчета прибыли на акцию, а также принципы составления сводной и консолидированной отчетности.

7.1. Формирование показателей бухгалтерской отчетности. Общеметодологические основы

Состав бухгалтерской отчетности в соответствии со стандартами

В МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» определена главная задача финансовой отчетности — удовлетворение потребностей широкого круга пользователей финансовой информацией, необходимой для принятия экономически обоснованных решений. Для выполнения этой задачи финансовая отчетность должна включать данные об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах, движении денежных средств. Эти данные, содержащиеся в балансе, отчете о прибылях и убытках и приложениях о финансовой отчетности, помогают пользователям в прогнозировании возможности организации аккумулировать экономические выгоды.

Многообразие международных стандартов по финансовой отчетности базируется на унифицированной форме бухгалтерского баланса, составляемого с разной степенью детализации и обобщения. Требования международных стандартов финансовой отчетности явились основой разработки национального стандарта — ПБУ 4/99 «Бухгалтер-

екая отчетность организации», в котором определены состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся по законодательству РФ юридическими лицами (кроме кредитных и бюджетных организаций).

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, а при недостаточности данных могут быть использованы дополнительные показатели и пояснения, что соответствует требованиям МСФО.

Общеметодологические принципы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (кроме бюджетных, кредитных и страховых организаций), основаны на представлении отчетности как единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации и итогах (результатах) ее хозяйственной деятельности.

В настоящее время формирование показателей отчетности базируется на законодательных и нормативных документах, в частности на Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (в редакции приказа Минфина РФ от 24 марта 2000 г. № 31н), ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», приказе Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (от 22 июля 2003 г. № 67н).

В основу разработки форм бухгалтерской отчетности положены общие требования к отчетности: полнота, нейтральность, существенность, сравнимость, сопоставимость и др.

Суть требования *полноты* состоит в формировании достоверной и полной информации о финансовом положении организации, его изменении, не только материнской организации, но и дочерних предприятий, филиалов, представительств, включая организации, выделенные на самостоятельный баланс. Если представленная информация недостаточна для полного представления о финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность могут быть включены дополнительные показатели и пояснения.

Суть требования *нейтральности* информации отчетности состоит в том, что не должно быть приоритетов в удовлетворении потребности одних групп заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Суть требования *существенности* состоит в том, что показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, капитале, имеющих существенное влияние на финансовое положение организации и оценку финансовых результатов, должны отражаться обособленно.

Несущественные показатели могут быть объединены, но в пояснениях к бухгалтерской отчетности они могут быть раскрыты. Решение вопроса о существенности показателя принимает сама организация в зависимости от характера, конкретных обстоятельств возникновения показателя и его оценки.

В соответствии с ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату, т. е. последний календарный день отчетного периода.

Как и в мировой практике, в бухгалтерском балансе активы и обязательства представлены в зависимости от срока обращения (погашения) — краткосрочные (со сроком обращения не более 12 месяцев после отчетной даты или операционного цикла, если он более 12 месяцев) и долгосрочные (со сроком обращения более 12 месяцев).

По форме бухгалтерский баланс содержит по активу и пассиву наименования разделов, групп статей и отдельные статьи.

По содержанию бухгалтерский баланс включает внеоборотные активы, оборотные активы, капитал и резервы, долгосрочные и краткосрочные обязательства, что соответствует требованиям МСФО.

В бухгалтерской отчетности должна быть соблюдена преемственность (сопоставимость) отчетных данных с показателями предшествующего года, что вытекает из ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» с учетом корректировок в соответствии с нормативными актами. При этом каждая корректировка, имеющая существенный характер, должна быть раскрыта в пояснениях к отчетности с указанием причин.

Организации, включающие дочерние и зависимые общества и составляющие сводную бухгалтерскую отчетность, устанавливают объем представляемой им бухгалтерской отчетности с учетом рекомендаций Минфина РФ (приказ Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. № 112) и требований учредителей. Это же относится и к федеральным органам власти, определяющим требования к структуре и содержанию форм бухгалтерской отчетности по подведомственным организациям (по унитарным предприятиям, акционерным обществам (товариществам), имеющим в составе акционерного капитала долю федеральной собственности).

Субъекты малого предпринимательства могут принимать решения об объеме показателей бухгалтерской отчетности по группам статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Они не представляют пояснений и дополнительных расшифровок к статьям отчетности, а те малые предприятия, которые в соответствии с законодательством РФ проводят независимую аудиторскую проверку для

подтверждения достоверности данных бухгалтерской отчетности, могут не представлять Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), Отчет о движении денежных средств (ф. № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), если у них отсутствуют соответствующие данные.

Важным вопросом при составлении промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности является выявление и исправление неправильного отражения в учете хозяйственных операций. При этом исправления данных текущего периода производятся записями на счетах в том месяце отчетного периода, когда выявлены искажения, а исправления данных после окончания отчетного года, когда годовая отчетность еще не утверждена в установленном порядке, производятся декабрьскими записями. Исправления в отчетности прошлого года, выявленные в отчетном году, не производятся.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в бухгалтерской отчетности организации не может быть произведен зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и убытков, если это не предусмотрено соответствующими нормативными документами. Следует иметь в виду, что показатели, которые должны вычитаться из соответствующих значений по статьям или имеют отрицательное значение, должны быть показаны в скобках (например, непокрытый убыток, себестоимость проданной продукции, товаров, убыток от продаж, проценты к уплате, собственные акции, выкупленные у акционеров в ф. № 1, отложенные налоговые обязательства в форме № 2 и т. п.).

Бухгалтерский баланс, как основная форма отчетности, содержит показатели в оценке-нетто, т. е. за вычетом регулирующих величин (например, по остаточной стоимости приводятся показатели по основным средствам, нематериальным активам).

К годовому бухгалтерскому отчету прилагается пояснительная записка, в которой должна быть раскрыта информация об изменениях учетной политики, существенно влияющих на финансовое положение, движение денежных средств, а также на состояние материально-производственных запасов, основных средств, доходов и расходов, расчетов по операциям в иностранной валюте, событий после отчетной даты, информации по операционным и географическим сегментам и пр. С этой целью даются соответствующие расшифровки в виде таблиц и иных разъяснений.

В пояснительной записке необходимо дать краткую характеристику деятельности организации: обычных видов деятельности, текущей,

инвестиционной, финансовой; привести основные показатели деятельности и факторы, оказавшие в отчетном году существенное влияние на финансовые результаты; дать итоги рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, оставшейся в распоряжении организации. Говоря об основных показателях деятельности организации, целесообразно привести характеристику основных средств (долю их активной части, коэффициенты износа, обновления, выбытия и т. п.). То же относится к нематериальным активам, финансовым вложениям, научно-техническому уровню выпускаемой продукции, уровню рентабельности, доле собственных оборотных средств и пр.

Если организации используют метод определения выручки от продажи продукции по мере ее оплаты, то одновременно делается расчет исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности для целей налогообложения. Путем сопоставления налоговых платежей по двум методам определяются суммы отклонений в разрезе существенных видов налогов.

В пояснительной записке, как правило, приводятся аналитические показатели для оценки финансового состояния на краткосрочную и долгосрочную перспективу. В первом случае рассчитываются такие показатели оценки удовлетворительности структуры баланса, как показатели текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами, платежеспособности. Для характеристики такого важнейшего показателя, как платежеспособность, следует принять во внимание данные о наличии денежных средств на счетах в банках, в кассе, наличие просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, не погашенные в срок кредиты, займы, своевременность и полноту перечисления в бюджет соответствующих налогов, уплаченные штрафы за просрочку обязательств по платежам в бюджет, состояние портфеля ценных бумаг организации на рынке, убытки организации по хозяйственным операциям. Во втором случае, т. е. при оценке финансового положения на долгосрочную перспективу, следует дать характеристику структуры источников средств, зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов, проанализировать динамику и эффективность инвестиций за ряд лет. Целесообразно провести оценку деловой активности организации (рынков сбыта, включая внешние; репутации организации с точки зрения клиентов; степени выполнения производственных заданий по договорам; эффективности использования ресурсов; оценки финансовых показателей за ряд лет; прогнозных капиталовложений и другой информации, интересующей пользователей бухгалтерской отчетности).

По ценным бумагам, обращающимся на фондовом рынке, акционерные общества составляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии не только с национальными, но и международными стандартами финансовой отчетности. Эта отчетность представляется организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвесторам и другим заинтересованным лицам по их требованию.

Если ценные бумаги обращаются на рынке ценных бумаг другого государства, то бухгалтерская отчетность организации составляется по правилам бухгалтерского учета этого государства.

В соответствии с действующим законодательством РФ в ряде случаев в состав бухгалтерской финансовой отчетности входит аудиторское заключение, что отвечает требованиям международной практики.

Методические вопросы составления бухгалтерского баланса

В стандарте МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» дан перечень существенной информации, которую необходимо включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

В отчетах необходимо указать название компании, страну нахождения, дату составления, продолжительность отчетного периода, краткое описание характера деятельности компании, ее организационно-правовую форму и валюту, в которой составлена отчетность. В финансовых отчетах должны найти отражение соответствующие данные за предыдущий отчетный период.

В бухгалтерском балансе в соответствии с МСФО 1 необходимо раскрывать информацию об ограничениях в правах владения активами; гарантии под обязательства; методы обеспечения пенсионных программ; средства, предназначенные для будущих капиталовложений.

В части долгосрочных активов следует раскрыть следующие статьи.

1. Основные средства:
 - земля и здания;
 - сооружения и оборудование;
 - другие категории активов;
 - начисленная амортизация;
 - арендованные активы;
 - активы, приобретенные в рассрочку.
2. Прочие долгосрочные активы:
 - долгосрочные инвестиции в дочерние и зависимые компании;
 - долгосрочная дебиторская задолженность;
 - гудвилл;

- патенты, торговые марки и другие аналогичные нематериальные активы;
- расходы будущих периодов, например расходы на реорганизацию компании, на запланированные будущие налоги.

3. Текущие активы:

- денежные средства и их эквиваленты;
- рыночные ценные бумаги, не являющиеся долгосрочными инвестициями;
- краткосрочная дебиторская задолженность;
- товарно-материальные запасы.

В части долгосрочных обязательств следует раскрыть следующие статьи:

- обеспеченные займы;
- необеспеченные займы;
- коммерческие кредиты;
- ссуды, полученные от зависимых компаний.

Отдельно показываются процентные ставки, сроки погашения ссуд, договорные обязательства, очередность выплат, особенности преобразования долговых обязательств в акции данной компании.

В части текущих обязательств должны быть раскрыты статьи:

- банковские кредиты;
- текущая часть долгосрочных обязательств;
- кредиторская задолженность.

По прочим обязательствам подлежат раскрытию статьи:

- резервы;
- отсроченные налоги (налоговый дисконт);
- отсроченные доходы;
- пенсионные фонды.

В части акционерного капитала раскрываются следующие сведения.

4. Акционерный капитал:

- количество выпущенных простых и привилегированных акций;
- неоплаченный акционерный капитал;
- номинальная и рыночная стоимость акций;
- движение по счетам акционерного капитала;
- распределение и выплата дивидендов;
- выкупленные акции;

5. Прочий капитал:

- премии на акцию;
- доходы от переоценки;
- резервы;
- нераспределенная прибыль.

Начиная с отчетности за 2003 г. в РФ формы промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности регламентируются Приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

Актив баланса имеет следующий вид.

I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ.

Нематериальные активы.

Основные средства.

Незавершенное строительство.

Доходные вложения в материальные ценности.

Долгосрочные финансовые вложения.

Отложенные налоговые активы.

Прочие внеоборотные активы.

ИТОГО по разделу I.

II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ.

Запасы, в том числе:

сырье, материалы и другие аналогичные ценности;

животные на выращивании и откорме;

затраты в незавершенном производстве;

готовая продукция и товары для перепродажи;

товары отгруженные;

расходы будущих периодов;

прочие запасы и затраты.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты),

в том числе покупатели и заказчики.

Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты),

в том числе покупатели и заказчики.

Краткосрочные финансовые вложения.

Денежные средства.

Прочие оборотные активы.

ИТОГО по разделу II.

БАЛАНС.

Отметим, что в состав внеоборотных активов включены отложенные налоговые активы, что связано с применением ПБУ 18/02, кроме того, исключены из состава активов собственные акции, выкупленные у акционеров, которые теперь отражаются в пассиве баланса.

Рассмотрим структуру пассива баланса.

III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ.

Уставный капитал.

Собственные акции, выкупленные у акционеров.

Добавочный капитал.

Резервный капитал,

в том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством;

резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

ИТОГО по разделу III.

IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА.

Займы и кредиты.

Отложенные налоговые обязательства.

Прочие долгосрочные обязательства.

ИТОГО по разделу IV.

V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА.

Займы и кредиты.

Кредиторская задолженность,

в том числе: поставщики и подрядчики;

задолженность перед персоналом организации;

задолженность перед государственными внебюджетными фондами;

задолженность по налогам и сборам;

прочие кредиторы.

Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов.

Доходы будущих периодов.

Резервы предстоящих расходов.

Прочие краткосрочные обязательства.

ИТОГО по разделу V.

БАЛАНС.

Отметим, что в составе долгосрочных обязательств показываются отложенные налоговые обязательства.

В годовом бухгалтерском балансе по группам статей «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» данные

показываются с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов.

Большое значение имеет информация, представленная в справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Арендованные основные средства,
в том числе по лизингу.

Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение.

Товары, принятые на комиссию.

Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов.

Обеспечения обязательств и платежей полученные.

Обеспечения обязательств и платежей выданные.

Износ жилищного фонда.

Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов.

Нематериальные активы, полученные в пользование.

Составление отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках является важнейшей составной частью бухгалтерской отчетности как в мировой, так и в российской практике. Для его составления в мировой практике используются рекомендации МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», а в российской — ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

В мировой практике отчет о прибылях и убытках содержит информацию, раскрывающую:

- выручку от реализации и прочей операционной деятельности;
- сумму начисленной амортизации;
- доходы в виде процентов;
- доходы от инвестиций;
- расходы на выплату процентов;
- налоги на прибыль;
- непредвиденные расходы;
- важные внутригрупповые операции;
- чистый доход за отчетный период.

В российской практике в основе представления данных в ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» лежит принцип признания доходов, вытекающий из ПБУ 9/99 «Доходы организации» с учетом характера деятельности организации, вида доходов, их величины и условий получения (от обычных видов деятельности или прочих поступлений).

Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) имеет следующую структуру, во многом обусловленную ПБУ 18/02.

Доходы и расходы по обычным видам деятельности.

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

Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Валовая прибыль.

Коммерческие расходы.

Управленческие расходы.

Прибыль (убыток) от продаж.

Прочие доходы и расходы.

Проценты к получению.

Проценты к уплате.

Доходы от участия в других организациях.

Прочие операционные доходы.

Прочие операционные расходы.

Внереализационные доходы.

Внереализационные расходы.

Прибыль (убыток) до налогообложения.

Отложенные налоговые активы.

Отложенные налоговые обязательства.

Текущий налог на прибыль.

Чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

СПРАВОЧНО.

Постоянные налоговые обязательства (активы).

Базовая прибыль (убыток) на акцию.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Отметим, что операционные, внереализационные доходы и расходы отражаются в ф. № 2 в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, а также текущий налог на прибыль отражаются в отчете о прибылях и убытках в соответ-

ствии с п. 24 ПБУ 18/02. Акционерные общества должны раскрывать в ф. № 2 информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Кроме этого, в ф. № 2 подлежит расшифровке следующая информация (как за отчетный год, так и за год, предшествующий отчетному).

Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании.

Прибыль (убыток) прошлых лет.

Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств.

Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте.

Отчисления в оценочные резервы.

Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности.

В пояснении к отчету о прибылях и убытках следует раскрывать информацию, обеспечивающую пользователей дополнительными данными для формирования полного представления о финансовых результатах организации и изменении в финансовом положении.

Подводя итоги сказанного, можно сделать вывод о гармонизации подходов к составлению отчета о прибылях и убытках в международной и российской практике, что играет важную роль в инвестиционном процессе.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: методология представления

Раскрытие учетной политики организации в полной мере невозможно без пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, так как формирование дополнительной разъясняющей информации позволяет пользователям составить собственное представление о финансовых результатах и факторах, влияющих на платежеспособность организации. По действующему порядку пояснения обычно представляются к годовой бухгалтерской отчетности, но в случае необходимости они могут быть даны и в составе промежуточной внутригодовой отчетности.

Важным пояснением, характеризующим финансовое положение организации, является Отчет об изменениях капитала (ф. № 3). Он составляется с целью раскрытия дополнительной информации об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации. Отчет об изменениях капитала имеет следующую структуру.

1. Изменения капитала (по соответствующим столбцам отражаются показатели, характеризующие изменения уставного капитала,

добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток)). Должны быть отражены изменения в учетной политике, а также результат от переоценки объектов основных средств. При этом отдельно отражается увеличение капитала за счет дополнительного выпуска акций, увеличения номинальной стоимости акций, реорганизации юридического лица. При уменьшении величины капитала отдельно отражается уменьшение за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица.

2. **Резервы.** Раскрывается информация о резервах, образованных в соответствии с законодательством, и резервах, образованных в соответствии с учредительными документами. Показывается информация по оценочным резервам и резервам предстоящих расходов.

Для акционерных обществ в соответствии с письмом Минфина РФ «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» (от 23 декабря 1992 г. № 117) в бухгалтерской отчетности отражается информация по учредителям организации, по стадиям формирования капитала и видам акций. При отсутствии такой информации она должна быть приведена либо в пояснительной записке, либо в виде расшифровки к статье «Уставный (складочный) капитал» к Отчету об изменениях капитала (ф. № 3).

Вся информация представляется как за год, предшествующий отчетному, так и за отчетный год.

Справочно в Отчете об изменениях капитала коммерческие организации отражают информацию о стоимости чистых активов для расчета и оценки показателя ликвидности (приказ Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. №1 Он-103-61 л3 «Опорядкеоценкестоимостичистыхактивовакционерныхобществ»). *Справочно* в ф. № 3 отражают направления использования средств из бюджета и внебюджетных фондов (по обычным видам деятельности и капитальным вложениям во внеоборотные активы) по сравнению с предыдущим годом.

Необходимым пояснением к балансу и Отчету о прибылях и убытках является Отчет о движении денежных средств (ф. № 4), в котором отражается информация о движении денежных средств по состоянию на начало и конец отчетного года в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Исходные данные содержатся на счетах кассы, расчетном, валютном и специальных счетах. Они даются нарастающим итогом с начала года и в отчетности представлены в валюте РФ с пересчетом каждого вида иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности.

При составлении отчетных данных ф. № 4 рассматриваются обособленные виды деятельности. При этом текущей деятельностью считается деятельность организации, имеющая основной целью получение прибыли или не имеющая этой цели в соответствии с предметом деятельности (например, производство промышленной продукции, выполнение строительных, сельскохозяйственных работ, продажа товаров, сдача имущества в аренду и др.).

Инвестиционная деятельность связана с капитальными вложениями в приобретение и продажу земельных участков, зданий, оборудования, нематериальных активов, с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, с выпуском ценных бумаг долгосрочного характера и т. п.

Финансовой считается деятельность, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств.

При составлении отчета по ф. № 4 по каждому виду деятельности должна быть дана расшифровка по источникам поступления и направлению денежных средств как за год, предшествующий отчетному, так и за отчетный год. По каждому виду деятельности определяются чистые денежные средства.

В ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» содержится также несколько разделов, представленных в виде таблиц: нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходы на освоение природных ресурсов, финансовые вложения, дебиторская и кредиторская задолженность, расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат), обеспечения, а также государственная помощь. В данных таблицах детализируется информация, представленная в балансе в сконцентрированном виде, что позволяет пользователям отчетности получить развернутую информацию об имущественном и финансовом положении организации.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности ф. № 3-5 при отсутствии соответству-

ющих данных, однако им рекомендуется включать в отчет ф. № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств».

Таким образом, основными целями пояснений к бухгалтерской отчетности являются углубленное раскрытие сведений, относящихся к учетной политике организации, и обеспечение пользователей дополнительной информацией, которые не включаются в баланс и отчет о прибылях и убытках, но необходимы пользователям для полного понимания финансовой деятельности организации и изменений в ее финансовом положении.

7.2. Порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты

Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который влияет или может повлиять на финансовое состояние, движение денежных средств, результаты деятельности организации, включая объявления годовых дивидендов акционерных обществ, в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за истекший год.

Порядок отражения таких событий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, определен ПБУ 7/98 «События после отчетной даты».

Эти события подразделяются на две группы:

- события, подтверждающие хозяйственные условия деятельности организации на отчетную дату;
- события, свидетельствующие о возникновении хозяйственных условий после отчетной даты, в которых организация ведет свою деятельность.

К первой группе могут быть отнесены:

- объявление дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже проводилась процедура банкротства;
- проведение после отчетной даты оценки активов, результатом которой является факт устойчивого и существенного снижения их стоимости на отчетную дату;
- получение отчетной информации о финансовом состоянии дочернего зависимого общества, ценные бумаги которого котиру-

ются на фондовых биржах, подтверждающей устойчивое снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

- продажа производственных запасов после отчетной даты по ценам, расчет которых по состоянию на отчетную дату был необоснован;
- обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период;
- другие события.

Ко второй группе могут быть отнесены:

- принятие решения о реорганизации предприятия;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция предприятия;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- крупная сделка по приобретению или выбытию основных средств и финансовых вложений;
- пожар, авария, стихийное бедствие, в результате которых уничтожена значительная часть активов организации;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т. п.);
- другие события.

Согласно п. 6 ПБУ 7/98, события после отчетной даты признаются существенными, если без информации о них пользователи финансовой отчетности не могут дать достоверную оценку финансового состояния или результатов деятельности организации. Эти события подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного характера влияния на результаты деятельности организации (существенной признается сумма в размере не более 5 % к общему итогу по балансу).

Существенность события организация определяет самостоятельно. При составлении бухгалтерской отчетности производится расчет оценки последствий после отчетной даты в денежном выражении.

Последствия событий после отчетной даты первой группы показываются в отчетности путем уточнения данных о соответствующих

активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации либо путем раскрытия необходимой информации.

При этом указанные события отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой отчетности.

Пример

По данным бухгалтерского учета организации по состоянию на 31 декабря отчетного года дебиторская задолженность составила 5 млн руб. В марте следующего за отчетным года организация получила информацию о банкротстве одного из дебиторов, задолженность которого по состоянию на 31 декабря отчетного года составила 2 млн руб. В этом случае организация должна уменьшить сумму дебиторской задолженности на 2 млн руб. и признать убыток от списания этой задолженности путем отражения его заключительными оборотами отчетного периода.

При наступлении событий после отчетной даты второй группы записи в бухгалтерском учете отчетного периода не производится, а информация раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. В таком же порядке отражаются в бухгалтерской отчетности информация о годовых дивидендах по результатам работы организации за отчетный год. При этом информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна включать краткое описание события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если же такая оценка невозможна, то организация должна обосновать это обстоятельство.

7.3. Отражения в отчетности условных фактов хозяйственной деятельности

В рамках программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» определяет порядок раскрытия информации об условных фактах хозяйственной деятельности. В соответствии с международной практикой в ПБУ 8/01 дано определение условного факта хозяйственной деятельности, под которым понимается факт, имеющий место по состоянию на отчетную дату, последствия которого и вероятность возникновения их в будущем имеют элемент неопределенности.

Иными словами, возникновение последствий зависит от неопределенных событий, которые произойдут или не произойдут в будущем.

К таким фактам, согласно п. 3 ПБУ 8/01, могут быть отнесены:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, решения по которым могут быть приняты только в последующие отчетные периоды, если организация выступает истцом или ответчиком;
- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по платежам в бюджет;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, если по ним не наступили сроки исполнения;
- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, если срок платежа по ним не наступил до отчетной даты;
- проведенные судебные разбирательства по действиям других организаций до наступления отчетной даты, в результате которых организация должна получить компенсацию;
- выданные организацией гарантийные обязательства по проданной в отчетном периоде продукции, по выполненным работам (услугам);
- выданные обязательства, связанные с охраной окружающей среды;
- прекращенные, перемещенные в другой географический регион, закрытые, проданные подразделения организации или направления ее деятельности;
- другие аналогичные факты.

Вместе с тем определены факты хозяйственной деятельности организаций, которые не относятся к условным: снижение или увеличение стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений на отчетную дату; расходы организации, признанные в бухгалтерском учете после получения от поставщиков платежных документов (счетов на оплату услуг связи, коммунальных услуг и т. п.).

В ПБУ 8/01 разработан вероятностный подход к оценке последствий условного факта хозяйственной деятельности. Если вероятность уменьшения или увеличения в будущем экономических выгод организации не является высокой или очень высокой, то нормы данного ПБУ на такие факты не распространяются. В приложении к ПБУ 8/01 представлены цифровые значения, позволяющие признать или не признать факт хозяйственной деятельности условным (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Примерные цифровые значения, позволяющие признать или не признать факт хозяйственной деятельности условным

Степень вероятности	Характеристики последствий	Количественная оценка
Очень высокая	О наступлении будущего события можно утверждать с достаточной определенностью	95-100 %
Высокая	Будущее событие скорее наступит	50-95 %
Средняя	Вероятность наступления будущего события ниже высокой, но выше малой	5-50 %
Малая	Вероятность наступления будущего события достаточно мала	0-5 %

Оценка вероятности последствий условного факта предназначена для формирования общего представления о разных уровнях вероятности для целей бухгалтерского учета и отчетности, но не предполагает точного количественного измерения. Применение такой оценки должно базироваться на доступной организации информации до наступления отчетной даты.

Важными для практического использования являются примеры подхода к оценке вероятности увеличения или уменьшения экономических выгод организации в связи с условным фактом, что важно для практических работников.

Пример 1

Организация выдала гарантию (поручительство) по займу, предоставленному дочерней организации. По оценке организации, на момент выдачи гарантии вероятность уменьшения в будущем ее экономической выгоды в связи с неплатежеспособностью дочерней организации невысока. Следовательно, факт выдачи гарантии (поручительства) не рассматривается как условный факт и на него не распространяется действие ПБУ 8/01.

Пример 2

Этот пример связан с обратной ситуацией, когда организация заключила договор на сервисное обслуживание оборудования с другой органи-

зацией, не являющейся собственником этого оборудования. Оборудование принадлежит третьей организации, а потому достаточно высокая вероятность уменьшения в будущем экономических выгод при проведении ремонта оборудования. В этом случае заключение договора рассматривается как условный факт, следовательно, на него распространяется действие ПБУ 8/01.

При рассмотрении условных фактов важно правильно оценить их последствия на отчетную дату при составлении бухгалтерской отчетности. Эти последствия могут быть представлены в виде условных обязательств или условных активов.

Под условным обязательством (п. 4 ПБУ 8/01) понимается последствие условного факта, который в будущем с высокой или очень высокой вероятностью может привести к уменьшению экономической выгоды организации.

К условным обязательствам относятся:

- обязательства на момент составления отчетности, в отношении которых существует неопределенность как по срокам исполнения, так и по величине;
- обязательства, не контролируемые организацией, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено наступлением или ненаступлением будущих событий.

В ПБУ 8/01 определено также понятие *условного актива*, под которым понимается такое последствие условного факта, которое в будущем приведет к увеличению экономических выгод организации с высокой или очень высокой степенью вероятности.

Последствия условных фактов отражаются в годовой бухгалтерской отчетности независимо от их результатов (благоприятные или неблагоприятные).

При этом существенными признаются условные факты, если без знания о них пользователи не могут дать достоверную оценку финансового состояния, движения денежных средств, результатов деятельности организации *на отчетную дату*.

Рассмотрим пример существенного условного факта о загрязнении прилегающих земель акционерным обществом в результате аварии, произошедшей в начале отчетного периода. Органы власти ведут переговоры с предприятием о компенсации нанесенного ущерба.

По оценкам экспертов, величина компенсации может составить не менее одной трети чистой прибыли акционерного общества за отчетный год. В этом случае общество оценивает последствия условного

факта как существенные, так как пользователи бухгалтерской отчетности, включая акционеров, без знания этих сведений могут переоценить финансовые возможности общества и перспективы выплат дивидендов.

Аналогичный пример может быть рассмотрен по организации, привлеченной к суду по иску о замене некачественного товара. По оценкам экспертов, вероятность судебного решения в пользу клиента высока или очень высока. Дефектная продукция была продана не одному клиенту, а группе клиентов, поэтому вероятность того, что предприятие в ближайшее время понесет значительные затраты на замену этой продукции, весьма высока. Очевидно, что этот факт окажет существенное влияние на финансовые результаты организации, а потому она оценивает его последствия как существенные.

Условные обязательства для отражения в бухгалтерской отчетности подразделяются на две группы:

- обязательства по состоянию на отчетную дату, с которыми связано создание резервов;
- возможные обязательства, информация о которых должна быть раскрыта в пояснительной записке.

В первом случае создание резервов осуществляется при одновременном наличии следующих условий:

- наличие высокой или очень высокой вероятности того, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. При этом у организации нет возможности отказаться от исполнения обязательств по действующему законодательству или договору (например, по выплате выходных пособий уволенным работникам);
- возможность определения достаточно обоснованной величины оценки обязательства в связи с условным фактом.

Пример 1

Организация создала резерв в связи с предоставлением займа дочернему предприятию. Организация дала 15 ноября 2003 г. поручительство по займу, выданному дочернему предприятию, сроком на 18 месяцев. По состоянию на 31 декабря 2003 г. финансовое состояние дочернего предприятия было достаточно благополучным, и вероятность неисполнения обязательств по займу была очень мала. Однако, по оценкам экспертов на 31 декабря 2004 г., возможность дочерней организации выполнить свои обязательства по возврату займа составила не более 50 %.

Соответственно возросла вероятность уменьшения экономической выгоды организации-поручителя.

В бухгалтерском балансе поручителя на 31 декабря 2003 г. резерв не отражается, а на 31 декабря 2004 г. резерв показан в размере 50% от суммы займа.

Второй пример связан с созданием резерва в связи с прекращением деятельности структурного подразделения.

Пример 2

В ноябре 2004 г. совет директоров акционерного общества принял решение о закрытии подразделения по выпуску керамической плитки. Покупателям были направлены письма-извещения о закрытии подразделения. Сотрудники были уведомлены о дате закрытия. По расчетам акционерного общества, выходное пособие работникам составляло 50 000 руб., а выплаты поставщикам материалов в связи с расторжением договора — 10 000 руб. В балансе акционерного общества на 31 декабря 2004 г. резерв показан в размере 60 000 руб.

Создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом по обычным видам деятельности или прочим расходом.

Пример 3

Организация создала резерв на гарантийное обслуживание проданной в отчетном году продукции в сумме 200 000 руб. Эти расходы являются расходами по обычным видам деятельности, а потому создание резерва также относится к этим расходам, что отражается по дебету счета учета затрат (20 «Основное производство» и др.) и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» по соответствующему субсчету. При предъявлении судебных исков организациям-кредиторам из-за несвоевременности платежей и с высокой вероятностью уплаты штрафов резерв создается за счет внереализационных доходов, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Предусмотрена инвентаризация суммы созданного резерва с точки зрения правильности и обоснованности расчета. По результатам инвентаризации сумма резерва может быть изменена:

- либо увеличена при уточнении величины резерва за счет дополнительной существенной информации об увеличении расходов на создание резерва;
- либо уменьшена при уточнении величины резерва за счет дополнительной существенной информации о сумме корректировки, относимой на прочие внереализационные доходы;

- либо оставлена без изменения;
- либо полностью списана на внереализационные доходы.

В течение отчетного года при наступлении фактов хозяйственной деятельности, признанных ранее условными и связанных с созданием резерва, производится признание обязательств в корреспонденции со счетов резерва (дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Например, организации, имеющей гарантийные обязательства по ремонту проданной продукции, предъявлены рекламации. Предстоят дополнительные расходы, которые вносятся за счет созданного резерва.

При недостаточности зарезервированных сумм расходы организации отражаются в составе внереализационных расходов, а при избыточности зарезервированных сумм — в составе внереализационных доходов.

Важным вопросом при оценке последствий условных фактов является *расчет денежного выражения таких фактов для отражения в бухгалтерской отчетности* либо на основе заключения экспертов, либо на основе существующей практики оценки аналогичных фактов, но при соблюдении требования осмотрительности.

В соответствии с ПБУ 8/01 организации должны оценивать последствия каждого условного обязательства. Исключение составляют случаи, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько условных обязательств, которые оцениваются в совокупности.

Например, организация продает продукцию с обязательством гарантийного обслуживания в течение года с даты продажи.

Если по каждому отдельному товару вероятность уменьшения экономических выгод организации вследствие возврата или проведения гарантийного ремонта товара может быть оценена как низкая, то по совокупности проданных товаров на основе прошлого опыта можно произвести расчет. На его основе с высокой степенью вероятности определяется, что примерно 5 % проданных товаров будут возвращены как некачественные, а 8 % потребуют дополнительных затрат на гарантийный ремонт. Предположим, что дополнительные затраты на ремонт составят 30 % стоимости бракованных товаров. Тогда денежная оценка условного обязательства в связи с гарантийным обслуживанием составит $5\% + 8\% \times 0,3 = 7,4\%$ стоимости проданных товаров.

В ПБУ 8/01 определены варианты оценки условных обязательств и разработаны соответствующие примеры для облегчения понимания этого вопроса. Рекомендованы три способа оценки:

- путем выбора из некоторого набора значений;
- путем выбора из интервала значений;
- путем выбора из определенного набора интервалов значений.

В первом случае в качестве оценки условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность.

Пример 1

По состоянию на отчетную дату организация участвует в арбитражном разбирательстве и, по оценкам специалистов, с высокой степенью вероятности решение суда будет принято не в ее пользу. Сумма потерь организации составит либо 3 млн руб., если судом будет принято решение только о возмещении прямых потерь истца, либо 4 млн руб., если будет принято решение о возмещении прямых потерь и суммы упущенной выгоды.

Вероятность принятия первого или второго варианта решения суда составляет 50 %. Тогда организация оценивает условное обязательство в сумме:

$$\frac{3 \text{ млн руб.} \times 50 \%}{100} + \frac{4 \text{ млн руб.} \times 50 \%}{100} = 3,5 \text{ млн руб.}$$

Эта сумма включается в расчет резерва по условным фактам отчетного года.

Во втором случае в качестве оценки условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала, выбранного для оценки.

Пример 2

По состоянию на отчетную дату организация участвует в арбитражном разбирательстве, и, по оценкам экспертов, с высокой степенью вероятности решение суда будет принято не в ее пользу. Сумма потерь организации составит от 1 до 5 млн руб. Организация оценивает условное обязательство в сумме $(1 + 5) : 2 = 3$ млн руб. Эта сумма включается в расчет резерва по условным фактам отчетного года, а информация о максимально возможном выбытии ресурсов в сумме 5 млн руб. раскрывается в пояснительной записке.

В третьем случае в качестве оценки условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается путем выбора из определенного количества интервалов значений.

По каждому интервалу определяются средние арифметические величины наибольшего и наименьшего значений, которые затем оцениваются с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений.

Пример

По состоянию на отчетную дату организация участвует в арбитражном разбирательстве, и, по оценкам экспертов, с высокой степенью вероятности решение суда будет принято не в ее пользу. Сумма потерь организации составит либо 2 млн руб., если судом будет принято решение только о возмещении прямых потерь истца, либо 2,5–3 млн руб., если судом будет принято решение о возмещении истцу прямых потерь и суммы упущенной выгоды.

Вероятность принятия первого или второго варианта решения суда составляет соответственно 40 и 60 %. Тогда организация оценивает условное обязательство в сумме:

$$\frac{2 \text{ млн руб.} \times 40 \%}{100} + \frac{(2,5 + 3) \text{ млн руб.}}{100} : 2 \times 60 \% = 2,45 \text{ млн руб.}$$

Эта сумма включается в расчет резерва по условным фактам отчетного года, а информация о максимально возможном выбытии ресурсов в сумме 3 млн руб. раскрывается в пояснительной записке.

Важное практическое значение имеет порядок оценки условного обязательства в случае принятия требования к третьим лицам, если такое право является результатом условного факта при высокой степени удовлетворения такого требования.

Пример

По состоянию на отчетную дату организация «А» участвует в арбитражном разбирательстве в качестве ответчика в связи с нарушением договорных обязательств перед организацией «Б».

По оценкам специалистов, организация «А» с высокой или очень высокой степенью вероятности понесет потери в связи с уплатой компенсации организации «Б».

Сумма компенсации составит 1–3 млн руб. Соответственно, условное обязательство организации «А» оценивается по среднеарифметической величине и составляет 2 млн руб. Одновременно организация «А»

предъявляет встречное исковое требование в сумме 1 млн руб. к организации «В», которая является соисполнителем (субподрядчиком) работ по договору с организацией «Б».

Организация «А» с высокой степенью вероятности оценивает решение суда по иску к организации «В» как положительное, т. е. принятое в ее пользу. Однако это никак не влияет на решение суда в пользу организации «Б», а потому организация «А» отражает в бухгалтерской отчетности резерв в полной сумме условного обязательства 2 млн руб.

Помимо условных обязательств в организациях существует понятие условных активов, которые на счетах бухгалтерского учета не отражаются. Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к годовому отчету только в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация получит такие активы. При этом, как отмечается в ПБУ 8/01, в бухгалтерском балансе, а также в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода, условные активы не отражаются.

Однако при фактическом получении такого актива в бухгалтерском учете и отчетности за отчетный период или период, следующий за отчетным, производятся обычные записи по поступлению соответствующего актива.

Рассмотрим раскрытие информации о *последствиях* условных фактов в бухгалтерской отчетности. В соответствии с ПБУ 8/01 необходимо раскрытие информации о характере каждого условного обязательства и ожидаемом сроке его исполнения, а также о характере неопределенностей исполнения этого обязательства.

Наряду с этими сведениями необходимо раскрыть информацию о резервах, образованных для возмещения последствий условного факта. К такой информации относятся:

- сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
- сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией условного обязательства и соответствующих потерь;
- сумма неиспользованного резерва, отнесенная в отчетном периоде на внереализационные доходы организации.

В ПБУ 8/01 разрешено раскрывать информацию об условных фактах и резервах по группам однородных обязательств, например в связи с гарантийными обязательствами, судебными расходами и т. п. ПБУ 8/01 позволяет упорядочить работу по оценке условных фактов хозяйственной деятельности в соответствии с принципом осмотрительности и отразить ее результаты в бухгалтерской отчетности того отчетного периода, к которому относится признание таких фактов.

7.4. Формирование в отчетности информации о прекращаемой деятельности и об аффилированных лицах

Регулирование прекращаемой деятельности определено ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», разработка которого была проведена в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета на основе МСФО и связана с необходимостью раскрытия такой информации в бухгалтерской отчетности, включая сводную, коммерческими организациями (кроме кредитных), являющимися юридическими лицами

Под *информацией по прекращаемой деятельности* понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ (например, операционный или географический сегмент, либо его часть, либо совокупность сегментов), которая может быть функционально выделена для составления бухгалтерской отчетности, но по решению организации ее деятельность подлежит прекращению. При этом приостановление деятельности не рассматривается как ее прекращение.

Однако существует ряд обязательств, при которых ПБУ 16/02 не может быть применено:

- при обстоятельствах чрезвычайного характера (стихийные бедствия, пожары, аварии и т. п.);
- при обращении имущества коммерческих организаций в государственную собственность по законодательству РФ;
- при принудительном изъятии имущества вследствие причин, предусмотренных законодательством РФ.

Для прекращаемой деятельности характерно то, что активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности могут быть непосредственно отнесены к прекращаемой деятельности при условии их продажи, погашения и т. п. В силу этого в ПБУ 16/02 определен *порядок прекращения деятельности* организации путем:

- продажи имущественного комплекса предприятия или его части в результате заключения единой сделки;
- продажи отдельных активов и прекращения исполнения отдельных обязательств в законодательном порядке;
- отказа от продолжения части деятельности;
- реорганизации предприятия и выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц.

Решение о прекращении деятельности должно быть доведено до сведения юридических и физических лиц, интересы которых будут затронуты в результате этого решения (поставщики, акционеры, работники организации и т. п.). Очевидно, что при прекращении деятельности у организации возникают обязательства, для исполнения которых при неопределенности сроков исполнения организация формирует резерв.

Порядок создания резерва регламентируется ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», но имеет некоторые особенности в связи с обстоятельствами прекращения деятельности, а именно:

- при прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса или его части на основе единой сделки резерв признается только после заключения договора купли-продажи;
- при прекращении исполнения отдельных обязательств, при продаже отдельных активов, при отказе от продолжения деятельности резерв образуется при условии, что срок исполнения обязательств на его основе приходится на период, следующий за отчетным;
- при прекращении деятельности резерв создается по состоянию на конец отчетного года в сумме затрат, связанных с увольнением работников, выплатой штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров и т. п.

Общим правилом является использование резерва только в части конкретного обязательства, под которое он создавался.

Важным вопросом при прекращении деятельности является уточнение стоимости активов организации. Признание снижения стоимости активов возможно в следующих случаях:

- при условии заключения предварительного договора купли-продажи, в том числе договора с исполнением обязательств по передаче имущества в последующие отчетные периоды. Сумма снижения стоимости каждого вида активов определяется организацией самостоятельно на основе расчета, что должно быть отражено в договоре купли-продажи;
- при продаже отдельных активов и прекращении исполнения отдельных обязательств величина убытка от снижения стоимости актива определяется как разница между стоимостью актива в балансовой оценке и его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по выбытию;

- при отказе от продолжения деятельности и невозможности продажи актива величина снижения стоимости будет совпадать с балансовой оценкой;
- финансовый результат от продажи предприятия как имущественного комплекса или его частей определяется на основе единой сделки и представляет собой разницу между доходами от продажи и расходами по продаже, что отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Информация по прекращаемой деятельности должна быть раскрыта в годовой бухгалтерской отчетности. В ПБУ 16/02 определена информационная база, содержащая следующий состав этой информации:

- а) описание и дата прекращаемой деятельности (операционный или географический сегмент, совокупность сегментов, даты признания и ожидаемого завершения прекращаемой деятельности);
- б) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию (погашению) в результате прекращения деятельности;
- в) сумма начисленного налога на прибыль, а также суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, относящиеся к прекращаемой деятельности;
- г) движение денежных средств по операциям, относящимся к прекращаемой деятельности, в разрезе видов деятельности: текущей, финансовой, инвестиционной — за текущий отчетный период.

Информация, отражаемая в подп. «а» и «б» раскрывается в пояснительной записке, а в подп. «в» и «г» — в отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств. При этом способ раскрытия информации по прекращаемой деятельности в годовой отчетности устанавливается самой организацией, а в сводной бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию доля этой деятельности в общей деятельности компании.

В отчете о прибылях и убытках отражаются сумма прибыли (убытка), связанная с выбытием активов и погашением обязательств до налогообложения, и сумма налога на прибыль по продолжающейся и прекращаемой деятельности. Если выбытие активов связано с их продажей по договору, то в пояснительной записке приводятся продажная цена за вычетом расходов по продаже; сроки поступления денежных средств и сумма, отражаемая в балансе.

Сумма снижения стоимости актива должна быть раскрыта в отчете о прибылях и убытках (за исключением суммы снижения стоимости активов по переоценке, отражаемой на уменьшении добавочного капитала).

Резерв по прекращаемой деятельности отражается в учете в соответствии с ПБУ 8/01 и подлежит корректировке до завершения прекращения деятельности, а оставшаяся после этого сумма используется с учетом средств погашения обязательств.

Если прекращение деятельности происходит после окончания годового отчетного периода, но до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности, то такая отчетность должна быть скорректирована в части стоимости активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению, а также в части суммы доходов и расходов, прибылей и убытков до налогообложения и налога на прибыль по прекращаемой деятельности (ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»).

В ситуации отмены программы прекращения деятельности должны быть восстановлены суммы резервов и убытков от снижения стоимости активов.

Важная информация по прекращаемой деятельности содержится в пояснительной записке к годовому отчету, где указываются вид прекращаемой деятельности по конкретному сегменту, стоимость его активов по балансу, намеченных к продаже, обязательства к погашению, создание резерва под выплаты выходного пособия увольняемым работникам и погашение обязательств в связи с расторжением договоров. Если стоимость основных средств сегмента по балансу превышает их рыночную стоимость, то в пояснительной записке указывается сумма убытка от снижения стоимости активов.

В пояснительной записке обязательно должен быть указан планируемый срок погашения обязательств, а также ожидаемый срок завершения прекращаемой деятельности. Если не представляется отдельная отчетность о движении денежных средств по продолжающейся и прекращаемой деятельности, то такая информация также раскрывается в пояснительной записке.

ПБУ 16/02 применяется организациями и при составлении сводной отчетности с обязательным раскрытием этой информации в пояснительной записке.

Приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 5н в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности утверждено ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах».

Под *аффилированными лицами* понимаются юридические и физические лица, способные оказывать непосредственное влияние на деятельность юридических и физических лиц в соответствии с Законом РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» (от 22 марта 1991 г. № 948-1). Соответственно, аффилированная компания — это компания, владеющая пакетом акций основной (материнской) компании в размере меньшем, чем контрольный пакет. Аффилированная компания может выступать в качестве филиала или представительства основной компании. Однако материнская компания участвует в управлении делами аффилированной компании на основе договора.

На практике аффилированная компания может быть создана при переносе бизнеса в удаленный регион, при создании транснациональных корпораций и т. п. Как подчеркнуто в ПБУ 11/2000, субъекты малого предпринимательства могут не применять методологию формирования бухгалтерской отчетности, принятую для аффилированных компаний и лиц.

В ПБУ 11/2000 определен порядок раскрытия информации об аффилированных лицах при составлении сводной бухгалтерской отчетности акционерными обществами (кроме кредитных организаций), имеющими в своем составе дочерние и зависимые общества, а также при составлении бухгалтерской отчетности акционерными обществами, не включающими дочерние структуры. Однако оно не применяется при формировании внутренней бухгалтерской отчетности акционерного общества, а также при составлении государственной статистической отчетности, отчетности для кредитных организаций и отчетности для иных специальных целей.

Информация об аффилированных лицах, формируемая в бухгалтерской отчетности, включает данные об операциях между двумя организациями — аффилированным лицом и организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность. Подобными операциями считаются любые операции по передаче активов или обязательств между этими организациями. К таким операциям с аффилированным лицом могут быть отнесены:

- операции по приобретению и продаже основных средств и других активов;
- операции по приобретению и продаже товаров (работ, услуг);
- операции по передаче результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- операции по аренде имущества;

- операции по сдаче имущества в аренду;
- операции по предоставлению займов, по участию в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- операции по предоставлению и получению гарантий и залогов;
- прочие операции.

Перечень аффилированных лиц устанавливается самостоятельно той организацией, которая составляет бухгалтерскую отчетность на основе соблюдения принципа приоритета содержания перед формой. Это же относится и к составлению сводной бухгалтерской отчетности головной организацией, включающей дочерние и зависимые общества.

Следует отметить, что информация об аффилированных лицах раскрывается в бухгалтерской отчетности в следующих случаях:

- когда на организацию, составляющую бухгалтерскую отчетность, оказывается значительное влияние другой организацией или физическим лицом;
- когда организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию;
- когда организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, и другая организация контролируются (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

В том случае, когда организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию, она в соответствии с п. 7 ПБУ 11/2000 имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 50 % голосующих акций акционерного общества либо 50 % и более уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % и более уставного капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах.

Организация или физическое лицо оказывают значительное влияние на другую организацию, когда они имеют возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролируют ее.

Информация об аффилированных лицах должна быть изложена таким образом, чтобы заинтересованным пользователям отчетности были ясны и понятны характер и содержание операций с указанными лицами.

Если в отчетном периоде организацией проводились операции с аффилированными лицами, то, согласно п. 12 ПБУ 11/2000, в бухгалтерской отчетности по каждому лицу должна раскрываться, как минимум, следующая информация:

- характер отношений с аффилированным лицом;
- виды операций с аффилированным лицом;
- объем операций по каждому их виду (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные данные (показатели) по незавершенным на конец отчетного периода операциям;
- методика определения цен по каждому виду операций с аффилированным лицом.

Для раскрытия указанной выше информации организации, составляющие бухгалтерскую отчетность, должны вести аналитический учет по каждому аффилированному лицу. При этом, если организация контролирует другую организацию, то характер отношений между ними должен быть раскрыт в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде конкретные операции между ними. Информация об аффилированных лицах включается также в пояснительную записку к годовому отчету в виде отдельного раздела.

Однако ряд операций с аффилированными лицами может не раскрываться в сводной бухгалтерской отчетности. К ним, согласно п. 9 ПБУ 11/2000, относятся:

- операции головной организации с дочерними обществами, а также между дочерними обществами, входящими в одну и ту же группу (объединение) взаимосвязанных организаций;
- операции головной организации с дочерними обществами, если бухгалтерская отчетность головной организации уже является сводной бухгалтерской отчетностью, т. е. выполняются одновременно следующие условия: а) головная организация и дочернее общество являются юридическими лицами по законодательству РФ; б) 100 % голосующих акций или уставного капитала дочернего общества принадлежат головной организации; в) головная организация публикует сводную бухгалтерскую отчетность;

- операции головной организации с дочерними обществами не раскрываются в бухгалтерской отчетности головной организации, если эта отчетность представляется вместе со сводной бухгалтерской отчетностью.

Таким образом, в ПБУ 11/2000 разработаны и систематизированы отношения организаций (акционерных обществ) с аффилированными лицами по признаку взаимоотношений между ними (контроль или значительное влияние), определены операции между этими структурами и содержание раскрываемой информации в бухгалтерской отчетности.

7.5. Порядок составления отчетности при проведении реорганизации предприятий (организаций)

В условиях рыночной экономики достаточно часто имеют место процессы реорганизации предприятий. Начиная с 1 января 2004 г. применяются правила формирования бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации предприятий, установленные в Методических указаниях, утвержденных приказом Минфина России от 20 марта 2003 г. № 44н, которые находятся в русле выполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Они устанавливают порядок формирования бухгалтерской отчетности в условиях реорганизации предприятий (организаций) (кроме кредитных, бюджетных организаций и хозяйственных операций по приватизации государственных и муниципальных унитарных предприятий) в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Раскрытие информации в финансовой отчетности производится при наличии решения учредителей, уполномоченных органов или суда при проведении реорганизации в формах разделения или выделения из состава одной или нескольких организаций либо в формах слияния, присоединения, преобразования организаций.

При этом в решении учредителей могут быть предусмотрены:

- сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- способ оценки передаваемого или принимаемого в порядке правопреемства имущества и обязательств;
- особый порядок правопреемства при изменении состояния имущества и обязательств после составления разделительного баланса, включая получение или предоставление кредитов и займов;
- порядок формирования уставного капитала в результате реорганизации и создания новых организаций;

- распределение чистой прибыли отчетного периода и прошлых лет реорганизуемой организации для возможного выкупа или приобретения у акционеров акций, списания условных обязательств и т. п.

В Методических указаниях (п. 4) определен состав документов для проведения реорганизации и формирования бухгалтерской отчетности:

- учредительные документы, связанные с реорганизацией;
- решения учредителей о реорганизации;
- договоры о слиянии или присоединении;
- передаточный акт или разделительный баланс и приложения в виде бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации; актов инвентаризации, подтверждающих достоверность отчетности; первичных документов (акты (накладные) приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов и т. п.); расшифровок (описи) кредиторской и дебиторской задолженности с наличием информации об уведомлении кредиторов и дебиторов в письменной форме о переходе обязательств реорганизуемой организации к правопреемнику; документов о записи в Единый государственный реестр юридических лиц вновь возникших организаций при реорганизации в формах слияния, выделения, разделения, преобразования. Составление передаточного акта или разделительного баланса рекомендуется проводить к концу отчетного периода (года, квартала, месяца).

Важным вопросом, разработанным в Методических указаниях, является оценка передаваемого (принимаемого) при реорганизации имущества. Она производится учредителями по остаточной стоимости, либо по текущей рыночной стоимости, либо по иной стоимости, например по фактической себестоимости запасов, по первоначальной стоимости финансовых вложений и др. Стоимость имущества по передаточному акту (разделительному балансу) должна соответствовать приложениям (описям, расшифровкам).

Оценка обязательств реорганизуемой организации осуществляется по данным бухгалтерского учета (с учетом убытков, причитающихся возмещению кредиторам), а оценка подлежащих выкупу акций в уставном капитале производится по цене не ниже их текущей рыночной стоимости.

При аннулировании выкупленных акций на их номинальную стоимость уменьшается уставный капитал, а разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относит-

ся на финансовые результаты реорганизуемой организации в виде операционных доходов (расходов).

Заключительная бухгалтерская отчетность составляется на день, предшествующий дате внесения в Реестр соответствующей записи о реорганизации в формах слияния, разделения, преобразования. При реорганизации в форме присоединения — на день прекращения деятельности последней из присоединенных организаций. При этом составляется промежуточная или годовая отчетность вследствие несовпадения даты передачи имущества и обязательств реорганизуемой организации и даты внесения в Реестр записи о возникших организациях.

В случаях составления разделительного баланса (передаточного акта) непосредственно перед представлением документов для государственной регистрации цифровые данные заключительной отчетности могут соответствовать данным передаточного акта или разделительного баланса. Следует отметить, что передача имущества и обязательств по передаточному акту или разделительному балансу бухгалтерскими записями не отражается и не рассматривается как продажа имущества или его безвозмездная передача.

Расходы по реорганизации рассматриваются как внереализационные расходы соответствующего периода и в отчете о прибылях и убытках показываются по отдельной строке.

Начисление амортизации по основным средствам, нематериальным активам в организациях, возникших в результате реорганизации, производится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации.

В качестве специальных разделов в Методических указаниях выделены особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при различных формах реорганизации.

При *реорганизации в форме слияния* все организации, прекращающие свою деятельность, за день до записи в Реестре государственной регистрации, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность с закрытием счетов прибылей и убытков. При этом все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемых организаций, а также расходы по реорганизации в форме слияния отражаются в учете организаций, прекращающих свою деятельность.

Вступительная отчетность возникшей в результате слияния организации на дату ее государственной регистрации формируется на основе передаточного акта и построчного объединения числовых показателей. Однако суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках во вступительной бухгалтерской отчетности не производится.

Уставный капитал в соответствии с договором о слиянии формируется как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, а разница подлежит урегулированию во вступительном балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если величина уставного капитала, предусмотренная в договоре о слиянии, не совпадает со стоимостью чистых активов возникшей организации, то показатели раздела «Капитал и резервы» формируются следующим образом: при превышении стоимости конвертируемых акций над стоимостью чистых активов во вступительном балансе превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций отражается как добавочный капитал, в противном случае урегулирование во вступительном балансе производится по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Следующей формой реорганизации является присоединение. При этой форме заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией, в которой производится закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение суммы чистой прибыли на основе договора о присоединении. Отчетность составляется на день, предшествующей внесению в Реестр записи о прекращении ее деятельности. Все расходы по текущей деятельности, например продажа товарно-материальных ценностей, осуществление расчетов с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, начисление оплаты труда, расчеты по налогам и сборам, отчисления во внебюджетные фонды, списание расходов будущих периодов, не подлежащих включению в передаточный акт, расходы по реорганизации, произведенные с даты утверждения передаточного акта, и др., отражаются в учете присоединяющейся организации и отражаются в ее заключительной бухгалтерской отчетности. Соответственно, бухгалтерская отчетность правопреемника формируется на основе данных передаточного акта путем строчного суммирования или вычитания (убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной отчетности присоединяющейся организации и бухгалтерской отчетности правопреемника. Такая отчетность составляется на дату государственной регистрации присоединяющейся организации. При этом суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках правопреемника и присоединяющейся организации не производится до даты государственной регистрации, а после этого числовые показатели отчета о прибылях и убытках

правопреемника отражают доходы и расходы реорганизованной организации.

В соответствии с договором о присоединении данные о полученных основных средствах, материальных ценностях, нематериальных активах отражаются в оценке по передаточному акту, а уставный капитал формируется путем конвертации (обмена) акций (паев, долей) присоединяющегося предприятия (организации) в акции правопреемника.

Если договором о присоединении предусмотрено увеличение уставного капитала правопреемника по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то в бухгалтерской отчетности правопреемника отражается величина уставного капитала, принятая в договоре о присоединении. В противном случае в бухгалтерской отчетности правопреемника отражается величина уставного капитала по договору о присоединении, а разница регулируется в балансе правопреемника числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если величина уставного капитала, предусмотренная договором о присоединении, не совпадает со стоимостью чистых активов правопреемника, то применяется особый порядок формирования числовых показателей раздела «Капитал и резервы». В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов правопреемника над величиной уставного капитала показатели раздела «Капитал и резервы» баланса правопреемника на дату государственной регистрации формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный и добавочный капиталы. При этом добавочный капитал формируется в сумме превышения стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций.

Если стоимость чистых активов правопреемника больше величины уставного капитала, то разница регулируется показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В противном случае разница также регулируется показателем нераспределенной прибыли в круглых скобках, что соответствует мировой практике. При этом никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

При осуществлении реорганизации может быть использована *форма разделения*, при которой для составления разделительного баланса производится разделение числовых показателей реорганизуемой организации. Никаких записей в бухгалтерском учете при этом не производится, включая разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках.

Записи по счетам учета продаж и прочих доходов и расходов производятся на день, предшествующий государственной регистрации. Это необходимо для составления заключительной бухгалтерской отчетности и формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) с разделением числовых показателей в разрезе возникших организаций. До внесения в Реестр записи о возникших организациях в результате разделения все текущие расходы (расчеты по оплате труда работников, расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по реорганизации, возникшие с даты утверждения разделительного баланса) отражаются в составе затрат реорганизуемой организации.

На основе разделительного баланса и заключительной отчетности реорганизуемой организации составляются вступительные балансы каждой новой организации на дату государственной регистрации.

Полученные в процессе реорганизации в форме разделения объекты основных средств, нематериальных активов, доходные вложения в материальные ценности оцениваются по данным разделительного баланса с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Уставный капитал организаций, возникших при разделении, отражается во вступительном балансе в соответствии с решением учредителей. Если предусмотрено увеличение уставных капиталов возникших организаций, то во вступительной отчетности отражается величина уставного капитала, зафиксированная в решении учредителей о разделении. Если же предусмотрено уменьшение величины уставных капиталов, возникших в результате разделения организаций, по сравнению с уставным капиталом реорганизуемой организации, то во вступительном балансе отражается величина этого капитала в соответствии с решением учредителей, а разница регулируется во вступительном балансе числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Особый порядок предусмотрен в случае, если величина уставного капитала при разделении не совпадает со стоимостью чистых активов возникших организаций. Если стоимость чистых активов превышает величину уставного капитала, то во вступительном балансе дается подразделение стоимости чистых активов на уставный и добавочный капиталы (превышение стоимости чистых активов над номинальной стоимостью акций возникших организаций).

Если стоимость чистых активов меньше величины уставного капитала возникших при разделении организаций, то разница регулируется

во вступительном балансе числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в круглых скобках.

Определенные особенности имеет реорганизация в форме выделения организации на основании решения учредителей. В этом случае реорганизуемая организация на дату составления годовой бухгалтерской отчетности может руководствоваться ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

До внесения в государственный Реестр записи о возникших в результате выделения организациях все расходы по текущей деятельности реорганизуемой организации и расходы по реорганизации (с даты утверждения разделительного баланса) отражаются на счетах реорганизуемой организации. Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации составляется на основе разделительного баланса, а уставный капитал этой организации отражается во вступительном балансе в соответствии с решением учредителей.

Если по решению учредителей передача прав на имущество производится в качестве взноса в уставный капитал выделяемой организации без изменения уставного капитала реорганизуемой организации, то такая передача имущества отражается в отчетности реорганизуемой организации как финансовые вложения, а у выделяемой — как взнос в уставный капитал.

Если по решению учредителей происходит разделение уставного капитала, то в балансе реорганизуемой организации с конвертацией (обменом) акций и в балансе выделяемой организации на дату государственной регистрации в числовые показатели включается стоимость чистых активов с подразделением на уставный и добавочный капиталы. Если стоимость чистых активов выделенной организации будет больше величины уставного капитала, то разница подлежит регулированию во вступительном балансе числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В противном случае разница регулируется числовым показателем нераспределенной прибыли (в круглых скобках). Аналогично регулируется такая разница в балансе реорганизуемой организации на дату государственной регистрации.

При реорганизации в форме преобразования в соответствующую организационно-правовую форму на основе решения учредителей все вопросы, связанные с передачей имущества и обязательств правопреемнику, регулируются в передаточном акте. При этом все расходы по переоформлению документов могут производиться за счет учредите-

лей. Вступительная отчетность организации в форме преобразования составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Уставный капитал в соответствии с решением учредителей о порядке конвертации акций реорганизуемой организации отражается во вступительной отчетности. Возникшие разницы по сравнению с уставным капиталом реорганизуемой организации регулируются во вступительном балансе показателем нераспределенной прибыли.

Организации, прекратившие свою деятельность в результате реорганизации, заполняют на основе передаточного акта или разделительного баланса заключительную отчетность, а информация о проведенной реорганизации раскрывается в пояснительной записке.

7.6. Особенности формирования отдельных показателей финансовой отчетности для акционерных обществ

В мировой практике составления финансового отчета зарегистрированной компании показатель прибыли (дохода) на акцию является важным параметром оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта.

В МСФО 33 «Прибыль на акцию» даны четкие определения и способы расчета данного показателя (EPS), используемого всеми компаниями, зарегистрированными на Международной фондовой бирже.

Для расчета показателя прибыли (дохода) на акцию в мировой практике используется следующая формула:

$$\frac{\text{прибыль}}{\text{количество обыкновенных выпущенных акций}}$$

В МСФО **прибыль** определена как консолидированная прибыль за отчетный год за вычетом налога на прибыль, долей меньшинства и дивидендов по привилегированным акциям.

Под **обыкновенными выпущенными акциями** понимают выпуск обыкновенных акций и класс дивиденда на данный период. При наличии более одного класса обыкновенных акций прибыль должна распределяться по разным классам акций в соответствии с их правами на дивиденд либо другими правами на прибыль (в пределах, не превышающих установленную сумму выплаты).

В этой связи возникают проблемы, связанные с расчетом дохода. К их числу относится прежде всего проблема налогообложения.

Налоговый сбор компании состоит в основном из трех элементов (слагаемых):

- налог на прибыль, включая налог на прибыль от зарубежных операций, и получаемый дивиденд;
- переносы из отсроченного налогообложения;
- списание невозмещаемого налога на прибыль корпораций, выплачиваемого авансом.

В МСФО 33 приводятся два способа расчета доходов в целях исчисления EPS: «чистый» и «нулевой».

«Чистый» способ характеризуется тем, что в расчет включаются все элементы налогового сбора. «Нулевой» способ характеризуется тем, что в расчет не включается невозмещаемый налог на прибыль, относящийся к обычным акциям.

Преимущество второго способа состоит в том, что он дает величину прибыли, не зависящую от уровня выплаты дивиденда, а следовательно, позволяет осуществить более точное сравнение финансового состояния разных компаний. Однако в международном стандарте преимущество отдается первому способу, так как он включает все налоговые обязательства, определяющие дивидендную политику компании.

Требования МСФО 33 включают:

- EPS, рассчитанный «чистым» способом, т. е. с включением всех элементов налогового сбора;
- EPS, рассчитанный «нулевым» способом, если между двумя показателями есть существенная разница (5 % и более от показателя EPS, рассчитанного «чистым» способом).

При расчете показателя «прибыли на акцию» необходимо принимать во внимание дивиденды по привилегированным акциям. Если они являются кумулятивными, то при расчете данного показателя следует вычитать дивиденды, независимо от того, объявлены они или нет.

Если же привилегированные акции не являются кумулятивными, то вычитаются только выплаченные дивиденды.

При наличии убытков (доход на акцию представлен отрицательной величиной) компании используют обычный способ расчета данного показателя.

Второй составляющей показателя EPS является количество выпущенных акций, что связано с выпуском новых акций в течение года. При этом в стандарте рассматриваются следующие варианты:

- выпуск акций по полной рыночной цене;
- выпуск бесплатных акций (льготный выпуск);
- обмен акций;
- выпуск акций только для имеющихшихся акционеров.

В первом случае доход должен быть распределен по среднему количеству акций, претендующих на дивиденд в отчетном периоде.

Во втором случае при расчете используется количество акций, претендующих на дивиденд, после льготного выпуска.

В третьем случае производится выпуск акций, претендующих на дивиденд, в обмен на акции нового дочернего предприятия.

Для расчета дохода на акцию в таких условиях следует допустить, что эти ценные бумаги были выпущены в начале периода, а прибыль нового дочернего предприятия за этот период включается в доходы группы.

В последнем случае выпуск акций для имеющихшихся акционеров производится по цене ниже текущей рыночной стоимости. По сути, это сочетание двух первых способов (по полной рыночной цене и льготного выпуска). Например, акционер владеет 360 акциями с рыночной ценой по 1 долл. компании, осуществляющей выпуск акций для имеющихшихся акционеров по 50 центов каждая из расчета по одной на четыре. Результат может быть представлен следующим образом (табл. 7.2).

Таблица 7.2
Количество и стоимость акций у акционера

Выпуски акций	Количество акций	Стоимость
Исходное количество	360	360
Выпуск для акционеров	90	45
Итого	450	405

После выпуска во владении у акционера будет 450 акций по 90 центов каждая (405/450). Эта цена называется *теоретической ценой без прав*. Соответственно, коэффициент льготного выпуска (К) равен:

$$K = \frac{\text{рыночная цена в последний день} + \text{корректировки}}{\text{теоретическая цена без прав}} = \frac{100}{90} - \frac{10}{9}$$

В случае, когда выпуск для имеющихся акционеров производится в середине года, финансовый год делится на две соответствующие части.

Для периода после выпуска берется общее количество акций после выпуска. Для периода до выпуска берется исходное количество акций, умноженное на коэффициент льготного выпуска ($^{10}/_9$).

Пример. Расчет прибыли на акцию

Компания, осуществляющая выпуск для имеющихся акционеров, имеет акционерный капитал 1 млн долл. в акциях по 25 центов каждая (рыночная стоимость 1 долл.). Компания производит выпуск в середине финансового года (30 июня), а окончание года — 31 декабря. Прибыль после налогообложения за год составила 425 000 долл., а за прошлый год — 400 000 долл.

Акции в выпуске распределены следующим образом:

1 января — 30 июня (4 млн акций);

30 июня — 30 декабря (5 млн акций).

Очевидно, что в случае льготного выпуска количество всех выпущенных до него акций должно быть увеличено на величину, соответствующую коэффициенту льготного выпуска ($^{10}/_9$).

Тогда расчет средневзвешенного значения выглядит следующим образом:

$$4\,000\,000 \times \frac{10}{9} \times \frac{6}{12} = 2\,222\,222 \text{ (акций).}$$

Средневзвешенное количество акций в выпуске за год — 4 722 222.

Таким образом, показатель EPS за год составляет:

$$\text{EPS} = \frac{425\,000 \text{ долл.}}{4\,722\,222 \text{ акции}} = 9 \text{ центов.}$$

Для внесения корректировки на льготный выпуск необходимо также произвести перерасчет дохода на акцию за предыдущие годы.

Без льготного выпуска величина EPS за предыдущий год была бы равна:

$$\frac{400\,000 \text{ долл.}}{4\,000\,000 \text{ акции}} = 10 \text{ центов.}$$

Соответственно, льготный выпуск увеличивает количество акции до 4 444 444 ($4\,000\,000 \times ^{10}/_9$). Тогда EPS равен:

$$\frac{400\,000 \text{ долл.}}{4\,000\,000 \text{ акции}} = 9 \text{ центов.}$$

Следовательно, правило расчета включает два этапа.

1-й этап — в год выпуска акций для имеющихшихся акционеров вносится корректировка в количество акций до выпуска на основе соотношения:

$$\text{EPS} = \frac{\text{рыночная цена в последний день корректировки с правами}}{\text{теоретическая цена без прав}}$$

2-й этап — вносится корректировка в EPS для предыдущих лет на основе соотношения:

$$= \frac{\text{теоретическая цена без прав}}{\text{рыночная цена в последний день корректировки с правами}}$$

Если компания осуществляет приобретение и выкуп собственных акций, то доход на акцию распределяется по уже известному преимуществу, т. е. по средневзвешенному количеству акций в выпуске за год.

Приведенные выше примеры позволяют лучше уяснить положения МСФО 33 «Прибыль на акцию», что, в свою очередь, важно для оценки такого биржевого индикатора, как соотношение цены и дохода на акцию.

В РФ акционерные общества должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию. В соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утв. приказом Минфина РФ 21 марта 2000 г. № 29н), в ф. № 2 (отчет о прибылях и убытках) отражаются базовая прибыль (убыток) на акцию и разведенная прибыль (убыток) на акцию, а в пояснительной записке раскрывается следующая информация:

- в результате какого события произошел выпуск дополнительных обыкновенных акций;
- дата выпуска дополнительных обыкновенных акций;
- основные условия выпуска дополнительных обыкновенных акций;
- количество выпущенных дополнительных обыкновенных акций;
- сумма средств, полученных от размещения дополнительных акций (при осуществлении акционерами прав на приобретение дополнительных обыкновенных акций с их частичной оплатой).

В мировой практике важнейшими объектами учета финансовой бухгалтерии предприятия являются необоротные (иммобильные) и оборотные (мобильные) средства. Обе группы необходимы для осуществления производственно-хозяйственной деятельности, а по-

тому все средства предприятия представлены в этих группах активов (рис. 2).

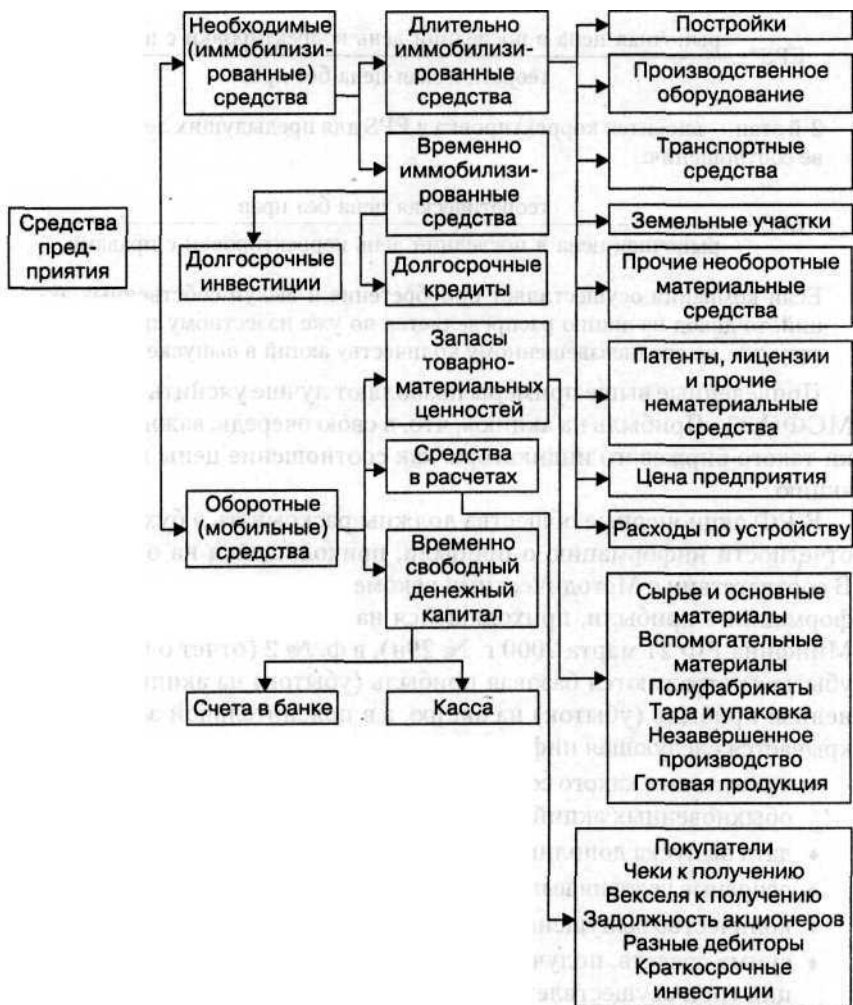


Рис. 2. Классификация средств предприятия по видам

Как видно из рис. 2, необоротные средства предприятия подразделяются на длительно иммобилизованные и временно иммобилизованные.

К длительно иммобилизованным средствам относятся наряду с основными средствами, используемыми относительно длительное время (более 1 года), земельные участки, а также нематериальные (неосязаемые) активы, за которые уплачены определенные средства и которые подлежат амортизации. В этой группе отражается так называемая цена предприятия, которая определяется в момент смены владельца как разность между выплаченной за предприятие суммой и оценкой всех его реальных активов, отраженных в договоре на его продажу. В состав «цены предприятия» могут быть включены расходы на приобретение арендных прав, прав на клиентуру, патентов, лицензий, товарных знаков и др. Это характерно для вновь создаваемых предприятий.

В практике зарубежной предпринимательской деятельности «цену предприятия» рассматривают как денежное выражение положения предприятия, как показатель возможности получения большей прибыли, чем прибыль от эксплуатации его реальных активов. Однако «цена предприятия» может быть амортизирована, т. е. списана на расходы, связанные с текущей деятельностью, после чего она выступает в символическом виде, в виде одной денежной единицы (1 доллар, 1 марка и т. п.).

Расходы по устройству также не являются осязаемыми материальными ценностями, но они подлежат амортизации, т. е. списанию на расходы, связанные с текущей деятельностью, в течение ряда лет. В силу этого такие расходы относят к группе длительно иммобилизованных средств.

Оценка амортизируемых средств производства включает, как правило, затраты на покупку и строительство, а также на монтаж, пуск этих средств в эксплуатацию. Однако каждое предприятие по-своему решает вопрос о включении в первоначальную стоимость накладных расходов, возникающих при их покупке или вводе в эксплуатацию после завершения капитальных работ. Многие предприятия, выполняющие капитальные работы по своим объектам, не включают накладные расходы в первоначальную стоимость, а относят их на готовую продукцию. По-разному списываются и пусконаладочные расходы. Многие предприятия относят их к расходам по устройству, которые подлежат ускоренной амортизации.

Оценка основных средств после их ремонта и модернизации, как правило, не изменяется, а сами расходы по ремонту списываются на затраты, связанные с основной деятельностью, что приводит к уменьшению прибыли, подлежащей налогообложению.

Временно иммобилизованные средства — это капитал, отвлекаемый из предприятия на срок более года. В состав этих средств включаются кредиты, предоставляемые другим предприятиям на длительный срок, а также инвестиции (так называемые титулы участия) в отечественные и иностранные предприятия. Чаще всего инвестиции осуществляются путем покупки акций других предприятий, в частности, дочерних.

Вторая группа — это оборотные (мобильные) средства, т. е. активы предприятия, представленные в виде запасов товарно-материальных ценностей, в виде средств, находящихся в расчетах, а также в виде свободной денежной наличности.

Производственный оборотный капитал представлен в этой группе запасами сырья, материалов, топлива, тары, готовой продукции, полуфабрикатов и незавершенного производства. Движение этих средств подлежит учету в эксплуатационной бухгалтерии. В финансовой бухгалтерии эти активы показывают в виде остатков (сальдо) по счетам товарно-материальных ценностей на определенную дату. Эти остатки отражаются либо по себестоимости, либо в текущей рыночной оценке, которая устанавливается при проведении инвентаризации.

Все разновидности дебиторской задолженности сроком менее одного года отражаются по группе «Средства в расчетах». В этой же группе показываются краткосрочные инвестиции, связанные с вложением временно свободных денежных средств в ценные бумаги (облигации, акции и т. п.). Эти бумаги (так называемые титулы помещения) позволяют получить доходы в виде процента, а также доходы от перепродажи.

Временно свободный денежный капитал хранится в кассе предприятия или на счетах в банке.

Источники образования средств предприятия также подразделяются на две группы: постоянный (перманентный) капитал и краткосрочный заемный капитал (рис. 3).

В начальный период деятельности предприятия, существующего на правах акционерного общества, основным источником функционирования предприятия является собственный капитал, состоящий в основном из средств, поступивших от подписки на акции, т. е. акционерный капитал. Его величина определяется номинальной стоимостью выпущенных акций, фиксируется в уставе и указывается во всех требуемых законом публикациях. В процессе своей деятельности предприятие может увеличить собственный капитал путем выпуска дополнительных акций и резервирования части получаемой прибыли.



Рис. 3. Классификация источников образования средств предприятия

При условии эффективной работы предприятие может выпустить дополнительные акции, реализовав их через фондовые биржи по стоимости, значительно превышающей их номинальную стоимость. Разница в оценке реализованных акций войдет в состав собственного капитала, а в учете будет отражена по самостоятельной статье «Эмиссионный доход».

Устав акционерного предприятия предусматривает распределение прибыли между держателями акций в виде дивидендов. По привилегированным акциям дивиденды выплачиваются в строго фиксированных суммах, даже при отсутствии необходимой прибыли. По простым акциям распределению подлежит сумма прибыли, оставшаяся после уплаты налога на прибыль и других установленных законодательством платежей. Если эта прибыль превышает среднюю норму прибыли на капитал, то часть прибыли остается по решению правления акционерного предприятия в его обороте, а дивиденды по простым акциям выплачиваются на уровне средней нормы прибыли. Наиболее распространенным приемом ограничения прибыли, предназначенной на дивиденды, является создание разного рода резервов, причем некоторые из них образуются даже из валовой прибыли, что очень выгодно предприятию. К числу таких резервов относятся так называемые оценочные резервы, создаваемые в условиях инфляции, если это разрешено законодательством данной страны. Правда, налоговое законодательство многих стран предусматривает перечисление не использованной в течение нормативного срока части этих резервов снова в состав прибыли. К таким резервам относятся резервы обновления амортизируемого имущества, резервы возобновления товарно-материальных запасов, резервы на будущие затраты и потери и др.

Резервы обновления амортизируемого имущества создаются с целью восполнения недостаточности сумм обычной амортизации в условиях инфляции, так как амортизация рассчитывается с величины первоначальной стоимости, выраженной в оценке прошлых лет. В эти резервы отчисления производятся от валовой прибыли.

Аналогичной является причина создания резервов возобновления товарно-материальных запасов, которые образуются в размере увеличения номинальной стоимости запасов, необходимых для бесперебойного функционирования предприятия. Однако сроки возобновления запасов значительно ниже сроков возобновления амортизируемого имущества, поэтому для предпринимателей предпочтительнее создание первого резерва.

Что касается резервов будущих расходов и потерь, то произвольность оценки в этом случае выше, чем при создании названных выше

резервов, так как неизвестны сроки их возникновения и их реальные размеры.

Распространенным приемом снижения суммы облагаемой прибыли являются отчисления в благотворительные фонды, которые подлежат передаче другим организациям и списываются с баланса предприятия.

Резервы, образуемые за счет чистой прибыли, представляют собой запасной капитал, подлежащий вложению в новые активы предприятия. В составе этих резервов обязательным является резерв, установленный законодательством, в размере не более 5 % прибыли, который постепенно возрастает до установленного предела (10-12% акционерного капитала). По достижении установленного предела этот резерв включается в состав акционерного капитала, а процесс накопления начинается сначала.

Однако 5 %-ные отчисления в резерв, по мнению многих предпринимателей, являются недостаточными, поэтому изыскиваются другие возможности для направления чистой прибыли на финансирование мероприятий по расширению производства. С этой целью создаются так называемые факультативные резервы, включающие резерв стабилизации дивиденда; резерв, принадлежащий акционерам; уставный резерв; перенос прибыли на следующий период и др.

Остановимся на последнем резерве. Его создание было связано с принятием решения о распределении на дивиденды целого количества денежных единиц. При определении целочисленного показателя дивиденда создавался некоторый остаток прибыли, не распределенной на дивиденды, который в балансе отражался как самостоятельная статья. С этой статьей стали происходить метаморфозы, а именно: остаток перестали прибавлять к сумме распределяемой прибыли, а стали накапливать на балансе во все возрастающих суммах, что привело к росту нераспределенной прибыли, которую можно использовать на создание запасного капитала.

Аналогичное назначение имеет и статья «Прибыль, удержанная для нужд предприятия».

Среди рассмотренных резервов особое положение занимает так называемый особый резерв переоценки, который образуется не за счет прибыли предприятия, а сам является дополнительной прибылью. Его создание связано с переоценкой в сторону увеличения в условиях инфляции номинальной стоимости длительно иммобилизованных средств, титулов участия, а также дебиторской задолженности в иностранной валюте. Переоценка кредиторской задолженности в иностранной

валюте в сторону уменьшения также может быть отражена в составе сумм данного резерва. Этот резерв остается в распоряжении предприятия до момента погашения по тем статьям баланса, в обеспечение которых он был образован. Остатки его сумм должны быть присоединены к прибыли.

Как видно из рис. 2, источниками долгосрочного заемного капитала являются задолженность держателям облигаций предприятия, банкам по долгосрочным кредитам и прочим обязательствам, срок погашения которых более года.

Акционеры — держатели облигаций в соответствии с уставом получают право не только на доход в виде дивиденда, но и право голоса на участие в управлении предприятием. Реально их право реализуется в возможности выгодно помещать свой свободный капитал в облигации, приносящие доход в виде процента.

Источники краткосрочных заемных средств представлены задолженностью поставщикам, персоналу, государству, по облигациям; задолженностью по векселям к платежу; задолженностью по краткосрочным кредитам банка и прочим обязательствам. Характер большинства групп классификации ясно виден из названий. Однако некоторые статьи требуют небольших пояснений. Например, задолженность государству — это разница между начисленной суммой налогов и фактически внесенной в бюджет.

К прочим обязательствам могут быть отнесены начисленные, но невыплаченные проценты по облигациям и дивиденды по акциям.

Рассмотрим теперь более подробно отдельные группы расходов и доходов, имеющие специфический характер. К таким расходам в составе длительно иммобилизованных средств относятся расходы по устройству. Экономическая сущность их состоит в том, что они носят единовременный характер и связаны с организационным становлением предприятия. К ним относятся:

- организационные расходы по созданию предприятия (например, расходы, связанные с регистрацией предприятия, расходы на рекламу и т. п.);
- расходы, связанные с дополнительным выпуском акций (комиссионные банку);
- расходы на подготовку к выпуску новых видов продукции или переходу к новому виду деятельности;
- расходы, связанные с оформлением купли имущества (пошлины, комиссионные и т. п.);

- расходы по эмиссии облигационных займов;
- премия погашения облигаций (разница между фактически внесенной подписчиками суммой и суммой оплаты при погашении займа).

Однако состав расходов по устройству не регламентирован, а потому предприятия включают в их состав общеадминистративные расходы первого года и ряд других.

Включение в актив баланса расходов по устройству обусловлено тем, что в первый год деятельности крупные суммы этих расходов могли бы существенно снизить прибыль предприятия, тогда как для учредителей очень важно, чтобы созданное предприятие уже в первый год деятельности давало прибыль для выплаты дивидендов и использования на другие цели развития.

В балансе предприятия эти расходы играют роль фиктивного капитала, но законодательство разрешает списывать их на текущие расходы предприятия в виде ускоренной амортизации. Очевидно, что увеличение расходов на амортизацию дает возможность уменьшить величину облагаемой прибыли.

Самостоятельным объектом учета финансовой бухгалтерии являются текущие расходы и доходы предприятия.

К текущим расходам относятся расходы на приобретение товарно-материальных ценностей, расходы на содержание персонала предприятия, расходы на оплату работ и услуг со стороны, расходы на транспорт со стороны, расходы по финансовым операциям, амортизационные расходы отчетного периода, отчисления в резервы отчетного периода, налоги и сборы, разные общие расходы. Учет отдельных видов расходов ведется на самостоятельных синтетических счетах.

Расходы на приобретение товарно-материальных ценностей — это стоимость их закупки (фактурная стоимость и прямые транспортные расходы). Учет этих расходов позволяет определить фактическую себестоимость их приобретения. Одновременно с учетом осуществляется контроль за расчетами с поставщиками.

Расходы на содержание персонала — это заработная плата рабочих, служащих, руководителей и т. п., а также отчисления органам страхования в той части, которая в соответствии с законодательством страны должна осуществляться предприятиями за счет текущих расходов. К ним относят также расходы на командировки, представительство, квартирные деньги, расходы на оплату отпусков и выходных пособий, расходы на профессиональное обучение, премии и др.

Расходы на оплату услуг и работ со стороны связаны с оплатой счетов других предприятий за воду, газ, нефтепродукты и т. п., а также счетов по содержанию и ремонту материального имущества. К этой же группе относятся арендная плата и оплата посреднических услуг по закупкам и продажам.

Расходы на транспорт со стороны связаны с использованием транспортных услуг самостоятельных транспортных организаций. Прямые же транспортные расходы, связанные с закупкой материалов, топлива и т. п., оплачиваются покупателем сверх отпускной цены на готовую продукцию.

К текущим расходам относят также все уплаченные налоги и сборы (кроме налога на прибыль). Налог на прибыль учитывается финансовой бухгалтерией как убыток.

По этой группе отражаются налоговые обязательства, связанные с начислением подоходного налога, взимаемого с заработной платы персонала, а также с доходов акционеров.

К расходам по финансовым операциям относят проценты, уплаченные предприятием за кредиты, по облигациям, суммы комиссионных расходов, связанных с приобретением ценных бумаг.

Начисление амортизации и отчисления в резервы уменьшают прибыль предприятия, а потому отражаются на счетах финансовой бухгалтерии как текущие расходы.

Разные общие расходы связаны главным образом с административной и коммерческой деятельностью предприятия. В эту группу входят почтовые, телеграфные, телефонные расходы, расходы на рекламу, на каталоги, образцы, на организацию ярмарок, выставок, подарки клиентам и др.

К текущим доходам относятся доходы от продаж, полученные скидки, доходы от финансовых операций, побочные доходы.

Учет отдельных видов доходов ведется на самостоятельных синтетических счетах.

Доходы от продаж связаны с оплатой покупателями готовой продукции, работ и услуг, а также с продажей продукции в кредит. Поэтому финансовая бухгалтерия ведет учет выручки, осуществляет контроль по расчетным операциям в кредит и оперативный контроль за своевременностью поступления платежей. Скидки, предоставляемые поставщиками в соответствии с договором на поставку, учитываются отдельно.

Полученные проценты и дивиденды по ценным бумагам учитываются отдельно как текущие доходы. Доходы от эксплуатации жилищ-

но-коммунального хозяйства, от сдачи имущества в аренду и другие относятся к побочным доходам.

Как было отмечено, текущие доходы учитываются финансовой бухгалтерией в общих суммах. В их составе учитываются и расходы на создание нового амортизируемого имущества. Эксплуатационная бухгалтерия определяет общую стоимость работ, выполненных предприятием для себя за отчетный период. На эту сумму финансовая бухгалтерия сокращает общую сумму текущих расходов для определения результатов работы предприятия. С этой целью на счетах отражается приход нового амортизируемого имущества в корреспонденции с кредитом счета доходов, носящим название «Работы, выполненные предприятием для себя».

Аналогично поступают с той частью текущих расходов, общая сумма которых должна быть покрыта за счет резервов, созданных в предшествующие отчетному периоды.

На сумму расходов дебетуют соответствующий счет резерва и кредитуют счет «Расходы, покрытые ранее образованными резервами».

Результаты текущей деятельности отражаются на счете того же наименования «Финансовые результаты текущей деятельности», на котором помимо прибыли от реализации показывается результат текущей финансовой деятельности. Сальдо этого счета отражается на счете «Убытки и прибыли», который предназначен для выявления развернутого сальдо в части прибылей и в части убытков.

Изложенные методологические принципы организации финансового учета в зарубежных странах апробируются в нашей стране в связи с выполнением Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (принята постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283) и реализацией Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

Целью проводимых в настоящее время работ по стандартизации учета в РФ является создание принципиально новой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, ориентированной на рыночную модель функционирования экономики и гармонизацию принципов и правил ведения учета и составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Такая работа по трансформации российского финансового учета в организациях в мировую практику является важным звеном в развитии международных экономических связей и улучшении инвестиционного процесса.

7.7. Принципы составления сводной и консолидированной отчетности

Возрастание роли международной интеграции в сфере экономики предъявляет требования единообразного понимания и применения в разных странах принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования и капитализации заработанных средств и т. п. Именно поэтому в процессе составления и использования финансовых отчетов во всем мире возникает проблема унификации бухгалтерского учета. В соответствии с директивой Европейского сообщества № 7 от 13 июня 1983 г. консолидированная отчетность должна составляться с соблюдением международных принципов бухгалтерского учета с целью предоставления пользователям отчетности информации о фактическом имущественном и финансовом положении деятельности концерна.

В настоящее время наибольшую известность получили два подхода к решению проблемы унификации: гармонизация и стандартизация. Сначала эти подходы различались как по идеологии, так и по принципам реализации. Однако в последние годы оба термина зачастую используются как синонимы или как взаимодополняющие понятия.

Международные стандарты финансовой отчетности — это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире. Стандарты финансовой отчетности обеспечивают сопоставимость бухгалтерской документации между компаниями в общемировом масштабе, а также являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей.

Необходимо отметить, что международные учетные стандарты представляют собой свод компромиссных и достаточно общих вариантов ведения учета. Они носят рекомендательный характер, т. е. не являются обязательными для принятия. На их основе в национальных учетных системах могут быть разработаны национальные стандарты с более детализированной регламентацией учета определенных объектов, в частности принципов составления консолидированной отчетности. Тем не менее одной из целей международных стандартов финансовой отчетности является создание готовых схем учета для внедрения в странах, которые еще не имеют адекватных систем учета.

Применительно к консолидированной отчетности наиболее важными являются международные стандарты: 27 «Консолидированные финансовые отчеты»; 22 «Объединение компаний»; 28 «Отчетность

ассоциированных компаний»; 31 «Отчетность совместных предприятий»; 14 «Сегментная отчетность».

Среди перечисленных стандартов следует прежде всего рассмотреть стандарт МСФО 22 «Объединение компаний», в котором определена методология объединения этих структур. Объединение может быть осуществлено разными способами: покупка собственного капитала или нетто-активов другого предприятия; слияние компаний; установление контроля.

Покупка (приобретение) — это форма объединения предприятий, при которой предприятие-покупатель получает право контроля над нетто-активами и финансово-хозяйственной деятельностью приобретаемого предприятия. При этом платеж может быть осуществлен тремя способами: эмиссия акций; перевод денежных средств; передача других активов.

Сделки по приобретению могут осуществляться между акционерами объединяющихся предприятий или между предприятием-покупателем и акционерами другого предприятия.

Следствием объединения может быть создание нового предприятия, имеющего право контроля над объединенными предприятиями, либо расформирование одного или нескольких предприятий с целью слияния объединенной компании.

Объединение может производиться также путем слияния, при котором акционеры осуществляют контроль над общими нетто-активами и производственной деятельностью для совместного использования прибыли и совместной ответственности по рискам. Слияние приводит к созданию единой структуры, принимающей единую учетную политику.

При использовании метода слияния не происходит приобретения одного предприятия другим, а потому объединенный хозяйствующий субъект признает активы, обязательства и собственный капитал объединяемых предприятий по существующей балансовой стоимости. Расходы, связанные со слиянием (плата за регистрацию; затраты на оплату консультантов, посредников; на обеспечение акционеров информацией и др.), учитываются в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Объединение предприятий на основе установления контроля представляет собой получение полномочий, позволяющих осуществлять руководство финансово-хозяйственной деятельностью предприятия с целью получения прибыли. Контроль над приобретаемым предприятием считается реально установленным, когда одно из объединяющих

предприятий приобретает право более чем на 50 % голосов другого предприятия, а также право руководства финансовой и производственной политикой другого предприятия в соответствии с уставом (в том числе право назначения или замены большинства членов правления, совета директоров). Администрация объединенных предприятий участвует в руководстве объединенной структуры, а акционеры совместно разделяют выгоды и риски в результате объединения. Иными словами, акционеры каждого предприятия практически сохраняют те же права голоса и доли в объединении, какими они располагали до него.

Другим важнейшим стандартом в данной области является стандарт МСФО 27 «Консолидированные финансовые отчеты», в котором рассматриваются вопросы составления и представления финансовых отчетов для группы компаний, находящихся под контролем головной компании. Консолидированные финансовые отчеты объединенных компаний разрабатываются с целью удовлетворения потребностей пользователей в информации о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности таких компаний.

В стандарте даны определения основных понятий, используемых в содержательной части. К таким понятиям могут быть отнесены:

- *дочерняя компания* — это компания, которая консолидируется (объединяется) с другим предприятием;
- *головная компания* — это компания, имеющая одно или более дочерних предприятий;
- *группа* — это головная компания и все ее дочерние компании;
- *доля меньшинства* — это часть итогов производственной деятельности и нетто-активов дочернего предприятия, которыми материнское предприятие не владеет ни прямо, ни косвенно. Эта доля составляет менее 50 % акций;
- *консолидированные финансовые отчеты* — это финансовые отчеты группы, представленные как отчетность одной компании.

В соответствии с этим стандартом контроль представляет собой право головной организации определять финансовую и хозяйственную политику компаний с целью получения выгоды от их деятельности.

Считается, что контроль осуществляется при условии, когда головная компания владеет прямо или косвенно более чем 50 % голосов другой компании, но при выполнении ряда условий по полномочиям:

- определять финансовую и хозяйственную политику по уставу или соглашению;

- назначать или снимать с должности большинство членов Совета директоров или аналогичного органа управления;
- принимать большинством голосов на собраниях Совета директоров управленческие решения.

Информация о дочерней компании не включается в консолидированный отчет в тех случаях, когда:

- ожидается, что контроль будет временным, так как дочерняя компания была приобретена с целью ее последующей перепродажи в ближайшем будущем;
- дочерняя компания работает в условиях строгих долгосрочных ограничений, значительно снижающих ее возможность передавать средства головной компании.

Методика составления консолидированных отчетов такова, что при консолидации головной и дочерних компаний финансовые отчеты сначала сводятся по методу «строка за строкой», объединяя такие статьи, как активы, обязательства, акционерный капитал, доходы и расходы. Далее из сведенной отчетности исключаются (элиминируются) все взаимные расчеты внутри группы, а именно:

- балансовая стоимость инвестиций головной компании в каждую дочернюю компанию и, соответственно, для головной компании в собственном капитале каждой дочерней компании;
- межгрупповые сальдо и операции, в том числе продажи, расходы, дивиденды;
- полученные в результате межгрупповых операций внереализационные прибыли, которые включены в балансовую стоимость активов (например, в основные средства, материально-производственные запасы);
- внереализационные убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций, которые вычитаются при расчете балансовой стоимости активов;
- суммы, возникающие вследствие разницы в сроках от исключения внереализационных прибылей и убытков по внутригрупповым операциям;
- доли меньшинства в чистом доходе и в чистых активах консолидированных дочерних компаний за отчетный период. Доля меньшинства должна показываться в консолидированном балансе отдельно от обязательств и собственного капитала материнской компании и отдельно от прибыли группы.

Консолидированные финансовые отчеты должны составляться на основе единой учетной политики. Если дочерняя компания использует учетную политику, отличную от политики материнской компании, то в финансовом отчете этой компании делаются соответствующие поправки.

Если финансовые отчеты, используемые при консолидации, составлены на разные отчетные даты, то следует внести корректировки в итоги существенных операций или других событий хозяйственной деятельности, которые произошли в период между отчетными датами. В любом случае разница в сроках между отчетными датами не должна превышать трех месяцев.

Консолидированная финансовая отчетность должна содержать список крупных дочерних компаний, включая их названия, страну регистрации или нахождения, распределение долей капитала либо пакетов акций с правом голоса. В этих отчетах должны быть отражены причины, по которым дочерняя компания не консолидируется, характер взаимоотношений между головной и дочерними компаниями, если головная компания прямо или косвенно не владеет более чем половиной (50 %) голосов дочерней компании, а также названия компаний, в которых головная компания владеет более чем 50 % голосов, но из-за отсутствия контроля они не являются дочерними компаниями.

В отдельных разделах финансовых отчетов материнской компании должно быть описание метода учета, применяемого дочерней компанией, если он отличается по методологии от учета в материнской компании.

Начиная с 90-х гг. XX в. в российском законодательстве стали отражаться вопросы консолидации, связанные прежде всего с правовыми формами коммерческих организаций: акционерных обществ, товариществ, обществ с ограниченной ответственностью и др. Правовой статус акционерного общества определен ГК РФ (ст. 96, 97), а также Федеральным законом РФ «Об акционерных обществах» (№ 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г.).

Правовой статус дочерних и зависимых обществ определяется ГК РФ (ст. 105, 106), а также Федеральным законом РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» (№ 948-1 от 22 марта 1991 г. действ. ред.). Вопросы составления консолидированной отчетности конкретизируются в Федеральном законе РФ «О финансово-промышленных группах» (№ 190-ФЗ от 30 ноября 1995 г.), в котором финансово-промышленная группа

(далее — ФПГ) определяется как объединение юридических лиц, действующих в качестве основного и дочерних обществ с объединением (полностью или частично) материальных и нематериальных активов с целью технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных или иных проектов и программ.

В состав ФПГ могут входить коммерческие и некоммерческие организации, в том числе иностранные, за исключением общественных и религиозных организаций. Участие более чем в одной ФПГ не допускается.

В соответствии с законодательством центральная (основная) компания ФПГ составляет сводный (консолидированный) баланс ФПГ и другие формы финансовой отчетности и готовит ежегодный отчет о деятельности ФПГ.

Составление консолидированной отчетности дает возможность получить информацию о результатах финансово-хозяйственной деятельности группы юридически самостоятельных, но взаимосвязанных организаций. При этом следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, Приказом Минфина РФ «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» (№ 112 от 30 декабря 1996 г. в ред. Приказа Минфина РФ № 36н от 12 мая 1999 г.). В соответствии с последним нормативным документом организации могут дополнять формы сводной бухгалтерской отчетности статьями и информацией, которые необходимы заинтересованным пользователям. Однако эти нормативные акты не содержат рекомендаций по составлению консолидированной отчетности по ФПГ.

В настоящее время российская практика использует два термина при составлении отчетных форм — «сводная отчетность» и «консолидированная отчетность». Однако применение этих терминов как синонимов некорректно, так как эти формы отчетности различаются не только по назначению, технике составления, кругу пользователей, но и концептуально.

Сводная отчетность в соответствии с действующими нормативными документами составляется в случаях:

- формирования сводной отчетности федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти;
- составления внутренней отчетности одного юридического лица на основании отчетных данных его филиалов, выделенных на отдельный баланс без образования юридического лица;
- при наличии у организации дочерних и зависимых обществ.

Современное состояние зарубежной и российской экономики в значительной мере связано с функционированием коммерческих организаций, имеющих в своем составе дочерние и зависимые общества. Для таких организаций характерно составление сводной финансовой отчетности, имеющей в своей основе обобщенную информацию по сегментам деятельности.

В международной практике эти вопросы нашли отражение в международном стандарте МСФО 14 «Отражение финансовой информации по сегментам».

Целью составления отчетности по сегментам деятельности является содействие пользователям финансовой отчетности с тем, чтобы они имели возможность:

- анализировать основные направления деятельности компании;
- оценивать риски и прибыльность компании;
- принимать адекватные решения в отношении деятельности компании.

Сегментирование — это вид анализа информации, содержащейся в финансовой отчетности, в соответствии с различными типами выпускаемой продукции или производимых услуг и географическими районами, в которых компания осуществляет свою деятельность.

В этой связи в стандарте МСФО 14 определяются такие понятия, как сегмент деятельности, географический сегмент и отчетный сегмент.

Сегментом деятельности называется составляющий компонент компании, который производит однородную продукцию и отличается от других сегментов деятельности тем, что подвержен иным рискам и имеет другой уровень прибыльности. Критериями выделения таких сегментов служат:

- природа продукции или услуг;
- характер производственного процесса;
- тип покупателя продукции или услуг;
- методы реализации продукции или оказания услуг.

Географический сегмент — это отдельный компонент компании, который производит продукцию или оказывает услуги в определенных экономических условиях и отличается от других географических сегментов тем, что подвержен иным рискам и имеет другой уровень прибыльности. Критериями, определяющими географические сегменты, служат:

- подобие экономических и политических условий;
- взаимосвязь между хозяйственными операциями и различными географическими районами;
- сходство хозяйственных операций;
- специальные риски, связанные с хозяйственными операциями;
- наличие валютного контроля и валютных рисков.

Отчетным сегментом является сегмент, информация о котором включается в финансовую отчетность. Таким сегментом может быть как сегмент деятельности, так и географический сегмент в зависимости от того, насколько они отвечают требованиям данного стандарта относительно степени раскрытия отчетной информации.

Для составителей финансовой отчетности немаловажным является определение таких понятий, как доходы и расходы по сегменту.

Доходы по сегменту — это доходы компании, отражаемые в Отчете о прибылях и убытках, которые прямо относятся к определенному сегменту, включая доходы от продажи продукции или услуг как другим сегментам, так и сторонним организациям. Однако доходы по сегменту не включают в себя результат непредвиденных обстоятельств, а также процентный или дивидендный доход.

Расходы по сегменту — это расходы, возникшие в результате его основной (операционной) деятельности, которые прямо относятся к сегменту, включая расходы по продаже продукции или услуг как другим сегментам, так и сторонним организациям. Расходы по сегменту не включают результат непредвиденных обстоятельств, проценты к уплате, потери от продажи инвестиций, расходы по налогам, административные и общехозяйственные расходы.

Таким образом, стандарт МСФО 14 формирует информацию о прибыли на уровне сегмента, не учитывая административных и других расходов на уровне компании. При этом компании самостоятельно определяют отчетные сегменты, т. е. сегменты, включаемые в финансовую отчетность в соответствии с рекомендациями данного стандарта.

Как правило, желательно включать в отчетность сегмент, основная часть реализации которого связана со сторонними организациями и имеющего не менее 10 %:

- от общей реализации, включая реализацию другим сегментам;
- от общей прибыли всех прибыльных сегментов;
- от общего убытка всех неприбыльных сегментов;
- от общих активов всех сегментов.

Если сегмент однажды был признан отчетным, то он должен быть отчетным в последующие периоды даже при условии, что он не будет иметь 10 % от перечисленных показателей.

Если доля сегмента в общей выручке от реализации сторонним организациям составляет не менее 75 %, то он должен включаться в финансовую отчетность, даже если не имеет 10 % вышеуказанных показателей.

Кроме того, в сегментарной отчетности должна быть отражена взаимосвязь отчетов по сегментам с общей финансовой отчетностью, показаны изменения в учетной политике каждого сегмента, тип продукции и услуг каждого подразделения и состав каждого географического сегмента.

В РФ разработано ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», которое распространяется на методологию и правила составления и представления информации по сегментам при составлении сводной бухгалтерской отчетности всех коммерческих организаций (за исключением кредитных), имеющих в своем составе дочерние и зависимые общества. Исключение составляют субъекты малого предпринимательства, которые могут не применять ПБУ 12/2000.

В ПБУ 12/2000, как и в международном стандарте, даются определения важнейших понятий — информация по сегменту, информация по операционному сегменту, по географическому сегменту, по отчетному сегменту, а также понятий о выручке (доходах) сегмента, о расходах сегмента, о финансовых результатах сегмента как о разнице между выручкой (доходами) и расходами сегмента, об активах и обязательствах сегмента. Эти определения соответствуют международным нормам и отвечают требованиям стандарта МСФО 14.

Специальный раздел ПБУ 12/2000 посвящен порядку выделения информации по отчетным сегментам. При разработке этого раздела национального стандарта за основу взяты принципы, заложенные в международном стандарте.

Как и в стандарте МСФО 14, в ПБУ 12/2000 установлен порядок формирования перечня сегментов организацией, на которую возложено составление сводной бухгалтерской отчетности исходя из организационной и управленческой структуры. При этом основным фактором, влияющим на выделение в отчетности сегментов деятельности, являются риски: общеэкономические, политические, валютные, кредитные, ценовые, — оценка которых не предполагает их точного количественного измерения и выражения.

Информация по операционным сегментам, раскрывающим часть деятельности организации по производству определенного товара,

выполнению работы (услуги) или однородных групп товаров (работ, услуг), подверженных рискам и получению прибылей, показывается в бухгалтерской отчетности, согласно п. 7 ПБУ 12/2000, при условии сходства по следующим основаниям:

- назначению товаров, работ, услуг;
- процессу производства товаров, выполнения работ (услуг);
- потребителям (покупателям) товаров, работ, услуг;
- методам продажи товаров, реализации работ, услуг;
- системам управления деятельностью организации.

Информация по географическим сегментам, раскрывающим часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ (услуг) в определенном географическом регионе, которая подвержена специфическим для данного региона рискам и получению прибылей, показывается в бухгалтерской отчетности, согласно п. 8 ПБУ 12/2000, при условии сходства по следующим признакам:

- по условиям политических и экономических систем государств, на территории которых осуществляется деятельность организации;
- при условии сходства деятельности и наличия устойчивых связей для осуществления этой деятельности в различных географических регионах;
- по характеру рисков, связанных с деятельностью организации в соответствующем географическом регионе;
- при условии общности правил валютного контроля и валютных рисков в соответствующем географическом регионе. Формирование информации по географическим сегментам может производиться по конкретному государству (нескольким государствам), региону, по местам нахождения активов (ведения деятельности), по местам нахождения рынков сбыта (потребителей) товаров (работ, услуг).

Однако отчетным сегментом определенный операционный или географический сегмент может считаться только при условии, что значительная величина его выручки получена от продажи внешним покупателям. При этом количественные критерии по сумме выручки от таких продаж, по удельному весу прибыли (убытка) данного сегмента в общем финансовом результате всех сегментов, а также активов данного сегмента в суммарной величине всех сегментов, принятые в ПБУ 12/2000, полностью совпадают с действующим международным стандартом. Конкретными условиями выделения отчетного сегмента служат (п. 9 ПБУ 12/2000):

- выручка от продажи внешним покупателями от операций с другими сегментами данной организации должна быть не менее 10 % общей суммы выручки по всем сегментам;
- прибыль или убыток данного сегмента составляет не менее 10 % суммарного финансового результата всех сегментов;
- активы данного сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов.

Другим важным критерием при подготовке сводной бухгалтерской отчетности является объем выручки по отчетным сегментам, который не может быть менее 75 % общей выручки организации, а сами отчетные сегменты, выделенные в отчетности в предшествующем году, должны быть сохранены и в отчетном году.

Следует обратить внимание на то, что информация по каждому отчетному сегменту должна соответствовать учетной политике организации, на которую возложено составление сводной бухгалтерской отчетности. Изменения в учетной политике, имеющие существенное влияние на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями по отчетным сегментам (например, определение (выделение) отчетных сегментов, способы распределения доходов и расходов между отчетными сегментами и т. п.), а также причины изменений и оценка их последствий в денежном выражении должны быть раскрыты в сводной бухгалтерской отчетности.

Важную роль при оценке финансовых результатов по отчетному сегменту играет четкое определение доходов и расходов, включаемых в данный финансовый результат. Поэтому в ПБУ 12/2000 выделен специальный раздел, в котором определен порядок формирования показателей по отчетному сегменту: доходов, расходов, активов и обязательств.

В ПБУ 12/2000 дан перечень доходов, которые не включаются в финансовый результат отчетного сегмента (подп. «а» п. 12):

- проценты и дивиденды, за исключением случаев, когда они являются предметом деятельности данного сегмента;
- доходы от продажи финансовых вложений, за исключением случаев, когда они являются предметом деятельности данного отчетного сегмента;
- чрезвычайные доходы.

При этом при формировании доходов отчетного сегмента от операций с другими отчетными сегментами данной организации долж-

ны быть использованы цены, установленные в этой организации. Информация о таких ценах должна быть раскрыта в сводной отчетности.

Расходы отчетного сегмента формируются в соответствии с подп. б п. 12 ПБУ 12/2000, в котором дан перечень расходов, не относящихся к отчетному сегменту, в частности:

- уплаченные проценты, за исключением случаев, когда финансовая деятельность является предметом деятельности сегмента;
- расходы, связанные с продажей финансовых вложений, за исключением случаев, когда инвестиционная деятельность является предметом деятельности сегмента;
- налог на прибыль;
- общехозяйственные расходы, относящиеся к организации в целом;
- чрезвычайные расходы.

Исчисление доходов и расходов отчетного сегмента и определение финансового результата для отражения в сводной бухгалтерской отчетности производятся до поправок на долю меньшинства.

В ПБУ 12/2000 специально подчеркивается, что при определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента прежде всего используется информация, относящаяся к данному сегменту, а затем информация, распределяемая между сегментами. Например, активы, используемые совместно в двух или более отчетных сегментах, распределяются между ними в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы, а выбор способа распределения зависит от самой организации и определяется видом деятельности организации, характером объектов учета, степенью обособленности отчетных сегментов и т. п.

Выбранный способ распределения должен применяться последовательно от одного отчетного периода к другому.

Пример

Стоимость активов, используемых совместно в сегментах А и В, составляет 20 млн руб. Прибыль отчетного года по сегменту А — 3 млн по сегменту В — 1 млн руб. Соответственно доля активов по сегменту А составит

$$15 \text{ млн руб. } \left(\frac{20\,000\,000}{4\,000\,000} \times 3\,000\,000 \right), \text{ по сегменту В — 5 млн руб. } \left(\frac{20\,000\,000}{4\,000\,000} \times 1\,000\,000 \right).$$

Однако, как сказано в ПБУ 12/2000, при распределении между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, могут применяться разные способы распределения.

Раскрытие информации по отчетным сегментам для составления сводной отчетности осуществляется по определенным показателям, образующим первичную и вторичную информацию. Эта информация формируется на основе организационной и управленческой структуры всей организации, которая позволяет определять и прогнозировать характер и источники рисков и прибылей. Если риски и прибыли организации связаны в основном с различиями в произведенной продукции, работах, услугах, то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной — по географическим сегментам. Если риски и прибыли связаны с различиями в географических регионах, то первичной признается информация по географическим сегментам, а вторичной — по операционным сегментам. При отсутствии выраженных структурных признаков (операционных, географических) выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам осуществляется по решению руководителя организации.

В бухгалтерской отчетности первичная информация по отчетному сегменту дается в разрезе следующих показателей:

- общая величина выручки, в том числе от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, в совместной деятельности, а также общая величина вложений в совместную деятельность, в зависимые и дочерние общества.

Итоговая первичная информация представляет собой суммирование первичной информации по отчетным сегментам, т. е. первичная информация по организации равняется совокупной первичной информации по отчетным сегментам № 1, № 2 и т. п.

Если в качестве первичной информации выступает информация по операционным сегментам, то вторичная информация по географическим сегментам дается в разрезе следующих показателей:

- выручки от продажи внешним покупателям по географическим сегментам (она должна составлять не менее 10 % общей выручки организации от продажи внешним покупателям);
- балансовой величины активов каждого географического сегмента (она должна составлять не менее 10% величины активов всех географических сегментов);
- величины капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы каждого географического сегмента, если величина его активов составляет не менее 10 % величины активов всех географических сегментов.

В случаях, когда первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, вторичная информация по каждому операционному сегменту, имеющему выручку от продажи внешним покупателям не менее 10% общей выручки организации или величину активов не менее 10 % величины активов всех операционных сегментов, раскрывается в отчетности по определенным показателям. К ним относятся:

- выручка от продажи внешним покупателям;
- балансовая величина активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

В ПБУ 12/2000 рассматриваются также варианты формирования первичной информации по географическим сегментам, выделенным исходя из места расположения активов или из места расположения рынков сбыта. В этих случаях по каждому географическому сегменту действует критерий, составляющий не менее 10 % величины общей выручки организации от продажи внешним покупателям.

Исходя из анализа ПБУ 12/2000, можно сделать вывод о гармонизации принципов, заложенных в международном стандарте МСФО 14 и в ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», что отвечает принципам реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Во всех остальных случаях составляется консолидированная отчетность по группам взаимосвязанных предприятий.

Консолидированная отчетность в соответствии с международной практикой имеет цель показать результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий, имеющих юридическую самостоятельность, но являющихся единым хозяйственным организмом.

Отчетность по основной деятельности промышленных, строительных, транспортных, сельскохозяйственных и других организаций составляется одним собственником и представляется в Минфин РФ, Минэкономразвития РФ, Госкомстат РФ (ныне — Федеральная служба государственной статистики).

Консолидированная отчетность по совместно контролируемому имуществу составляется несколькими собственниками. Ее основная особенность — элиминирование отдельных показателей предприятий, входящих в группу, с целью исключения повторного счета в консолидированном отчете. Иными словами, сфера учета и отчетности расширяется за счет консолидации групп предприятий, входящих в ФПГ или холдинг. Для таких групп предприятий действующими законодательными и нормативными актами предусмотрено составление консолидированной отчетности, которая ведется центральной компанией на основе договора о создании ФПГ.

Составление консолидированной бухгалтерской отчетности в российской практике осуществляется по методологии, принятой в международных стандартах финансовой отчетности.

Основными методологическими принципами можно считать:

- суммирование показателей активов и пассивов бухгалтерских балансов участников ФПГ;
- отражение в отчетности инвестиционной деятельности ФПГ в целом, т. е. инвестиции участников ФПГ в уставный капитал либо на развитие деятельности, внесенные в центральную компанию, в отчетности не показываются, а дается лишь общий результат;
- показатели бухгалтерского баланса и финансовые результаты, отражающие взаимоотношения центральной компании с дочерними (объемы продаж, обязательства, расчеты), в отчетность не включаются;
- прибыли и убытки каждого участника ФПГ показываются в отчетности в развернутом виде;
- показатели бухгалтерской отчетности участников ФПГ приводятся в консолидированном отчете с момента (даты) регистрации ФПГ;
- при наличии в составе группы двух или более банковских, страховых организаций или инвестиционных институтов составляется отдельная консолидированная отчетность по видам деятельности.

В настоящее время не все вопросы составления консолидированной отчетности в отечественной практике можно считать решенными.

Это относится прежде всего к исключению из отчетности показателей, отражающих объемы продаж продукции, обязательства и расчеты между центральной и дочерними компаниями, но не затрагивающих аналогичных показателей в отношениях между участниками ФПГ. Нет разработанных методик представления промежуточных и годовых отчетных форм, составляемых центральной компанией, так как в западной практике отчетность по группе отличается по содержанию от отчетности обычной компании. Однако переход к международным стандартам консолидации отчетности уже осуществлен. В дальнейшем будет продолжено сближение российских стандартов с мировой практикой консолидации отчетности.

Составление финансовой отчетности по международным стандартам предполагает соблюдение основополагающих правил, которые определяют общий подход к подготовке и представлению финансовых отчетов, в частности консолидированной отчетности ассоциированных компаний. Регулированию этих вопросов посвящен международный стандарт МСФО 28 «Отчетность ассоциированных компаний», который включает отчетность инвестора по инвестициям в зависимые (ассоциированные) компании.

Ассоциированная компания — это компания, в которой инвестор имеет значительное влияние, но которая не является ни дочерней компанией, ни совместным предприятием инвестора.

Значительное влияние — это полномочие участвовать в принятии решений по финансовой и хозяйственной политике компании, но без контроля над этой политикой.

Если инвестор прямо или косвенно владеет 20 % голосов или более, то подразумевается, что инвестор имеет значительное влияние. Влияние считается существенным, если соблюдено одно или несколько следующих условий:

- представительство в совете директоров инвестируемой компании;
- участие в процессе выработки финансовой и хозяйственной политики;
- материальные операции между инвестором и инвестируемой компанией;
- обмен управленческим персоналом;
- обеспечение основной технической информацией.

Данный стандарт предлагает два метода учета инвестиций в зависимые компании:

- метод пропорционального распределения;
- стоимостный метод.

Метод пропорционального распределения — это метод учета инвестиций по первоначальной стоимости с последующими корректировками доли инвестора в чистых активах инвестируемой компании. Корректировки суммы инвестиций необходимы для того, чтобы фиксировать перемены пропорционального участия инвестора в капитале инвестируемой компании, возникшие в результате изменения этого капитала.

Такие изменения являются следствием переоценки основных средств и инвестиций, колебаний курсов валют и т. д. При этом методе любые выплаты, полученные от инвестируемой компании, уменьшают текущую стоимость инвестиций. Отчет о прибылях и убытках при использовании данного метода отражает долю инвестора в результатах производственной деятельности инвестируемой компании.

Стоимостной метод — это метод, при котором инвестиции учитываются по первоначальной стоимости без последующих корректировок. Инвестор признает доход только по мере получения части чистой прибыли инвестируемой компании. Выплаты, полученные сверх таких прибылей, рассматриваются как возврат инвестиций и показываются как уменьшение их стоимости. Отчет о прибылях и убытках в этом случае отражает доход от инвестиций только в той мере, в которой инвестор получает распределение от аккумулированных чистых прибылей инвестируемой компании.

Обычно в учетной практике используется метод пропорционального распределения, поскольку признание дохода на основе полученных выплат (как это предусматривается стоимостным методом) может быть неадекватной мерой дохода, полученного от инвестиций в ассоциированную компанию. Иными словами, полученные выплаты могут не отражать в полной мере финансовое положение этой компании. В связи с тем, что инвестор имеет значительное влияние на ассоциированную компанию, он несет долю ответственности за ведение и состояние дел, а следовательно, и за доход от инвестиций. Инвестор отчитывается за руководство, отражая свою долю в результатах деятельности ассоциированной компании в консолидированной финансовой отчетности.

Использование метода пропорционального распределения следует прекратить в случае, если утрачивается значительное влияние на ассоциированную компанию, но инвестиции целиком сохраняются.

Стоимостный метод целесообразно применять в том случае, когда ассоциированная компания действует при жестких долгосрочных ограничениях, которые значительно снижают ее способность возмещать

средства инвестору. Инвестиции в ассоциированные компании также могут учитываться стоимостным методом в случае, когда они осуществляются исключительно с целью их реализации в ближайшем будущем.

В консолидированную финансовую отчетность инвестору необходимо включать: полный список значительных ассоциированных компаний с указанием пропорции собственности; описание их деятельности; методы, используемые для учета инвестиций. Суммы, относящиеся к инвестициям в ассоциированные компании, учтенные методом пропорционального распределения, классифицируются как долгосрочные активы и должны быть раскрыты в отдельной статье бухгалтерского баланса.

В балансе компании инвестиции оцениваются по себестоимости плюс соответствующая доля нераспределенной прибыли ассоциированных партнеров с момента инвестирования. В результате признается, что стоимость инвестиции увеличивается на сумму нераспределенной прибыли, так как ее увеличение является показателем повышения стоимости активов. В МСФО 28 это называется методом учета по доле капитала (метод участия) либо одномоментной консолидацией.

Таким образом, значительные инвестиции в компанию могут обеспечить инвестору существенное влияние на долгосрочной основе при решении вопросов, касающихся финансовой политики и ведения операций в данной компании, включая политику дивидендов.

Представительство в совете директоров также служит признаком такого влияния, но не является единственным методом возможного участия инвестирующей компании в решении вопросов, затрагивающих стратегические направления развития компании.

Словарь терминов

Абонемент (фр. *abonnement*) — типовой документ утвержденной формы, дающий право пользования определенными видами услуг: библиотекой, диетическим питанием в столовой предприятия (организации) и др. В А. указываются их серии, номера, нарицательная стоимость. А. могут быть платными и бесплатными. Учет А. организуется в порядке, принятом для бланков строгой отчетности, на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

Абонементная плата — плата за пользование платным абонементом.

Абонент (нем. *Abonnent*) — лицо, имеющее абонемент. С А. производятся наличные и безналичные расчеты по платным абонементам.

Аванс (англ. *advance*; фр. *avance*) — 1) денежная сумма, выплаченная заказчиком в счет предстоящих платежей за материальные ценности, выполненные работы, услуги. А. обычно составляет 10-30% общей суммы всего платежа. Подлежит возврату при расторжении договора; 2) денежная сумма, выдаваемая для покрытия расходов по выполнению задания, например А. по командировке и т. п.; 3) денежные средства, выдаваемые работнику за первую половину месяца в счет оплаты труда (обычно до 40 % должностного оклада или тарифной ставки).

Аваль (англ. *bill quarantee*; фр. *aval*) — поручительство за лицо, имеющее обязательство по векселю. А. дается в форме подписи на лицевой стороне векселя или на прикрепленном листе (аллонже). Лицо, давшее А., несет солидарную ответственность за платеж по векселю. А. увеличивает надежность векселя.

Авансовый отчет (англ. *advance account*) — документ, подтверждающий расходование аванса. В А. о. показываются денежные средства,

полученные под отчет, фактически произведенные расходы, остаток подотчетных сумм или перерасход. К А. о. прилагаются первичные документы, подтверждающие произведенные расходы. А. о. утверждает-ся руководителем, проверяется бухгалтерией и служит основанием для списания аванса.

Авансовая стоимость — предварительная стоимость имущественных или иных ценностей, переданных в счет условленного платежа.

Аviso (ит. *awiso*) — уведомление получателя о переводе денег, посылке товара, векселя. А. может быть почтовым или телеграфным.

Ажур (фр. *ajour*) — такое состояние учета, при котором записи в учетных регистрах (книгах, карточках и т. п.) производятся в день совершения операции.

Акт (лат. *actus* — действие, *actum* — документ) — первичный бухгалтерский документ, составляемый лицами, ответственными за совершение хозяйственных операций. А. имеют типовую форму и используются в зависимости от назначения (например, акты приема-передачи основных средств; акты ликвидации основных средств и др.). А. проверяются бухгалтерией и утверждаются руководителем предприятия (организации). Помимо А., используемых в бухгалтерском учете, применяются А. юридические, гражданского состояния, органов государственного управления и т. п.

Актив — часть бухгалтерского баланса, отражающая на определенную дату в денежном выражении имущественное состояние предприятия (состав и размещение средств).

Активные счета — счета бухгалтерского учета, предназначенные для отражения имущественного состояния предприятия, т. е. наличия и изменений в составе средств. В А. с. наличие и увеличение средств показываются по дебету, уменьшение — по кредиту. Сальдо — дебетовое. Совокупность сальдо всех активных счетов на определенную дату отражается в активе баланса предприятия (организации).

Активы (оборотные) — активы, в отношении которых можно предполагать, что они будут обращены в денежные средства или проданы, потреблены в течение одного года или обычного операционного цикла, если он более одного года. Например, сырье, материалы, денежные средства и др.

Активно-пассивные счета — счета бухгалтерского учета с функциональными признаками активных и пассивных счетов (например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). В части дебиторской задолженности сальдо этих счетов дебетовое, кредиторской задолженности — кредитовое. Аналитический учет ведется раздельно по каждому объекту дебиторской и кредиторской задолженности.

Акцепт (лат. *acceptus* — принятый) — согласие покупателя на оплату счета поставщика при безналичных расчетах. А. может быть предварительным и последующим. При предварительном А., который используется в основном при иногородних расчетах, счета поставщиков считаются акцептованными, если плательщик не заявил банку отказ от А. в течение трех дней после поступления расчетных документов. При последующем А., который используется при одногородних или иногородних расчетах, когда товары приняты на месте у поставщика, расчетные документы оплачиваются банком немедленно. Организация имеет право в течение трех рабочих дней заявить отказ от акцепта. Если он обоснован, то банк восстанавливает излишне списанные суммы на расчетном счете плательщика.

Акция (англ. *equity*) — свидетельство о внесении определенной доли в капитал акционерного общества. А. могут быть представлены разными видами: А. обыкновенные (англ. *ordinary shares*) — свидетельство о внесении доли в акционерный капитал, дающее право на получение дивидендов, на участие в общих собраниях акционеров с правом голоса, на избрание в руководящие органы общества, на получение части имущества общества при его ликвидации. А. именные (англ. *registered stocks*) — акции на имя конкретного собственника (титального владельца). А. и. регистрируются в специальном реестре. По законодательству РФ акции на предъявителя запрещены. А. привилегированные (англ. *debenture stocks*) — акции с фиксированным дивидендом, обладающие преимущественным правом требования по сравнению с А. обыкновенными. По законодательству РФ А. п. могут составлять 25 % от уставного капитала общества. Они гарантируют держателям получение дивидендов в фиксированных процентах от номинальной стоимости акции независимо от результатов предпринимательской деятельности организации. А. объявленные (англ. *declarative stocks*) — акции, размещенные по решению общего собрания акционеров акционерным обществом в соответствии с собственным уставом на первичном рынке ценных бумаг в дополнение к ранее размещенным акциям. А. учредительские (англ. *promoter's stocks*) — акции, размещенные сре-

ди учредителей акционерного общества и дающие им преимущества по сравнению с другими акционерами, например, дополнительное количество голосов на общих собраниях акционеров, первоочередное право на получение акций при их дополнительном выпуске. А. у. не подлежат продаже или обмену.

Амортизация (лат. *amortisatio* — погашение) — погашение стоимости основных средств в течение срока полезного использования путем включения амортизационных отчислений в издержки производства (обращения).

Амортизационные отчисления — начисление амортизации по объектам основных средств, нематериальных активов и т. п. по нормам амортизации на полное восстановление.

Нормы А. о. устанавливаются в зависимости от сроков полезного использования основных средств. К ним могут применяться поправочные коэффициенты с учетом особенностей производства, режима эксплуатации, влияния агрессивной среды и т. п. Установлены годовые нормы А. о. Месячные нормы представляют одну двенадцатую часть годовых норм. А. о. включаются в издержки производства (обращения).

Анализ (греч. *analysis*) — метод научного исследования путем разложения сложных предметов на составные части и установления между ними взаимосвязей. Например, экономический анализ имеет своим предметом хозяйственные процессы предприятий (организаций), социально-экономическую эффективность и конечные финансовые результаты их деятельности, складывающиеся под воздействием объективных и субъективных факторов и получающие отражение через систему экономической информации.

Аналитические счета — детальные счета, раскрывающие содержание конкретных синтетических счетов. А. с. ведутся на карточках в натуральных и стоимостных показателях. Основанием для записей в карточки А. с. являются данные первичных документов. Например, аналитический учет к счету «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется на лицевых карточках каждого работника.

Аналитический учет — учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета. Записи в А. у. производятся на основании первичных бухгалтерских документов.

Аннулирование — упразднение, объявление недействительным.

Аренда (англ. *rent, lease*; лат. *arrendare*) — предоставление одной стороной (арендодателем) по договору другой стороне (арендатору) во временное владение и пользование имущества за определенную плату. В договоре устанавливается размер арендных платежей, может предусматриваться изменение права собственности. В международной коммерческой практике различают А. трех видов: 1) рейтинг (краткосрочная аренда со сроком до 1 года); 2) хайринг (среднесрочная аренда на срок от 1 до 3 лет); 3) лизинг (долгосрочная аренда со сроком свыше 3 лет). В настоящее время в России лизинг приобретает большое распространение.

Артикул (лат. *articulus* — раздел, статья) — в экономике (например, торговле) тип изделия, товара.

Ассигнования (от лат. *assignare* — назначать) — суммы, предназначенные для использования на какие-либо нужды, например, ассигнования из бюджета на образование, здравоохранение, на компенсации детям, пенсионерам и т. п.

Ассортимент (фр. *assortment*) — подбор разных видов и сортов товаров в торговле или производственном предприятии; более узко — подбор однородных предметов, но разных сортов.

Аффилированные лица — юридические и физические лица, способные оказывать непосредственное влияние на деятельность юридических и физических лиц (в соответствии с Законом РФ от 22 марта 1999 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»).

Аффилированная компания — компания, владеющая пакетом акций основной (материнской) компании, величина которого меньше контрольного пакета. А. к. может выступать в качестве филиала или представительства основной компании. Материнская компания участвует в управлении делами А. к. на основе договора. Например, А. к. может быть создана при переносе бизнеса в удаленный регион, при создании транснациональных корпораций и т. п.

Б

Баланс (фр. *balance*, букв. — весы) — равновесие, система показателей, характеризующих состояние взаимосвязанных величин на определенную дату, например баланс доходов и расходов предприятия, баланс

денежных доходов и расходов населения, баланс финансово-хозяйственной деятельности организации, фирмы, компании, баланс консолидированный и др.

Баланс доходов и расходов предприятия -- финансовый план предприятия. Составляется на год с поквартальной разбивкой. Статьи доходов и расходов баланса зависят от особенностей деятельности предприятий.

Балансовый метод — уравнивание (сопоставление, сравнение) противостоящих величин, характеризующих одно и то же явление (приход и расход, средства и источники, доходы и расходы и т. д.). Б. м. применяется при составлении баланса, например бухгалтерского баланса, баланса денежных доходов и расходов населения и др.

Балансовая стоимость — это стоимость имущества, капитала и обязательств, по которой они отражаются в балансе.

Балансовая стоимость основных средств — стоимость основных средств по балансу на 1-е число отчетного периода (первоначальная, восстановительная, остаточная). Основные средства показываются в балансе по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за вычетом износа).

Балансовые счета — счета бухгалтерского учета, показатели которых находят отражение в бухгалтерском балансе. Названия Б. с. не обязательно совпадают с названиями статей баланса, например, статья актива «Запасы» включает счета «Материалы», «Готовая продукция» и др.

Бартер (англ. *barter*, бартерная сделка) — 1) безденежная товарообменная сделка, обмен товара на товар; 2) вид взаимной торговли путем товарообмена; 3) экспортно-импортная товарообменная операция на сбалансированной по цене основе с передачей права собственности на товар.

Безвозвратные отходы производства — отходы, которые не могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону (усушка, угар, распыл и т. п.). Б. о. п. не оцениваются и не списываются со счета «Основное производство», а включаются в себестоимость продукции.

Безнадежные долги — задолженность предприятий, организаций, других юридических и физических лиц, взыскать которую не представляется возможным (истечение срока исковой давности, признание

судом неплатежеспособности дебитора, смерть лица, за которым числилась задолженность, и т. п.). Б. д., по которым истек срок исковой давности, или другие долги, нереальные для взыскания, списываются по решению руководителя организации за счет средств резерва по сомнительным долгам или на убытки (при отсутствии ранее созданного резерва). Списание Б. д. в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности, так как она в течение 5 лет с момента списания отражается на забалансовом счете «Списание в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов» для ее взыскания в случае положительного изменения имущественного положения предприятия-должника.

Бесполуфабрикатный вариант учета затрат на производство — вариант сводного учета затрат, при котором стоимость полуфабрикатов, передаваемых последовательно из цеха в цех, в системном порядке (в системе счетов) не учитывается. В каждом цехе ведется учет только собственных затрат (без стоимости полуфабрикатов других цехов). В себестоимость готовой продукции включаются затраты на ее производство по всем переделам.

Бланк (от фр. *Blanc*) — форма документа, отпечатанная типографским способом и содержащая необходимые реквизиты. Б. используется для оформления бухгалтерских документов.

Бланки строгой отчетности — бланки документов, подлежащие учету и выдаваемые под отчет работникам предприятия. Учет Б. с. о. ведется на забалансовом счете «Бланки строгой отчетности». К ним относятся абонементы, талоны, билеты и др. Для приема, хранения и отпуска Б. с. о. назначаются материально ответственные лица.

Брак продукции — продукция, не соответствующая требованиям государственных стандартов качества или технических условий. По характеру обнаруженных дефектов Б. п. может быть окончательным (неисправимым) и исправимым, а по месту обнаружения — внутренним и внешним. Б. п. оформляется актом типовой формы. Учет брака ведется на счете «Брак в производстве».

Бухгалтер — специалист по бухгалтерскому учету. В зависимости от выполняемых функций и занимаемой должности Б. может быть старшим, или главным. Главный Б. возглавляет бухгалтерию и несет ответственность за организацию бухгалтерского учета, своевременность и достоверность представления пользователям финансовой отчетности.

Бухгалтерия — учетный аппарат, который организует и ведет бухгалтерский учет на предприятии, в организации. Б. возглавляет главный (старший) бухгалтер. В организациях, не имеющих бухгалтерской службы, учет ведется специализированной организацией или специалистом на договорных началах.

Бухгалтерская отчетность — завершающий этап учетного процесса организации. В Б. о. отражается нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, а также результаты хозяйственной деятельности за отчетный период. Типовые формы Б. о. и инструкции о порядке их заполнения разрабатываются и утверждаются Минфином РФ.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Б. о. бывает годовая и квартальная.

Информация, содержащаяся в Б. о., базируется на данных синтетического и аналитического учета. Основными формами Б. о. являются баланс, отчет о прибылях и убытках.

Бухгалтерская проводка (контировка, счетная формула) — оформление корреспонденции счетов с указанием дебетуемого и кредитуемого счетов. Б. п. может быть простой и сложной. Простая — составляется по хозяйственной операции, содержащей один дебетуемый и один кредитуемый счет. Сложная — по операции, содержащей один дебетуемый и несколько кредитуемых счетов или наоборот. В Б. п. находит конкретизацию принцип двойной записи на счетах.

Бухгалтерский баланс — форма финансовой отчетности, характеризующая имущественное и финансовое положение предприятия, организации на конец последнего дня отчетного периода. Б. б. имеет форму двухсторонней таблицы и состоит из актива и пассива. Актив отражает состояние имущества предприятия, пассив — капитал и обязательства. Равенство итогов актива и пассива Б. б. обусловлено тем, что в активе и пассиве содержится одна и та же совокупность средств, взятая в двух разных группировках. Актив и пассив Б. б. включают отдельные разделы, а разделы — статьи. Сумма (итог) бухгалтерского баланса по активу и пассиву называется валютой баланса.

Бухгалтерский документ (лат. *documentum* — свидетельство, доказательство) — предназначен для подтверждения действительного совершения хозяйственной операции. При заполнении всех реквизитов Б. д. имеет юридически доказательную силу и принимается судом и арбитражем при решении спорных, уголовных дел.

Бухгалтерский учет — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Б. у. является экономической наукой, имеет свою теорию, свой предмет и метод и взаимосвязан с оперативным и статистическим учетом.

В

Валовая прибыль — прибыль от реализации товарной продукции (работ, услуг), иных материальных ценностей, а также результат от прочей реализации (основных и оборотных фондов) и от внереализационных операций.

Валюта баланса — стоимостная оценка итогов актива и пассива бухгалтерского баланса. В. б. должна быть одинаковой по активу и пассиву.

Ведомость — первичный документ или учетный регистр. Первичным документом В. служит в момент совершения хозяйственных операций и их записи. Учетным регистром В. служит при обобщении данных первичных документов и их регистрации (например, при журнально-ордерной форме учета). В бухгалтерском учете применяются сличительные ведомости, расчетно-платежные ведомости, накопительные ведомости, вспомогательные ведомости и др.

Вексель (англ. *bill, note, paper*) — 1) ценная бумага, письменное долговое обязательство, дающее владельцу (векселедержателю) право по истечении срока обязательства требовать уплаты суммы В. Передача В. и всех прав от одного лица к другому оформляется передаточной надписью (индоссаментом); 2) в международной торговле — одно из средств оформления кредитных операций и международных расчетов.

Вексель простой — удостоверяет обязательство заемщика уплатить векселедержателю по наступлении срока платежа суммы долга.

Вексель коммерческий (англ. *commercial bill*) — вексель, выдаваемый заемщиком под залог товара.

Вексель опротестованный (англ. *protested bill*) — вексель, по которому векселедержателем нотариально удостоверен отказ должника от оплаты. В. о. не принимается к учету в определенных организациях.

Вексель переводной (англ. *billexchange, draft*) — вексель, удостоверяющий письменный приказ векселедателя (трассанта) другому лицу —

плательщику (трассату) уплатить векселедержателю (ремитенту) сумму платежа по окончании срока векселя.

Взаимозачетные операции — осуществляются между организациями, которые не могут погасить обязательства через банковские счета или кассой.

Внеоборотные (долгосрочные) активы — активы, полезные свойства которых предполагается использовать в течение нескольких лет. К таким активам относятся основные средства, капитальные и иные финансовые вложения, нематериальные активы.

Внепроизводственные (коммерческие) расходы — затраты по отгрузке и реализации продукции, например расходы на тару и упаковку продукции на складах; расходы по доставке продукции на станцию отправления; комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым организациям в соответствии с договорами, расходы на рекламу и др. Не относятся к В. р. стоимость тары и затраты по упаковке продукции, если они осуществляются в цехах и являются составной частью процесса производства. Для учета В. р. используется счет «Коммерческие расходы».

Внереализационные доходы — поступления активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора; возмещение убытков, сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы, суммы дооценки оборотных активов; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; прочие внереализационные доходы.

Внереализационные расходы — возмещение убытков другим организациям; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; нереальные для взыскания суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности; отрицательные курсовые разницы; суммы уценки активов (за исключением внеоборотных); прочие внереализационные расходы.

Внешний брак продукции — продукция, дефект которой выявлен у потребителя в процессе ее приемки или использования (эксплуатации). В. б. п. может быть окончательным и исправимым. При обнаружении В. б. п. предприятие-изготовитель делает корректировку оборотов по реализации в том периоде, когда принята рекламация покупателя на В. б. п.

Внутренний брак продукции — продукция, дефекты которой выявлены на предприятии (на любом участке производства) до отправки ее потребителю. В. б. п. может быть окончательным и исправимым. При обнаружении В. б. п. составляется акт (извещение) о браке.

Внутрихозяйственные расчеты — расчеты с филиалами, представительствами и другими обособленными подразделениями предприятия, выделенными на отдельные балансы. Например, расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей и др. Для учета В. р. предназначен счет «Внутрихозяйственные расчеты».

Возвратные отходы — остатки материально-производственных запасов, образующиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, но утратившие полностью или частично потребительские свойства исходного сырья, материалов. Например, металлические стружки, опилки и т. п.

Восстановление основных средств — ремонт, модернизация, реконструкция объектов основных средств.

Восстановительная стоимость основных средств — стоимость воспроизводства объектов основных средств в текущих условиях. В. с. о. с. определяется при переоценке объектов по состоянию на определенную дату (например, на 1 января следующего за отчетным года).

Вспомогательная ведомость — учетный регистр, предназначенный для накапливания данных, содержащихся в первичных документах. В. в. называются еще накопительными ведомостями. В. в. находят широкое применение при журнально-ордерной форме учета.

Вспомогательные материалы — часть материально-производственных запасов, предназначенная для воздействия на основные материалы с целью получения определенных потребительских свойств (например, лаки, краски и т. п.) либо для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (например, смазочные, обтирочные материалы и т. п.).

Вспомогательные производства — предназначены для обслуживания основного производства (ремонтные цеха, выработка пара, электроэнергии, транспортные цеха и т. п.). Для учета затрат В. п. предназначен счет «Вспомогательные производства» (по видам производств).

Вспомогательные производства — предназначены для обслуживания основного производства (ремонтные цеха, выработка пара, элект-

роэнергии, транспортные цеха и т. п.). Для учета затрат В. п. предназначен счет «Вспомогательные производства» (по видам производств).

Вступительный баланс — баланс предприятия (организации) на 1-е число следующего периода с момента государственной регистрации. В нем приводятся только те статьи, которые имеют место на вновь созданном предприятии (например, основные средства, уставной капитал и др.).

Выбытие активов — списание с баланса стоимости объектов основных средств, материалов и т. п. в связи с безвозмездной передачей, продажей, ликвидацией, вкладом в уставные капиталы других организаций.

Главный бухгалтер — руководитель структурного подразделения организации по бухгалтерскому учету.

Главная книга — учетная книга регистр, на основе которого составляется сальдовый баланс.

Готовая продукция — продукция, законченная обработкой, принятая отделом технического контроля и предназначенная для продажи.

Годовой отчет — финансовый отчет организации за отчетный год.

Д

Дебет (от лат. *debet* — он должен) — по дебету активных счетов отражается сальдо на начало отчетного периода и увеличение имущества. По дебету пассивного счета уменьшение задолженности по различным обязательствам.

Двойная запись — отражение каждой операции в дебете одного и кредите другого взаимосвязанного счета.

Дебиторская задолженность — задолженность других организаций и лиц данному хозяйствующему субъекту.

Деловая репутация фирмы — определяется в виде разниц между уплаченной за объект суммой и его оценочной стоимостью.

Доходы организации — увеличение экономических выгод в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала.

Единица основных средств — инвентарный объект основных средств.

Единица учета материально-производственных запасов — номенклатурный номер, разрабатываемый организацией в разрезе наименований или однородных групп (видов) запасов.

Естественная убыль — уменьшение количества (объема, массы) товарно-материальных ценностей при их хранении в результате усушки, распыла, испарения и т. д. Нормы Е. у. утверждаются руководителем (собственником), если иное не установлено законодательством РФ. Размер Е. у. определяется по нормам, но он не должен превышать фактически выявленных при инвентаризации недостач имущества. Стоимость недостачи или иной утраты имущества в пределах норм Е. у. относится на издержки производства (обращения), а сверх норм — на счета виновных лиц или страхового возмещения.

Ж

Журнал — Главная — форма бухгалтерского учета, для которой характерно соединение в едином регистре «Журнал — Главная» регистрационного журнала и Главной книги, т. е. хронологической и систематической записей.

Журналы-ордера — учетные регистры, сочетающие хронологическую и систематическую записи, синтетический и аналитический учет. Применяются при журнально-ордерной форме учета. Записи в Ж.-о. производятся по мере поступления документов или итогами за месяц на основе накопительных (вспомогательных) ведомостей. Регистрация производится по кредитовому признаку, т. е. по кредиту одного и дебету взаимосвязанных счетов, что достигается использованием шахматной формы Ж.-о. Например, Ж.-о. № 6 ведется по кредиту счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебету счетов «Материалы» и др.

Журнально-ордерная форма учета — форма бухгалтерского учета, для которой характерно использование журналов-ордеров, вспомогательных (накопительных) ведомостей, разрабочных таблиц и Главной книги. Оборотные ведомости при Ж.-о. ф. у. не составляются.

Забалансовые счета — счета бухгалтерского учета, сальдо которых не входит в бухгалтерский баланс данного предприятия, например

арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; товары, принятые на комиссию, и др. Для 3. с. характерна однократная запись (только по дебету или только по кредиту). Они имеют трехзначный код. Примерами таких счетов являются: «Арендованные основные средства», «Оборудование, принятое для монтажа» и т. п.

Заемные средства — средства, полученные организацией в виде банковских кредитов, займов. Для 3. с. характерны возвратность и срочность. Они могут быть долгосрочными (срок погашения более 1 года) и краткосрочными (менее 1 года).

Заключительный бухгалтерский баланс — отражение состояния имущества, капитала и обязательств организации на 31 декабря отчетного года. 3. б. б. — важнейшая форма годового финансового отчета организации.

Закрытие счетов — записи, после которых счета бухгалтерского учета не имеют сальдо. Периодическое закрытие некоторых счетов предусматривается действующими положениями по учету. Например, счета «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» закрываются путем распределения этих расходов по объектам калькуляции. Некоторые счета закрываются путем перечисления их сальдо на другие счета.

Залоги и обеспечения — стоимость имущества, переданного или полученного в залог или обеспечение своих или чужих обязательств. Стоимость имущества (кроме денежных средств), полученного в залог, отражается на забалансовом счете «Обеспечения обязательств и платежей полученные». Денежные средства, принятые в качестве залога, учитываются на балансовых счетах с отдельным отражением сумм полученных обеспечений. Стоимость имущества, переданного в залог, учитывается отдельно от иного имущества. Обеспечения, выданные без передачи имущества или денежных средств, учитываются на забалансовом счете «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Запасные части — часть материально-производственных запасов, предназначенная для ремонта и замены износившихся узлов и деталей.

Запись хозяйственных операций — отражение хозяйственных операций в учетных регистрах. 3. х. о. получила название разноски операций по счетам с помощью двойной записи.

Запись хронологическая — запись хозяйственных операций в хронологической последовательности, т. е. в порядке их совершения. Для 3. х. предназначен регистрационный журнал. Общий итог записей в журнале за отчетный месяц должен соответствовать общему итогу дебетовых оборотов, а также кредитовых оборотов по всем используемым счетам.

Застройщик — организация, осуществляющая инвестиции в строительство объектов основных средств, в земельные участки, объекты природопользования и т. п. Затраты по возведению зданий, сооружений, по приобретению отдельных объектов основных средств и т. д. учитываются на счете «Капитальные вложения» в разрезе их видов и назначения.

Затраты на ликвидацию основных средств — расходы предприятия в связи с разборкой, демонтажем ликвидируемого объекта. 3. н. л. о. с. — увеличивают убыток от ликвидации, если он формируется в процессе ликвидации.

Затраты на производство — затраты предприятий, связанные с производством продукции, выполнением работ, т. е. затраты сырья, материалов, топлива, заработная плата производственных рабочих и другие, образующие в своей совокупности производственную себестоимость.

И

Издержки обращения — расходы по обслуживанию процесса обращения товаров. Они включают расходы по перевозкам всеми видами транспорта, заработную плату работников, расходы по аренде зданий, сооружений, инвентаря, амортизацию основных средств, расходы по хранению, подработке, упаковке, содержанию холодильных установок, расходы по торговой рекламе и др. Учет И. о. ведется на счете «Расходы на продажу».

Издержки производства — сумма затрат на производство продукции. Отражаются на счетах учета затрат на производстве: «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательные производства», «Брак в производстве» и др. В своей совокупности И. п. образуют производственную себестоимость выпуска продукции (работ, услуг).

Измерители в бухгалтерском учете — единицы измерения объектов бухгалтерского учета. Используются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные. В синтетическом учете применяется толь-

ко обобщающий денежный измеритель. В аналитическом — натуральные, трудовые и денежные.

Имобилизация оборотных средств — использование оборотных средств не по целевому назначению. И. о. с. может быть результатом нарушения финансово-хозяйственной дисциплины или обусловлена особенностями деятельности предприятия.

Имущество — совокупность внеоборотных и оборотных активов организации.

Инвентаризационные описи — документы, подтверждающие фактическое наличие товарно-материальных и иных ценностей в процессе инвентаризации и составляемые комиссией по инвентаризации. И. о. составляются по местам хранения и видам ценностей. Подписываются членами комиссии. Материально ответственные лица подтверждают факт проверки и ставят свою подпись.

Инвентаризация — проверка и документальное подтверждение наличия и состояния имущества, капитала и обязательств организации за определенный период, например за отчетный год. И. бывает полной, когда проверяется весь имущественный комплекс, расчеты и т. п., и частичной — с выборочной проверкой отдельных видов имущества, расчетов, обязательств и т. п.

Инвентарные карточки — учетные регистры типовой формы, предназначенные для пообъектного учета основных средств. В И. к. указываются наименование объекта, инвентарный номер, нормы амортизации. В процессе эксплуатации делаются записи о капитальном ремонте, реконструкции, модернизации, внутреннем перемещении, выбытии объекта.

Инвентарный номер — номер, присваиваемый инвентарному объекту для обеспечения сохранности и организации инвентарного учета. Для группы однородных объектов отводится серия И. н.

Инвентарный объект — объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно-обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Индоссамент — передаточная надпись на оборотной стороне простого или переводного векселя.

Индоссант - лицо, передающее вексель.

Индоссат - получатель векселя.

Исковая давность — время, в течение которого предприятие в соответствии с законодательством может востребовать дебиторскую задолженность или обязано погасить кредиторскую задолженность.

К

Калькулирование — научно обоснованная система исчисления себестоимости каждого вида продукции. К. включает группировку затрат по отчетным периодам, определение затрат на незавершенное производство и выпуск продукции, определение себестоимости брака, оценку отходов производства.

Калькуляционные счета — счета бухгалтерского учета, предназначенные для получения информации, необходимой для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Все К. с. активные. Сальдо К. с. показывает размер незавершенного производства, строительства и т. п.

Калькуляция (лат. *calculatio* — счет, подсчет) — способ группировки затрат для определения себестоимости продукции (работ, услуг). В зависимости от времени составления и назначения К. бывают плановые, нормативные, отчетные.

Капитал оборотный (англ. *floating capital*) ~ наиболее подвижная часть капитала компании, включающая денежные средства, легко реализуемые ценные бумаги, дебиторскую задолженность, материально-производственные запасы, готовую продукцию, незавершенное производство и др. В основе формирования К. о. лежит принцип ликвидности, т. е. возможности быстрого превращения средств в денежную наличность.

Капитал основной (англ. *fixed capital*) — обобщающий показатель, стоимостная оценка всего капитала предприятия. К. о. включает: 1) длительно функционирующие имущественные ценности (земельную собственность, здания, сооружения, машины, оборудование); 2) финансовые вложения (собственные ценные бумаги, финансовые вложения в другие предприятия, долги (задолженность) других предприятий); 3) нематериальные активы (патенты, лицензии, «ноу-хау», то-

варные знаки, гудвилл). К. о. требует для своего прироста привлечения инвестиций.

Капитал собственный (англ. *property capital*) — разница между совокупными активами фирмы и ее обязательствами. К. с. представляет собой наиболее надежную часть общего капитала компании. Может включать: 1) капитал, вложенный в дело акционерами, владельцем компании (фирмы); 2) капитал, принадлежащий юридическому лицу И включающий уставный капитал, добавочный, резервный капитал, нераспределенную прибыль.

Капитальные вложения — затраты на создание основных средств, увеличение их размеров, связанные с осуществлением капитального строительства новых объектов, реконструкцией, расширением, техническим перевооружением действующих объектов, с приобретением объектов (например, зданий, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств). К К. в. относятся затраты на коренное улучшение земель, приобретение земельных участков, объектов природопользования и др.

Капитальное строительство — процесс создания и реконструкции объектов основных средств. Затраты на К. с. составляют основную часть капитальных вложений. К. с. осуществляется подрядным, хозяйственным или смешанным способами.

Капитальный ремонт основных средств (фр. *remonte* от *remonter* — поправить, снова собрать) — приведение объекта в годное состояние. К. р. о. с. проводится с периодичностью более 1 года и сопровождается полной разборкой объекта, заменой всех износившихся узлов, деталей и т. п.

Карточка (от греч. *theke* — вместилище, ящик) — совокупность карточек, хранящихся в специальных ящиках. Для обеспечения сохранности К. регистрируются в реестре. Реестр ведется по каждому синтетическому счету.

Карточка для учета материалов (М-17) — первичный документ унифицированной формы, предназначенный для учета материалов на складе по отдельным наименованиям, сортам, размерам и т. п. Ведется в натуральных показателях.

Карточки — вид учетных регистров, которые представляют собой отдельные листы (бланки). В К. ведется аналитический учет. На основе

К. составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. К. бывают многографные, инвентарные, количественно-суммового учета, складского учета.

Классификация бухгалтерских документов — группировка документов по определенным признакам: по назначению, порядку составления, месту составления, способу отражения хозяйственных операций и др.

Классификация основных средств — группировка основных средств по определенным признакам, используемая в планировании и учете. Основные средства группируются по отраслям народного хозяйства, по функциональному назначению, по видам, по принадлежности и т. п.

Классификация счетов бухгалтерского учета — группировка счетов бухгалтерского учета по определенным признакам, наиболее существенными из которых являются: а) получение данных об имуществе, капитале и обязательствах (активные и пассивные счета); б) степень детализации получаемых данных (синтетические и аналитические счета); в) отношение счетов к бухгалтерскому балансу (балансовые и забалансовые счета); г) экономическое содержание счетов (счета хозяйственных средств, хозяйственных процессов и источников образования средств); д) назначение и структура счетов (счета основные, регулирующие, распределительные, калькуляционные, сопоставляющие и др.).

Кодекс профессиональной этики — правила поведения, которые следует соблюдать бухгалтерам.

Комплекс конструктивно-сочлененных предметов основных средств — один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте и выполняющих свои функции только в составе комплекса, но не самостоятельно.

Контроль (от фр. *controle*) — проверка с целью установления правильности и законности определенных действий. К. может быть внешним и внутренним, вневедомственным и ведомственным. К. внутри предприятия за целесообразностью и законностью хозяйственных операций осуществляется работниками бухгалтерии и может быть предварительным, текущим и последующим.

Краткосрочные займы — это займы, полученные от юридических и физических лиц на срок до 1 года. Учет ведется на счете «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Краткосрочные кредиты — кредиты банков на срок до 1 года. Учет ведется на счете «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» по видам кредитов.

Кредит (лат. *credit* — он верит) — часть счета бухгалтерского учета. В активных счетах по К. записывается уменьшение, в пассивных счетах — увеличение объекта учета.

Кредит (от лат. *creditum* — ссуда, долг) — предоставление в долг денег или товаров. К. представляет собой форму движения ссудного капитала, т. е. капитала, приносящего проценты. В зависимости от сроков предоставления К. делятся на долгосрочные (более 1 года) и краткосрочные (менее 1 года). Учет ведется на счетах «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Кредиторская задолженность — задолженность данной организации (предприятия) другим предприятиям, организациям, лицам, которые выступают в качестве кредиторов. К. з. является одним из источников заемных (привлеченных) средств. Она возникает у организации (предприятия) перед бюджетом, перед работниками организации (предприятия) по заработной плате, перед органами социального страхования и обеспечения, перед учредителями, по векселям выданным и др. Ранжирование К. з. по срокам погашения, согласно заключенным договорам, осуществляется с момента принятия обязательств к бухгалтерскому учету: до 1 года — краткосрочная, более 1 года — долгосрочная. Истребованной К. з. называется задолженность, по которой организация-кредитор приняла предусмотренные законодательством меры по ее возврату, например досудебные меры и предъявление иска в арбитражный суд. Списание К. з., по которой истек срок исковой давности, должно быть своевременным, иначе налоговые органы могут признать ее неучтенным внереализационным доходом, так как она подлежит отнесению на финансовые результаты организации (предприятия).

Курсовая разница (англ. *rate difference*) — разница между курсом валют в результате его изменения. Положительная К. р. (курсовая прибыль) — при благоприятной динамике валютного курса. Отрицательная К. р. (курсовая потеря) — при неблагоприятном изменении курсовых соотношений. Для целей бухгалтерского учета пересчет в рубли производится по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции в иностранной валюте. К. р. отражается в учете в отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате. К. р. зачисляется на

финансовый результат как внереализационный доход (расход). При формировании уставного капитала относится на добавочный капитал.

Курс **закрытия** — официальный валютный курс ЦБ РФ на дату составления отчета.

Л

Лизинг (англ. *leasing*) — 1) долгосрочный вид аренды оборудования, машин, производственных сооружений (сроком свыше 3 лет). Различают Л.: а) финансовый; б) международный как одну из форм долгосрочной аренды товаров длительного пользования; 2) приобретение по договору финансовой аренды в собственность имущества у определенного продавца и предоставление лизингополучателю этого имущества за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей; 3) предоставление лизингового имущества за плату для предпринимательских целей с правом последующего выкупа.

Ликвидационный баланс — баланс, составляемый по ликвидируемому предприятию (банкротство, добровольная ликвидация и другие основания). Л. б. составляется ликвидационной комиссией и публикуется в течение 45 дней после окончания операций по ликвидации. В Л. б. имущество предприятия отражается в оценке комиссии, т. е. по ценам его возможной продажи с учетом фактического товарного состояния. Безнадежные к получению долги и убытки в Л. б. не включаются.

Ликвидация основных средств — списание с баланса объектов основных средств в связи с физическим, моральным износом, стихийными бедствиями и др. Л. о. с. оформляется актом выбытия, в котором определяется результат ликвидации.

Лимит (фр. *limite* от лат. *limes* — граница, предел) — ограничение, предел, предельная норма чего-либо, например Л. кассы, Л. отпуска материалов и т. п.

Лимитно-заборная карта — первичный документ унифицированной формы, предназначенный для учета отпуска материалов в производство в пределах установленного лимита. Л.-з. к. является комбинированным накопительным документом. Выписывается на месяц, квартал. После каждого отпуска материалов в Л.-з. к. выводится остаток неиспользованного лимита. Применение таких карт вместо разовых накладных приводит к сокращению количества документов.

Листок-расшифровка — учетный регистр, применяемый при журнально-ордерной форме учета для расшифровки сумм по дебету или кредиту счетов. Записи в Л.-р. производятся по дебетовому признаку, т. е. на каждый дебетуемый счет открывается отдельный Л.-р. за отчетный месяц.

ЛИФО (*Last-in — first out*) — способ оценки материалов при списании на производство по принципу: последняя партия на приход — первая в расход, т. е. оценка по последней партии приобретения запасов.

М

Материально ответственное лицо — лицо, несущее материальную ответственность за сохранность имущества предприятия. М. о. л. дает письменное обязательство о материальной ответственности (кассиры, кладовщики и др.).

Материально-производственные запасы — часть имущества, используемая при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи, для управленческих нужд организации, для продажи покупателям.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета — одна из форм учета, при которой схема учетной регистрации осуществляется следующим образом: на основании первичных документов составляются мемориальные ордера, которые регистрируются в регистрационном журнале. На основе мемориальных ордеров производятся записи по счетам синтетического учета в Главной книге, а данные первичных документов служат базой для записей в регистрах аналитического учета. В конце отчетного периода составляются оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам, сравниваются итоги оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов с итогом регистрационного журнала. После этого составляется баланс.

Мемориальный ордер — учетный регистр, в котором отражается бухгалтерская проводка. В нем указываются: номер ордера, месяц, год, содержание операции, сумма, корреспонденция счетов. М. о. составляется на специальном бланке и подписывается главным (старшим) бухгалтером. К нему прилагаются оправдательные документы.

Метод бухгалтерского учета — совокупность способов и приемов, обеспечивающих получение достоверных показателей о предмете бухгалтерского учета. М. б. у. включает отдельные элементы или

слагаемые: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция; система счетов и двойная запись; баланс и другие формы отчетности.

Метод калькуляции — приемы, используемые для исчисления себестоимости продукции. М. к. связаны с методами учета затрат, а потому их называют методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В настоящее время используются следующие методы: позаказный, попередельный, попроцессный, нормативный. Те производства, где нормативный метод в его классическом виде не может быть применен, могут использовать отдельные его элементы. В последнее время рекомендовано исчисление сокращенной производственной себестоимости (по методу директ-костинг), когда себестоимость определяется только в части прямых затрат, а накладные расходы относят непосредственно на счета реализации продукции (работ, услуг).

Модернизация основных средств — улучшение технико-эксплуатационных характеристик объекта основных средств. Проводится обычно вместе с капитальным ремонтом основных средств.

Моральный износ основных средств — снижение стоимости основных средств под влиянием роста производительности труда в обществе (первая форма морального износа) или в результате появления более совершенных и производительных основных средств (вторая форма морального износа).

Н

Накладная — первичный документ типовой формы на поступление и отпуск материальных ценностей. Н. применяются также как сопроводительный документ при перевозке грузов (товарно-транспортная накладная).

Накладные (нетехнологические) расходы — расходы по управлению и обслуживанию производства. Н. р. учитываются по номенклатуре статей, предусмотренных в сметах (например, смета общехозяйственных расходов). Включаются в себестоимость отдельных видов продукции пропорционально избранной базе распределения (например, пропорционально основной заработной плате производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам, пропорционально сумме прямых затрат и др.).

Накопительная ведомость — регистр бухгалтерского учета, предназначенный для накапливания данных первичных документов за отчетный период. Н. в. называют еще вспомогательными ведомостями.

Накопительные документы — документы, предназначенные для замены нескольких разовых документов, т. е. для накапливания записей по однородным, часто повторяющимся хозяйственным операциям.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям — налог, который уплачивается предприятием в доход бюджета и выделяется в расчетных документах поставщиков отдельной строкой. Для учета Н. д. с. используется счет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», к которому открываются несколько суб-счетов, например, 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

Начальный (вступительный) бухгалтерский баланс — первый бухгалтерский баланс вновь создаваемого предприятия или баланс предприятия, являющегося правопреемником ранее действовавшего предприятия. Н. (в.) б. б. называют еще организационным.

Незавершенное производство — продукция (работы, услуги), не прошедшая всех операций обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также законченная продукция, не прошедшая испытаний и не принятая отделом технического контроля. В Н. п. включаются также полуфабрикаты, предназначенные для дальнейшей обработки на данном предприятии. Для определения остатков Н. п. используют данные оперативного учета движения деталей и полуфабрикатов в производстве. Для уточнения учетных данных периодически проводят инвентаризацию остатков Н. п.

Нематериальные активы — вид внеоборотных активов, которые не имеют физической основы, но представляют ценность, базирующуюся на правах и привилегиях их собственников, например, право пользования земельными участками, зданиями, ноу-хау, товарные знаки и марки и т. п. Учет Н. а. ведется на счете «Нематериальные активы», а амортизация в процессе использования — на счете «Амортизация нематериальных активов».

Неотфактурованные поставки — поступление грузов без счетов поставщиков. Такие грузы приходятся на основании актов приемки товарно-материальных ценностей. При поступлении счетов первоначальная запись сторнируется и производится запись в соответствии с поступившими счетами.

Непроизводительные расходы — расходы предприятия, в результате которых не была произведена продукция. Они могут быть вызваны организационно-хозяйственными недостатками (потери от простоев, брака продукции, порча материальных ценностей и др.), невыполнением договорных обязательств (проценты, пени, неустойки) или не зависящими от предприятия причинами (естественная убыль материалов и продуктов при хранении). Невозмещенные недостачи, порча или иная утрата имущества списываются на счета прибылей и убытков или резервных фондов.

Нормативная калькуляция — калькуляция по действующим на начало отчетного периода нормам, выявление отклонений от норм в процессе производства и учет изменений норм. Фактическая себестоимость продукции за отчетный период представляет собой расходы по нормам плюс-минус (+; -) изменения норм, плюс-минус (+; -) отклонения от действующих норм.

Нормативный метод — метод учета затрат на производство продукции на основе предварительно разработанных прогрессивных норм затрат (материалов, оплаты труда и т. д.) и составления нормативной калькуляции на изделие.

О

Обеспечение финансовых вложений — устойчивое снижение их стоимости ниже величины экономических выгод от них в обычных условиях деятельности.

Оборачиваемость оборотных средств — экономический показатель, выражающий продолжительность одного оборота оборотных средств в днях или число их оборотов за соответствующий период. Ускорение О. о. с. приводит к высвобождению средств, уменьшению потребности в них. Это позволяет при одном и том же объеме оборотных средств осуществить дополнительный выпуск продукции, укрепить платежеспособность и улучшить финансовое состояние.

Оборотные ведомости — способ обобщения данных учетной регистрации в счетах бухгалтерского учета. О. в. составляются по счетам синтетического и аналитического учета. В О. в. имеются три пары колонок — сальдо на начало отчетного периода по дебету и кредиту, обороты — по дебету и кредиту, сальдо на конец отчетного периода по дебету и кредиту. При правильном ведении учета должно быть достигнуто равенство трех пар итогов О. в. Отсутствие равенства сигнализирует о наличии ошибок в учетных записях.

Оборотные средства (активы) — денежные средства и прочие активы, в отношении которых можно предполагать, что они будут обращены в денежные средства, или проданы, или потреблены в течение 1 года или операционного цикла, если он длиннее 1 года. К О. с. относятся денежные средства в кассе, в банке; ценные бумаги (кроме долгосрочных вложений); дебиторская задолженность; запасы товаров, материалов, сырья, незавершенного производства, готовой продукции, текущая часть расходов будущих периодов.

Обороты по счетам — итоги текущих записей по дебету и кредиту счетов за отчетный месяц. В активных счетах обороты по дебету означают увеличение объекта имущества, обороты по кредиту — его уменьшение. В пассивных счетах обороты по кредиту означают увеличение капитала и обязательств, обороты по дебету — уменьшение. Без определения оборотов невозможно получить конечное сальдо по счетам. При отсутствии оборотов начальное сальдо совпадает с конечным сальдо.

Обслуживающие производства и хозяйства — производства и хозяйства, которые не связаны с основной деятельностью предприятия, например жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные учреждения и другие, но состоят на балансе предприятия. Затраты на О. п. и х. учитываются на счете «Обслуживающие производства и хозяйства».

Облигация — ценная бумага, удостоверяющая право владельца на возмещение номинальной стоимости и фиксированного процента.

Общепроизводственные расходы — расходы по управлению и обслуживанию отдельных цехов и производств. К ним относятся: содержание аппарата управления цеха; содержание, текущий ремонт и амортизация зданий, сооружений и инвентаря цеха; расходы по охране труда, расходы на испытания, опыты, исследования, а также расходы непроизводительного характера (потери от простоев, потери от порчи ценностей при хранении в цеховых кладовых и пр.). Для учета О. р. предназначен счет «Общепроизводственные расходы».

Общехозяйственные расходы — расходы для нужд управления, не связанные непосредственно с производственным процессом. К ним относятся: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и подобных услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Объекты бухгалтерского учета — имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Одноэлементные производственные расходы — однородные расходы, которые не могут быть разложены на составные части. Например, материалы, заработная плата и др.

Основная продукция — продукция основной деятельности предприятия, зафиксированной в его уставе.

Основное производство — деятельность, соответствующая и определенная в учредительных документах по выпуску продукции, выполнению работ (услуг). Для учета затрат на О. п. применяется счет «Основное производство», который в аналитическом разрезе ведется по объектам калькуляции и калькуляционным статьям.

Основные материалы — часть материально-производственных запасов организации, образующих вещественную (материальную) основу готового продукта, например металл, ткань, мука и т. п.

Основные производственные расходы — расходы, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ в соответствии с уставной деятельностью, т. е. расходы на технологические цели сырья, материалов, топлива, энергии, заработной платы и т. д.

Оперативный учет — вид учета, представляющий собой систему регистрации определенных хозяйственных операций непосредственно на месте и в момент их совершения. Для О. у. характерны быстрота получения данных, необязательное применение первичных документов, незначительная группировка показателей. В О. у. находят применение технические средства измерения и регистрации хозяйственных операций.

Операционные доходы — поступления от предоставления за плату активов организации; прав на интеллектуальную собственность, включая патенты на изобретения; поступления от участия в уставных капиталах других предприятий и организаций, включая проценты по ценным бумагам; поступления от продажи основных средств и иных активов, продукции, товаров (кроме денежных средств); поступления, полученные за пользование денежными средствами организации (от

банков и иных организаций); прибыль, полученная по договору простого товарищества, когда перечисленные поступления не являются предметом деятельности организации.

Операционные расходы — расходы по предоставлению за плату (во временное пользование, временное владение) активов организации; по предоставлению за плату интеллектуальной собственности (патентов, промышленных образцов и др.); по участию в уставных капиталах других организаций; по продаже, выбытию основных средств и иных активов, товаров, продукции (кроме денежных средств); расходы по оплате услуг кредитных организаций; уплаченные проценты за пользование кредитами, займами; прочие операционные расходы.

Операционные счета — группа счетов, выделяемая при классификации счетов по структуре. О. с. объединяют счета собирательно-распределительные, калькуляционные и сопоставляющие.

Операционный цикл (нормальный) — период времени от момента инвестирования денежных средств (закупки материалов, сырья, товаров и пр.) до их возврата в результате продажи готовой продукции, выполнения работ, услуг.

Опцион (англ. *option*; лат. *optio*) — право выбора условий сделки за определенную плату (премию). О. может быть использован при следующих условиях: 1) в качестве ценной бумаги, которая дает инвестору право купить или продать ценную бумагу в течение определенного срока по специальной цене; 2) в качестве разновидности срочной сделки с правом ее необязательного исполнения; 3) в качестве соглашения, предоставляющего одной из сторон право выбора сделки купли-продажи, например, право покупать или продавать ценные бумаги в заранее определенном объеме по определенной твердой цене в течение указанного срока; 4) в виде права на дополнительную квоту при эмиссии ценных бумаг. О. продавца дает право продать определенный товар, фьючерсный контракт по обусловленной цене с обратной премией. О. покупателя дает право купить товар, фьючерсный контракт по обусловленной цене с предварительной премией.

Организация бухгалтерского учета — единые методологические основы бухгалтерского учета на территории РФ для организаций (предприятий), являющихся юридическими лицами, независимо от подчиненности и форм собственности, включая организации с иностранными инвестициями и бюджетные организации.

Организация (предприятие) ведет бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем их сплошного, непрерывного, документального отражения способом двойной записи. О. б. у. относится к полномочиям собственника.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель организации (предприятия). Главный бухгалтер несет ответственность за соблюдение правил ведения бухгалтерского учета, но ему запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину.

Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ (услуг) либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Остаточная стоимость основных средств — первоначальная стоимость основных средств за вычетом суммы износа. По О. с. основные средства показываются в активе баланса.

Отклонения в стоимости материалов — разница между фактической и учетной (нормативной, плановой) стоимостью заготовления материально-производственных запасов.

Отчетная калькуляция — определение фактической себестоимости продукции (работ, услуг) по окончании отчетного периода. Для составления О. к. используются данные бухгалтерского учета о фактических затратах в постатейном разрезе на производство конкретной продукции и о количестве выпущенной продукции.

Отчетный сегмент — это сегмент информации о котором включается в финансовую отчетность. О. с. может быть как географическим сегментом, так и сегментом деятельности. Для О. с. важны понятия «доходы по сегменту» и «расходы по сегменту». Доходы по сегменту — это доходы компании, которые прямо относятся к определенному сегменту, но не включают финансовый результат непредвиденных обстоятельств, а также процентный или дивидендный доход. Расходы по сегменту — это расходы компании, связанные с ее основной (операционной) деятельностью, которые прямо относятся к сегменту, но не включают финансовые результаты непредвиденных обстоятельств, проценты к уплате, потери от продажи инвестиций, расходы по налогам и обще-

хозяйственные расходы. Компании самостоятельно определяют отчетные сегменты.

Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций — способ перевода натуральных показателей в денежные, что является одним из элементов метода бухгалтерского учета.

Оценка осуществляется в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных расходов. Применение других видов оценок допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ или Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Организация осуществляет оценку имущества, обязательств и хозяйственных операций в валюте, действующей на территории РФ. Записи по валютным счетам и операциям в иностранной валюте производятся в валюте, действующей на территории РФ, путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операций. Одновременно записи производятся в иностранной валюте расчетов и платежей.

Оценка оборотных активов — подсчет произведенных организацией расходов по приобретению (получению) активов в денежном выражении. Фактическая оценка — подсчет фактических затрат, подлежащих оплате. Плановая (нормативная) оценка — подсчет планируемых (нормативных) затрат по приобретению активов.

Отзывной аккредитив — аккредитив, который может быть изменен или аннулирован без предварительного соглашения с поставщиком.

Отложенный налоговый актив — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде. Учитывается на отдельном синтетическом счете.

Отложенное налоговое обязательство — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль в следующем за отчетным году. Учитывается на отдельном синтетическом счете.

П

Пассив (от лат. *passivus* — недейтельный, противоположный активу) — часть бухгалтерского баланса, в которой отражаются источники образования и назначения средств, т. е. капитал и обязательства. П. баланса равен активу баланса, так как они включают одну и ту же совокупность средств предприятия, взятую в двух разных группировках.

Пассивные счета — счета для отражения наличия и движения капитала и обязательств предприятия. В П. с. увеличение источников отражается по кредиту, уменьшение — по дебету. Остатки начальные И конечные показываются по кредиту.

Первичные документы (лат. *documentum* — свидетельство, доказательство) — письменные свидетельства, подтверждающие хозяйственные операции, включая распоряжения и разрешения администрации (собственника) на их проведение. К П. д. относятся кассовые приходные и расходные ордера, накладные, требования, акты, наряды, квитанции и т. д. П. д. должны составляться в момент совершения или сразу после окончания операции. П. д. признаются доказательными, если содержат следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дата и место составления; наименование предприятия, от имени которого составлен документ; содержание и оценка хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностных лиц, ответственных за совершение и оформление операции; личные подписи лиц, ответственных за операцию. П. д. могут составляться на бумажных и машинных носителях. В последнем случае предприятие, оформившее такие документы, обязано за свой счет по требованию клиентов сделать их копии на бумажных носителях.

Первоначальная **стоимость основных средств** — сумма фактических затрат на приобретение, сооружение объекта основных средств за вычетом суммы НДС и иных возмещаемых налогов. Изменение первоначальной стоимости допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации объектов.

Переоценка материалов — исчисление стоимости материально-производственных запасов в текущих рыночных ценах на определенную дату. Проводится комиссией, назначаемой руководителем организации, по постановлению правительства или по решению собрания акционеров. Результат переоценки запасов выявляется на счете переоценки и списывается на финансовые результаты.

Переоценка основных средств — исчисление восстановительной стоимости основных средств на определенную дату по сложившемуся уровню рыночных цен путем индексации или прямого пересчета. Проводится не чаще одного раза в год (на начало отчетного года).

План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, т. е. совокупность синтетических

счетов бухгалтерского учета, установленная в определенном порядке. П. с. б. у. является основой организации бухгалтерского учета и включается в состав основных правил ведения бухгалтерского учета на предприятиях (в организациях). П. с. б. у. состоит из разделов, которые объединяют однородные по назначению, структуре и экономическому содержанию счета. Каждый счет имеет наименование, номер (код), а при необходимости — номер и наименование субсчета. П. с. б. у. утверждается приказом Минфина РФ и применяется всеми организациями, являющимися юридическими лицами, в соответствии с Гражданским кодексом РФ (кроме кредитных и бюджетных организаций). Для кредитных и бюджетных организаций разработаны и утверждены соответствующие планы счетов.

Подрядный способ капитального строительства — способ выполнения строительно-монтажных работ силами специальной строительной организации — подрядчика, с которым застройщик заключает договор подряда. В нем оговорены условия выполнения работы и ответственность подрядчика в случае нарушения договора.

Подрядчик — организация, выполняющая по договору с заказчиком (застройщиком) строительно-монтажные работы. Для учета расчетов с подрядчиками застройщик использует счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», на котором отражаются расчеты в соответствии с договором подряда.

Позаказный метод учета затрат и калькуляции — метод учета затрат на производство, применяемый на предприятиях с индивидуальным, мелкосерийным типом производства, где производственные расходы учитываются по отдельным заказам на изделие (группу однородных изделий). При П. м. у. з. и к. объектом учета затрат и объектом калькулирования является заказ. Все прямые затраты в разрезе статей калькуляции учитываются по каждому заказу, а остальные затраты — по местам возникновения и назначению и включаются в себестоимость заказа в соответствии с установленной базой распределения. Фактическая себестоимость исчисляется по окончании работ по заказу. Себестоимость единицы продукции определяют путем деления суммы затрат по заказу на количество выпущенных изделий.

Полная себестоимость — денежная оценка всей совокупности затрат предприятия на производство и реализацию продукции. Она получила название коммерческой себестоимости.

Полуфабрикатный вариант учета затрат на производство — вариант сводного учета затрат на производство, при котором движение полуфабрикатов (передача из цеха в цех) учитывается в системном порядке (через счет «Полуфабрикаты собственного производства»). Затраты отдельных цехов состоят из собственных затрат плюс стоимость полуфабрикатов, полученных из других цехов. Себестоимость продукции последнего передела является себестоимостью готовой продукции.

Полуфабрикаты — часть материально-производственных запасов в виде материалов, прошедших определенные стадии обработки, но не являющихся готовой продукцией. Полуфабрикаты могут выступать в качестве готового продукта, если они реализуются покупателям. Например, суровье в текстильной промышленности.

Попередельный метод учета затрат и калькуляции — метод учета затрат на производство, применяемый на предприятиях, где исходный материал в процессе производства проходит ряд последовательных переделов (металлургическое, текстильное производство и др.). Калькуляция себестоимости может быть произведена в двух вариантах: полуфабрикатном и бесполуфабрикатном. При полуфабрикатном варианте исчисляют себестоимость продукции (полуфабриката) по каждому переделу. Она состоит из себестоимости продукции предыдущего передела и расходов по данному переделу. Себестоимость продукции последнего передела является себестоимостью готовой продукции.

При бесполуфабрикатном варианте затраты учитываются по каждому переделу без включения себестоимости полуфабрикатов предыдущих переделов. В себестоимость готовой продукции включаются затраты всех переделов на основе исчисления долевого участия каждого передела. При П. м. у. з. и к. широко применяются элементы нормативного метода в части учета затрат по нормам и отклонениям от норм и нормативов.

Попроцессный метод учета затрат и калькуляции — метод учета затрат на производство, применяемый на предприятиях с массовым типом производства, кратким периодом технологического процесса и однородными видами продукции (предприятия добывающих отраслей, электро- и теплостанции и др.). Прямые и косвенные затраты учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Объекты

учета в большинстве случаев совпадают с объектами калькулирования. Учет затрат организуется не по производству в целом, а по отдельным процессам. Затем происходят суммирование затрат по процессам и распределение на объем выпущенной продукции (угольная, горнорудная промышленность, производство строительных материалов — кирпичное, шиферное). В других отраслях (торфяная, лесозаготовительная промышленность) учет затрат ведется по процессам, но без калькулирования себестоимости продукции каждого процесса. Остатки незавершенного производства определяются на основе инвентаризации и оцениваются по плановой себестоимости. Фактическая себестоимость выпуска продукции исчисляется так: к фактическим затратам за месяц прибавляют затраты в незавершенном производстве на начало месяца и вычитают остатки незавершенного производства на конец месяца.

Поступление основных средств — принятие на баланс объектов основных средств в связи с окончанием строительства; завершением работ по достройке и дооборудованию объектов, увеличивающим их первоначальную стоимость; приобретением отдельных объектов; безвозмездным поступлением и др.

Потери от порчи ценностей — потери товарно-материальных ценностей при их хранении. Суммы потерь в пределах норм естественной убыли списываются на счета издержек производства (обращения). Суммы потерь сверх норм — на счета виновных лиц или страхового возмещения. Учет ведется на счете «Недостачи и потери от порчи ценностей». Невозмещенная порча или иная утрата имущества списывается на счета прибылей и убытков или резервных фондов.

Потери от простоя — потери, связанные с простоем оборудования и рабочих. Простои могут быть вызваны внешними (задержка подачи электроэнергии, отсутствие сырья и др.) и внутренними (по вине предприятия) причинами. Простои оформляются простойными листами, рапортами, актами. Потери от внутренних простоев в цехах списываются на общепроизводственные расходы. Потери по внешним причинам уменьшаются на суммы, взысканные с поставщиков (энергии, газа и т. д.), и списываются на общехозяйственные расходы.

Права предприятия по организации бухгалтерского учета — права, предоставленные руководителю предприятия при организации бухгалтерского учета. Руководитель имеет право: создать самостоятельную

бухгалтерскую службу как структурное подразделение во главе с главным бухгалтером либо пользоваться услугами специалиста по учету на договорной основе; установить внутренние предписания по организации учета, формирующие его учетную политику, включая рабочий план счетов, формы применяемых документов, порядок инвентаризации, методы оценки имущества и обязательств. При этом определяются организационная форма бухгалтерского учета, правила документооборота, предоставление права подписи документов и др.

Правила ведения бухгалтерского учета — установление методологических основ организации бухгалтерского учета на предприятии. При формировании учетной политики следует исходить из имущественной обособленности, непрерывности деятельности, осмотрительности, а также из необходимости ведения учета в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета. К основным П. в. б. у. относятся: документирование хозяйственных операций и отражение их в регистрах бухгалтерского учета; оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций; инвентаризация; балансовое обобщение.

Прибыль — основной источник собственных средств, обобщающий результат финансово-хозяйственной деятельности предприятий. П. включает финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) и внереализационные доходы. П. от продажи продукции, работ, услуг, основных средств, материалов и т. п. предварительно выявляется на счетах продаж, а затем списывается на счет «Прибыли и убытки». Вне-реализационные доходы отражаются на счете «Прочие доходы и расходы».

Принципы бухгалтерского учета — система отражения информации бухгалтерского учета на основе следующих принципов: непрерывности бухгалтерского учета; начисления показателей на счетах; преобладания содержания над формой; осмотрительности при формировании и отражении финансовых результатов; фактически сложившейся оценки активов и обязательств функционирующего предприятия.

Приходный ордер — первичный документ унифицированной формы, предназначенный для учета поступления материально-производственных запасов.

Профессиональные общественные объединения бухгалтеров — в соответствии с законодательством РФ бухгалтеры могут формировать ассоциации, союзы и другие общественные объединения для коорди-

нации деятельности по организации, методологии, профессиональной этике, защите своих профессиональных интересов.

Прочие доходы (поступления) — доходы (поступления) от продажи основных средств, иных активов, отличных от денежных средств, кроме иностранной валюты; продукции, товаров; суммы полученных процентов за предоставление в пользование денежных средств; от участия в уставных капиталах других организаций, когда перечисленные виды доходов получены от операций, не являющихся предметом основной деятельности организации.

Прочие расходы — расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств, иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты); товаров, продукции; расходы в связи с участием в уставных капиталах других организаций; предоставлением за плату (во временное владение и пользование) активов организации, прав на интеллектуальную собственность (патенты, промышленные образцы и др.); уплата процентов по кредитам и займам; штрафы, пени, неустойки; возмещение убытков, присужденных судом или признанных организацией; суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности; суммы уценки активов (кроме внеоборотных), когда перечисленные виды расходов связаны с осуществлением операций, не являющихся предметом деятельности организации.

Прямые производственные расходы — затраты на производство конкретных видов продукции, прямо включаемые в их себестоимость (расход сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих). П. п. р. отражаются на счете «Основное производство». В аналитическом учете П. п. р. относятся на те виды продукции, с изготовлением которых они связаны.

Публикация финансовой отчетности — акционерные общества открытого типа, банки, страховые организации, биржи, инвестиционные, благотворительные и другие фонды обязаны публиковать годовую финансовую отчетность в течение 180 дней по окончании отчетного года. Публичная финансовая отчетность направляется акционерам, инвесторам, другим заинтересованным пользователям, а также передается в государственные органы регистрации предприятия для всеобщего использования. В состав публичной отчетности обязательно включается заключение аудиторской фирмы, подтверждающее ее достоверность.

Р

Рабочий план счетов бухгалтерского учета — это действующий план счетов конкретной организации, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

Развернутое сальдо — сальдо, которое выводится одновременно по дебету и кредиту одного и того же счета. Такое сальдо обычно бывает в активно-пассивных счетах.

Разовые документы — документы, составляемые единовременно на одну или несколько однородных хозяйственных операций. Например, приходные и расходные кассовые ордера, накладные, требования и др.

Разработочные таблицы — учетные регистры, составляемые на основе бухгалтерских документов и нормативных материалов. Итоговые данные таких таблиц используются для записей по счетам бухгалтерского учета. Р. т. применяются, например, при расчете амортизации основных средств, при составлении сводок начисленной заработной платы по составу и категориям работников и т. п.

Распорядительные документы — документы, содержащие распоряжение на совершение хозяйственной операции. Р. д. не подтверждают факт совершения хозяйственной операции и не служат основанием для записей в бухгалтерском учете. На их основе составляются оправдательные документы, которые подтверждают совершение операции и служат основой для отражения в учете.

Распределительные счета — счета для накапливания производственных или иных расходов с целью последующего распределения по объектам калькуляции, по отчетным периодам и т. д. Р. с. называют еще собирательно-распределительными. По дебету Р. с. производится суммирование затрат, а по кредиту — списание на объекты калькуляции. Такие счета остатков не имеют. Другие Р. с. предназначены для учета расходов будущих периодов с целью распределения затрат по отчетным периодам. Они имеют переходящие остатки.

Расходы будущих периодов — расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам, например расходы по освоению производства новых видов продукции, уплаченная вперед сумма арендной платы, сумма подписки на периодические издания и др. Учет ведется на счете «Расходы будущих периодов». Списание расхо-

дов производится на издержки производства (обращения) того периода, к которому они относятся.

Расходы организации — уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) или (и) возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации (за исключением уменьшения вкладов участников (собственников) имущества). Р. о. в зависимости от характера ее деятельности подразделяются на расходы по обычным видам деятельности; операционных расходы; внереализационные расходы.

Расходы по обычным видам деятельности — расходы по изготовлению продукции и ее продаже; по приобретению и продаже товаров; по выполнению работ, оказанию услуг; расходы по сдаче в аренду (временное владение и пользование) активов; расходы в связи с предоставлением за плату прав на интеллектуальную собственность (патенты на изобретения, промышленные образцы и др.), расходы в связи с участием в уставных капиталах других организаций; возмещение стоимости амортизируемых активов в виде амортизационных отчислений; оплата в денежной или иной форме величины кредиторской задолженности; оплата приобретаемых материально-производственных запасов, иных ценностей, работ, услуг, в том числе на условиях коммерческого кредита; расходы по переработке (доработке) материально-производственных запасов для производства продукции, выполнения работ (услуг) и их продаже; расходы по продаже (перепродаже) товаров, внеоборотных активов; коммерческие расходы; управленческие расходы.

Реализация (продажа) — завершающая фаза кругооборота хозяйственных средств, когда продукция (работы, услуги) превращается в деньги. Момент реализации совпадает с моментом отгрузки продукции покупателям. Оплата реализованной продукции происходит через банк путем безналичных расчетов. Учет ведется на счете «Продажи».

Регистрационный журнал — учетный регистр хронологической записи, применяемый при мемориально-ордерной форме учета для регистрации мемориальных ордеров. Итог по Р. ж. должен быть равен сумме всех дебетовых и сумме кредитовых оборотов за месяц по всем применяемым на предприятии счетам синтетического учета.

Регулирующие счета — счета, предназначенные для регулирования оценки имущества и источников средств. Например, износ на счете 02 регулирует первоначальную стоимость основных средств на счет 01

«Основные средства». В балансе основные средства показываются на остаточной стоимости (первоначальная стоимость за вычетом износа).

Резерв (от лат. *reserve* — сберегаю) — запас на случай надобности, источник средств, например резерв предстоящих расходов и платежей, резерв по сомнительным долгам и др. Учет ведется на счетах «Резервы по сомнительным долгам», «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»; «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Результат инвентаризации — разница между фактическими и учетными данными, выявляемая в сличительных инвентаризационных ведомостях. Регулирование Р. и. (недостач, излишков) определяется законодательством.

Рентабельность (от нем. *rentabel* — доходный, прибыльный) — показатель экономической эффективности производства, т. е. обобщающий показатель интенсификации производства и маркетинговой деятельности. Обобщающим показателем эффективности хозяйственной деятельности является уровень общей рентабельности авансированных фондов как отношение прибыли к средней стоимости основных и оборотных средств.

Ремитент — векселедержатель, получающий переводной вексель.

Реформация бухгалтерского баланса — изменения статей баланса после утверждения годового отчета в связи с окончательным распределением прибыли.

С

Сальдо — остаток по счету бухгалтерского учета. Сальдо в активных счетах может быть только дебетовым, сальдо в пассивных счетах — только кредитовым. Сальдо на начало отчетного периода называют начальным, на конец — конечным.

Сальдовая книга — книга остатков материалов, открываемая на год по каждому месту хранения (материально ответственному лицу). С. к. используется при сальдовом методе учета материалов. Остатки С. к. формируются на основе проверенных бухгалтерией остатков материалов в карточках складского учета. Эти натуральные остатки таксируются по учетным ценам и сверяются с данными бухгалтерии.

Сальдовый метод учета материалов — метод сортового аналитического учета материалов на складе и в бухгалтерии. На основании приходных и расходных документов материально ответственные лица ве-

дут количественный учет материалов в карточках складского учета. Не реже одного раза в неделю работник бухгалтерии проверяет правильность записей в карточках. После проверки первичные документы группируются и передаются по реестру в бухгалтерию. В бухгалтерии учет ведется по группам материалов в денежном выражении. В конце месяца заведующий складом переносит количественные данные об остатках материалов на 1-е число месяца из карточек в ведомость учета остатков материалов на складе, которая передается в бухгалтерию, где остатки таксируются по учетным ценам. Итоговые суммы в салдовых ведомостях по группам материалов сверяются с данными суммового учета материалов в бухгалтерии.

Сегмент деятельности — это структурный элемент компании, который производит однородную продукцию и отличается от других С. д. тем, что подвержен иным рискам и имеет другой уровень прибыльности. Критериями С. д. являются: вид продукции (услуг); характер производственного процесса; тип покупателя продукции; методы реализации продукции (услуг).

Сегментирование — вид анализа информации, содержащейся в финансовой отчетности, в соответствии с различными типами продукции, услуг или географическими районами, в которых компания осуществляет свою деятельность.

Синтетический счет — обобщающий счет, включающий более детальные аналитические счета. Например, счета «Материалы», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. С. с. группируются по определенным признакам и служат для обобщения информации об имуществе, капитале, обязательствах и финансовых результатах. Учет, который ведется на основе синтетических счетов, называется синтетическим учетом.

Синтетический учет — учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Сличительная ведомость — регистр, отражающий результаты инвентаризации. С. в. составляется на основе инвентаризационных описей и данных бухгалтерского учета. В ней определяются излишки и недостачи, которые регулируются в соответствии с действующим порядком.

Событие после отчетной даты — это факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние,

движение денежных средств, результат деятельности организации и имел место между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Эти события классифицируются по двум направлениям: 1) события, подтверждающие хозяйственные условия, в которых организация осуществляла свою деятельность на отчетную дату (например, объявление дебитора банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении него уже проводилась процедура банкротства, оценка активов организации после отчетной даты, если ее результаты свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости по состоянию на отчетную дату, объявление дивидендов дочерними (зависимыми) обществами за периоды, предшествующие отчетной дате, и др.); 2) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях, в которых организация осуществляет свою деятельность (например, действия органов государственной власти (в частности, национализация), решение о реорганизации предприятия, принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг и др.).

С. п. о. д. признается существенным, если без информации об этом событии пользователи отчетности не могут получить достоверную оценку финансового состояния и результатов хозяйственной деятельности организации. В бухгалтерском учете С. п. о. д. отражаются на счетах синтетического и аналитического учета заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годового отчета. Отчетной датой считается последний день отчетного периода, т. е. по итогам года — 31 декабря.

Сомнительный долг — любая задолженность организации, если она не погашена в срок, установленный договором.

Способ начисления амортизации по основным средствам — выбор варианта погашения стоимости основных средств в течение срока полезного использования объекта. Применяются следующие способы: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств, нематериальных активов призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации. Например, срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта на учет.

Стандарт бухгалтерского учета — нормативный документ, устанавливающий предписания по ведению бухгалтерского учета. Существуют международные С. б. у. В РФ в настоящее время разрабатываются и утверждаются национальные стандарты (положения) бухгалтерского учета. Для обеспечения единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности предприятий, ведущих свою деятельность на территории РФ, учреждена Комиссия по стандартам бухгалтерского учета. Основные функции комиссии: организационно-методическая работа по совершенствованию бухгалтерского учета и финансовой отчетности; разработка национальных стандартов (положений) и других нормативных документов по бухгалтерскому учету; подготовка квалификационных требований к специалистам бухгалтерской профессии и др.

Спот — валютный курс между двумя отчетными датами.

Статья калькуляции — определенный вид затрат, образующих себестоимость. Существует типовой перечень калькуляционных статей затрат, который конкретизируется в отраслях народного хозяйства.

Сторно (ит. *storno* — перевод счета) — способ исправления ошибок в учетных регистрах. Такими способами являются: способ красного сторно (повторение неправильной записи красными чернилами); способ дополнительных проводок, способ отрицательных записей и др.

Субподрядчик — организация, принимающая на себя выполнение ряда специальных работ по договору с подрядчиком, например выполнение сантехнических работ в строящемся объекте.

Субсчет — способ группировки данных аналитического учета в системе счетов второго порядка. Счетами первого порядка считаются синтетические счета. Перечень С. дается в плане счетов к каждому синтетическому счету, по которому необходима такая детализация. Субсчета обозначаются порядковыми номерами внутри счета первого порядка. Например, к счету 10 «Материалы» открываются следующие субсчета: 1 «Сырье и материалы», 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», 3 «Топливо», 4 «Тара и тарные материалы» и др.

Счет бухгалтерского учета — основная единица группировки и хранения данных о хозяйственных операциях и иной информации бухгалтерского учета. С. б. у. могут быть активными и пассивными (по характеру обобщаемой информации об имуществе, капитале, обязательствах, финансовых результатах); синтетическими и аналитиче-

скими (по степени детализации обобщаемой информации); балансовыми и забалансовыми (по отношению к балансу).

Сырье — часть материально-производственных запасов организации, образующая материальную (вещественную) основу готового продукта, например хлопок, руда, зерно и т. п. Как правило, это продукты сельского хозяйства и добывающей промышленности.

Текущая рыночная стоимость (например, ценных бумаг) — представляет собой рыночную цену, рассчитанную организатором торговли (биржей и др.) на рынке ценных бумаг.

Товарищество на вере (коммандитное товарищество) — участники либо отвечают по обязательствам всем своим имуществом (полные товарищи), либо только в пределах своих вкладов (коммандисты) и не принимают участия в управлении и ведении дел.

Трассант — векселедатель, использующий переводной вексель.

Трассат — третье лицо (платательщик), оплачивающий переводной вексель.

Требование-накладная — первичный документ для учета движения материально-производственных запасов в самой организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Убытки — в гражданском праве — ущерб, причиненный одному лицу (юридическому, физическому) противоправными действиями другого лица. С точки зрения экономики предприятия убыток — финансовый результат его неэффективной работы. У. могут быть вызваны причинами, зависящими и не зависящими от работы предприятия. У., не зависящие от деятельности хозяйствующего субъекта, могут быть связаны со стихийными бедствиями, чрезвычайными ситуациями и др. У., зависящие от деятельности субъекта, могут быть связаны с получением отрицательного результата от реализации продукции, работ, услуг; от списания неустребованной дебиторской задолженности; от ликвидации не полностью амортизированных основных средств и т. п. У. выявляются на счетах реализации и списываются на счет «Прибыли и убытки».

Унификация бухгалтерских документов — установление единых форм документов, предназначенных для оформления однородных хозяйственных операций в организациях независимо от форм собственности, отрасли народного хозяйства и организационно-правовых форм деятельности. У. б. д. на макроуровне называется межотраслевой, на микроуровне (внутри отрасли) — специализированной.

Унификация учета (от *лат. unio* — единство и *facere* — приведение чего-либо к единой форме) — ведение бухгалтерского учета на предприятиях разных отраслей по единой методологии, типовому плану счетов, единым формам учетных регистров с использованием унифицированных документов.

Условная прибыль — раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за отчетный период, если есть высокая вероятность получения такой прибыли. На счетах бухгалтерского учета и в отчетности она не показывается, но при фактическом получении У. п. за отчетный период записи на счетах производителя в обычном порядке в следующем за отчетным периоде.

Условный убыток — как финансовый результат условного факта раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за отчетный год, если не выполняется хотя бы одно из следующих условий: условный убыток может быть достаточно обоснованно оценен; существует высокая вероятность подтверждения того факта, что будущие события приведут к снижению стоимости активов или к возникновению обязательств по состоянию на отчетную дату. В отчетном периоде на сумму У. у. записи на счетах синтетического и аналитического учета не производятся, т. е. величина убытка не показывается в бухгалтерской отчетности, на сумму фактически выявленного убытка запись производится в следующем за отчетным периоде.

Условный факт — условным фактом хозяйственной деятельности признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность. Эти последствия по состоянию на дату составления бухгалтерской отчетности могут быть определены как условная прибыль, условный убыток, условный актив, условное обязательство. К таким фактам могут быть отнесены: не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком; не согласованные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами

по платежам в бюджет; гарантии и другие виды обеспечения обязательств, выданные до отчетной даты в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили; учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок погашения которых не наступил до даты подписания отчетности; обязательства по охране окружающей среды; гарантийные обязательства организации по проданной в отчетном периоде продукции и другие аналогичные факты.

Устав — свод правил, регулирующих деятельность предприятий, организаций, учреждений, их права и обязанности в определенной сфере деятельности, взаимоотношения с другими предприятиями, юридическими и физическими лицами.

Уставный капитал — собственный капитал, определяемый в соответствии с уставом предприятия. Например, У. к. общества с ограниченной ответственностью формируется из стоимости вкладов его участников. У. к. акционерного общества составляется из номинальной стоимости акции общества, приобретенных акционерами. Он не может быть менее суммы (размера), предусмотренной соответствующим законодательством. Изменение У. к. акционерного общества может быть осуществлено по решению общего собрания акционеров с обязательной регистрацией изменения устава в государственном реестре.

Уставный фонд государственного (муниципального) унитарного предприятия — сумма материальных и денежных средств, безвозмездно выделяемых собственником — государством (региональными или местными органами власти) в его постоянное распоряжение. Изменение величины фонда может быть произведено только по решению собственника после внесения изменений в устав и другие учредительные документы предприятия.

Учет — фиксация наличия чего-либо, измерение, регистрация с количественной и качественной стороны. У. обеспечивает получение информации о всех сферах хозяйственной деятельности и общественной жизни. Единая система народнохозяйственного учета объединяет статистический, бухгалтерский и оперативный учет.

Учетная политика — совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Сфера действия У. п. — все организации независимо от организационно-правовых форм, публикующие свою бухгалтерскую отчетность, согласно законодательству РФ, учредительным документам или

по собственной инициативе. Иностранные представительства и филиалы, находящиеся на территории РФ, могут формировать У. п. по правилам, действующим в стране нахождения головной организации, если они не противоречат международным стандартам финансовой отчетности. При формировании У. п. используются основополагающие принципы международного учета: имущественная обособленность организации; непрерывность деятельности; последовательность применения учетной политики; временная определенность фактов хозяйственной деятельности. По действующему порядку организации могут вносить изменения в У. п. (например, изменение законодательных или нормативных актов по бухгалтерскому учету; внедрение новых способов ведения бухгалтерского учета в целях повышения его достоверности; изменение условий деятельности в связи со сменой собственников, реорганизацией и т. п.). Такие изменения должны быть обоснованы.

Учетные регистры — документы для регистрации и группировки данных бухгалтерского учета об имуществе, капитале и обязательствах предприятия. У. р. классифицируются: 1) по назначению (хронологические, систематические, комбинированные); 2) по содержанию (регистры синтетического и аналитического учета); 3) по форме (односторонние, двусторонние, табличные, шахматные).

Учетный процесс (отлат.*processus* — прохождение; продвижение) — последовательность осуществления учетных работ по взаимосвязанным стадиям, образующим единую систему. Основными стадиями У. п. являются: выявление, измерение и первичная регистрация учитываемых явлений; обработка первичной информации; получение учетных показателей с необходимой детализацией и группировкой для составления отчетности.

Учредительская прибыль в акционерном обществе — прибыль учредителей в виде разницы между доходами от реализации акций и вложенным капиталом.

Ф

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов — сумма фактических затрат организации на приобретение запасов, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическая себестоимость продукции — совокупность фактических затрат на производство, исчисленных на конец отчетного периода

на основе данных бухгалтерского учета. Для определения Ф. с. п. составляется отчетная калькуляция в разрезе тех же показателей, что и плановая калькуляция. Методы отчисления Ф. с. п. соответствуют применяемым методам учета затрат на производство.

Физический износ основных средств — полное физическое снашивание объектов основных средств в процессе эксплуатации, непригодность к дальнейшей эксплуатации, приводящая к ликвидации объекта.

Финансовая отчетность — совокупность итоговых показателей бухгалтерского учета, представляемая в установленных формах для пользователей (акционеров, кредиторов, персонала, государственных органов и др.) и отражающая имущественное и финансовое положение предприятия и результаты его хозяйственной деятельности. Формы обязательной финансовой отчетности и указания по их заполнению утверждаются Минфином РФ.

Головное предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий, должно составлять консолидированную (сводную) финансовую отчетность. К консолидированной отчетности прилагается отчетность головного предприятия.

Финансовые вложения — вид инвестиций предприятия, связанных с приобретением акций, облигаций и других ценных бумаг, вложением в уставные капиталы других предприятий, а также предоставление займов другим предприятиям.

ФИФО (*first in — first out*) — способ оценки материально-производственных запасов при списании на производство по методике: первая партия на приход — первая в расход, т. е. оценка по первой закупленной партии запасов, а затем — по последующим партиям.

Фонд (от лат. *fundus* и фр. *fond* — основание) — 1) ресурсы, запасы; 2) материальные и денежные средства предприятия; 3) источники средств, имеющие определенный порядок образования и использования; 4) ценные бумаги, приносящие твердый доход.

Фонд резервный — источник средств, используемый для пополнения основного капитала, выплаты дивидендов при недостаточности (отсутствии) прибыли отчетного года, покрытия балансового убытка и др. Ф. р. образуется за счет чистой прибыли в размерах, определяемых законодательством и учредительными документами. Действующим законодательством устанавливается минимум обязательных отчислений в резервный фонд.

Форма бухгалтерского учета — сочетание построения учетных регистров и их взаимосвязи, а также последовательность и способы учетной регистрации. Ф. б. у. развиваются и совершенствуются на базе новых ЭВМ. В практике применяются несколько форм: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная и др.

Фьючерсные операции (сделки) (англ. *futures* — будущий) — сделки на определенный срок, срочные сделки на биржах, представляющие собой куплю-продажу сырьевых товаров, золота, финансовых и кредитных ресурсов по фиксируемой на момент сделки цене, но с исполнением операции через определенный промежуток времени (до 2-3 лет). Расчеты осуществляются через клиринговую палату, которая становится посредником и гарантирует выполнение обязательств.

Х

Хозяйственные операции (от лат. *operatio* — действие) — факты предпринимательской и иной деятельности, оказывающие влияние на финансовое положение предприятия, учреждения, т. е. на состояние имущества, капитала, обязательств и финансовых результатов.

Хозяйственный способ капитального строительства — выполнение строительно-монтажных работ силами самого застройщика. Работы выполняются либо отделом капитального строительства (ОКС), либо строительными бригадами на основе договора.

Хозяйственный учет — количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных и общественных явлений. Х. у. представлен тремя видами учета: статистическим, бухгалтерским и оперативным.

Холдинг (от англ. *holding* — владеющий) — общество на правах владения, создаваемое крупными монополиями, объединениями для управления дочерними предприятиями через систему участия в нем.

Ц

Цедент — сторона, передающая право требования дебиторской задолженности.

Цессиомарий — сторона, приобретающая право требования дебиторской задолженности.

Целевые финансирование и поступления — источники средств на осуществление целевых мероприятий. К Ц, ф. и п. относятся средства,

получаемые организацией на строго определенные цели: подготовку кадров, содержание детских учреждений и др. Источниками поступлений могут быть ассигнования из бюджета, взносы родителей, плата за обучение, средства фондов специального назначения и др. Расходование средств осуществляется в соответствии с утвержденными сметами. Учет операций ведется на счете «Целевое финансирование».

Централизация учета — организация бухгалтерского учета, при которой все первичные и сводные документы поступают в бухгалтерию предприятия для дальнейшей обработки и составления отчетности.

Частичный акцепт — согласие покупателя на частичную оплату счета поставщика. Ч. а. осуществляется в случаях, предусмотренных банковскими правилами.

Чистая прибыль — часть валовой прибыли, которая остается у предприятия за вычетом налогов, отчислений, денежных расчетов с финансово-кредитными учреждениями.

Чистая продукция — показатель, характеризующий объем производства, наряду с показателем валовой продукции. Показатель чистой продукции определяется путем вычитания из стоимости товарной (валовой) продукции величины материальных затрат, включая амортизацию.

Чистый доход предприятия — часть чистого дохода общества, созданная на предприятии, т. е. прибыль.

Чрезвычайные доходы — поступления вследствие чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий, пожара, аварии и т. п.); суммы страхового возмещения; стоимость материальных ценностей, оставшихся от непригодных к восстановлению и использованию активов.

Чрезвычайные расходы — расходы вследствие чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий, пожара, аварии и т. п.).

Ш

Шахматная оборотная ведомость — оборотная ведомость, составленная по шахматной форме и содержащая корреспонденцию счетов. Характерна для мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета.

Штат — постоянный состав сотрудников определенного учреждения, предприятия. Перечень должностей сотрудников определяется штатным расписанием.

Штатное расписание — перечень должностей постоянных (штатных) сотрудников с указанием должностных окладов.

Штраф — административное или судебное наказание в виде денежного взыскания. Уплаченные предприятиями Ш. являются непроизводительными расходами.

Э

Экземпляр (от лат. *exemplar* — образец) — один предмет из ряда однородных предметов. В учетной практике бухгалтерские документы могут составляться в нескольких Э.

Экономические категории (от греч. *kategoria* — определение, суждение) — основные экономические определения. В бухгалтерской практике используются такие Э. к., как себестоимость, цена, прибыль, рентабельность, эффективность и др.

Экономический элемент затрат — однородный вид затрат на производство, который не может быть расчленен на составные части.

Эффективность (от лат. *effectivus* — производительный) — достижение наибольшего результата (эффекта) при наименьших затратах, например, эффективность капитальных вложений в производство означает максимальный прирост производства продукции на рубль вложенных средств.

Ю

Юридическое лицо — организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Я

Ярлык — краткое описание товара (товарный ярлык) с обозначением количества, цены и других показателей. Прикрепляется к товару.

Рекомендуемая литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) с изм. от 24 октября 1997 г.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). Закон РФ № 57-ФЗ от 29 мая 2002 г. (в действующей редакции).
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (с изм. от 23 июля 1998 г.).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94н от 31 ноября 2000 г.).
5. Нормативные документы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000.
6. *Бабаева З. Д., Терехова В. А.* и др. Бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности: Методология, задачи, ситуации, тесты. — М.: Финансы и статистика, 2003.
7. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. — СПб.: Питер, 2003.
8. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери, 1998.
9. *Новодворский В. Д., Пономарева Л. В.* Бухгалтерская отчетность организации. — М.: Бухгалтерский учет, 2004.
10. *Пучкова С. И., Новодворский В. Д.* Консолидированная отчетность. — М.: ФБК-Пресс, 1999.
11. *Соловьева О. В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. — М.: Аналитика Пресс, 1998.
12. *Терехова В. А.* Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности. — М.: Перспектива, АКДИ Экономика и жизнь, 2000.

13. *Терехова В. А.* Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике. — М.: Перспектива, 1999.
14. *Терехова В. А., Шнейдман Л. З., Бабаева З. Д. и др.* Финансовый учет: Учебник / Под ред. В. Г. Гетьман. — М.: Финансы и статистика, 2003.
15. *Терехова В. А., Эйдинов А. М.* Стандартизация в промышленном учете при функционировании АСУП. — М.: Изд-во стандартов, 1989.

Приложение

Основные нормативные акты, регламентирующие вопросы составления финансовой бухгалтерской отчетности

Действующие законы

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (в ред. федеральных законов № 123-ФЗ от 23 июля 1998 г., № 32-ФЗ от 28 марта 2002 г., № 187-ФЗ от 31 декабря 2002 г., № 191-ФЗ от 31 декабря 2002 г., № 8-ФЗ от 10 января 2003 г., № 61-ФЗ от 28 мая 2003 г., № 86-ФЗ от 30 июня 2003 г.).

Перечень ПБУ, действующих по состоянию на 31 декабря 2003 г.

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г., действ. в ред. Приказов Минфина РФ № Ю7н от 30 декабря 1999 г. и № 31н от 24 марта 2000 г.).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. Приказом Минфина РФ № 60н от 9 декабря 1999 г., действ. в ред. Приказа Минфина РФ № 107н от 30 декабря 1999 г.).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 (утв. Приказом Минфина РФ № 167 от 20 декабря 1994 г.).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000 (утв. Приказом Минфина РФ № 2н от 10 января 2000 г.).

5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. Приказом Минфина РФ № 43н от 6 июля 1999 г.).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. Приказом Минфина РФ № 44н от 9 июня 2001 г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина РФ № 26н от 30 марта 2001 г. в ред. Приказа Минфина РФ № 45н от 18 мая 2002 г.).
8. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утв. Приказом Минфина РФ № 56н от 25 ноября 1998 г.).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утв. Приказом Минфина РФ № 96н от 28 ноября 2001 г.).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина РФ № 32н от 6 мая 1999 г., действ. в ред. Приказов Минфина РФ № 107н от 30 декабря 1999 г., № 27н от 30 марта 2001 г.).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина РФ № 33н от 6 мая 1999 г., действ. в ред. Приказов Минфина РФ № 107н от 30 декабря 1999 г., № 27н от 30 марта 2001 г.).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (утв. Приказом Минфина РФ № 5н от 13 января 2000 г., действ. в ред. Приказа Минфина РФ № 27н от 30 марта 2001 г.).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утв. Приказом Минфина РФ № Ни от 27 января 2000 г.).
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утв. Приказом Минфина РФ № 92н от 16 октября 2000 г.).
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (утв. Приказом Минфина РФ № 91н от 16 октября 2000 г.).
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утв. Приказом Минфина РФ № 60н от 2 августа 2001 г.).

17. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утв. Приказом Минфина РФ № 66н от 2 июля 2002 г.).
18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (утв. Приказом Минфина РФ № 115н от 19 ноября 2002 г.).
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утв. Приказом Минфина РФ № 114н от 19 ноября 2002 г.).
20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утв. Приказом Минфина РФ № 126н от 10 декабря 2002 г.).

Методические рекомендации и указания Минфина РФ, регламентирующие отдельные вопросы ведения учета и составления отчетности

1. О формах бухгалтерской финансовой отчетности. Приказ Минфина РФ № 67н от 22 июля 2003 г.
2. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утв. Приказом Минфина РФ № 29н от 21 марта 2000 г.
3. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. Приказом Минфина РФ № 119н от 28 декабря 2001 г., действ. в ред. Приказа Минфина РФ № 33н от 23 апреля 2002 г.
4. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утв. Приказом Минфина РФ № 135н от 26 декабря 2002 г.
5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утв. Приказом Минфина РФ № 33н от 20 июля 1998 г., действ. в ред. Приказа Минфина РФ № 32н от 28 марта 2000 г.
6. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций. Утв. Приказом Минфина РФ № 44н от 20 мая 2003 г.
7. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ. Утв. Приказом Минфина РФ № Юн от 29 января 2003 г. и Приказом ФКЦБ № 03-6/ПЗ от 29 января 2003 г.

В. А. Терехова
Финансовый учет: Краткий курс

Главный редактор	<i>Е. Строганова</i>
Зам. главного редактора (Москва)	<i>Е. Журавлёва</i>
Заведующая редакцией (Москва)	<i>С. Худякова</i>
Руководитель проекта	<i>А. Никитина</i>
Литературный редактор	<i>Ю. Никольская</i>
Художник	<i>Р. Яцко</i>
Корректоры	<i>И. Витько, Л. Макарова</i>
Верстка	<i>Е. Бреславский, О. Валиуллина</i>

Лицензия ИД № 05784 от 07.09.01.
ООО «Питер Принт», 194044, Санкт-Петербург, пр. Б. Сампсониевский, д. 29а.
Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 005-93,
том 2; 95 3005 — литература учебная.
Подписано в печать 29.09.04. Формат 60» 90/16. Усл. п. л. 23.
Тираж 5000. Заказ № 1157.

Отпечатано с готовых диапозитивов в ООО «Типография Правда 1906».
195299, С.-Петербург, Киришская ул., 2.

**предлагают эксклюзивный ассортимент компьютерной, медицинской,
психологической, экономической и популярной литературы**

РОССИЯ

Москва м. «Калужская», ул. Бултерова, д. 176, офис 207, 240; тел./факс (095) 777-54-67;
e-mail: sales@piter.msk.ru

Санкт-Петербург м. «Выборгская», Б. Сампсониевский пр., д. 29а;
тел. (812) 103-73-73, факс (812) 103-73-83; e-mail: sales@piter.com

Воронеж ул. 25 января, д. 4; тел. (0732) 39-61 -70;
e-mail: piter-vm@vmail.ru; piter@comch.ru

Екатеринбург ул. 8 Марта, д. 2676; тел./факс (343) 225-39-94, 225-40-20;
e-mail: piter-ural@r66.ru

Нижний Новгород ул. Премудрова, д. 31 а; тел. (8312) 58-50-15, 58-50-25;
e-mail: piter@infonet.nnov.ru

Новосибирск ул. Немировича-Данченко, д. 104, офис 502;
тел./факс (3832) 54-13-09, 47-92-93, 11-27-18, 11-93-18; e-mail: piter-sib@risp.ru

Ростов-на-Дону ул. Каливинская, д. 17в; тел. (8632) 95-36-31, (8632) 95-36-32;
e-mail: jupiter@rost.ru

Самара ул. Новосадовая, д. 4; тел. (8462)37-06-07; e-mail: piter-volga@sama.ru

УКРАИНА

Харьков ул. Суздальские ряды, д. 12, офис 10-11; тел. (057) 712-27-05, 712-40-88;
e-mail: piter@tender.kharkov.ua

Киев пр. Красных Казаков, д. 6, корп. 1; тел./факс (044) 490-35-68, 490-35-69;
e-mail: office@piter-press.kiev.ua

БЕЛАРУСЬ

Минск ул. Бобруйская, д. 21, офис 3; тел./факс (37517) 226-19-53; e-mail: piter@mail.by

Ищем зарубежных партнеров или посредников, имеющих выход на зарубежный рынок.

Телефон для связи: **(812) 103-73-73.**

E-mail: grigorjan@piter.com

Издательский дом «Питер» приглашает к сотрудничеству авторов.

Обращайтесь по телефонам: **Санкт-Петербург — (812) 327-13-11,**

Москва - (095) 777-54-67.

Заказ книг для вузов и библиотек: (812) 103-73-73.

Специальное предложение - e-mail: kozin@piter.com