

Бердышев С.Н., Цыбина Н.В.

Формирование финансового результата в бухгалтерском учете

Оглавление

Введение

Глава 1. Доходы организации

1.1. Понятие доходов

1.2. Виды доходов в соответствии с ПБУ 9/99

1.3. Условия принятия к бухгалтерскому учету доходов организации

1.4. Трудные случаи учета доходов

1.5. Бухгалтерские проводки, связанные с учетом доходов

Глава 2. Расходы организации

2.1. Понятие расходов организации

2.2. Виды расходов в соответствии с ПБУ 10/99

2.3. Условия принятия к бухгалтерскому учету расходов организации

2.4. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

2.5. Бухгалтерские проводки, связанные с учетом расходов

Глава 3. Формирование прибыли (убытка) организации

3.1. Формирование чистой прибыли (убытка)

3.2. Понятие финансовых результатов. Порядок формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете

3.3. Отражение финансовых результатов в бухгалтерской отчетности

3.4. Учетная политика организации и формирование финансового результата

3.5. Бухгалтерские проводки, связанные с учетом прибылей и убытков

Глава 4. Бухгалтерская отчетность

4.1. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Состав, варианты формирования бухгалтерской отчетности. Этапы формирования бухгалтерской отчетности

4.2. Оценка элементов финансовой отчетности

4.3. Перспективы составления отчетности по правилам МСФО

Глава 5. Аудит бухгалтерской отчетности

5.1. Аудиторская деятельность и ее виды

5.2. Организационные документы в аудиторской проверке

Литература

Введение

Понятие финансового результата не закреплено в российском законодательстве о бухгалтерском учете. В налоговом учете применяются, хотя и не раскрываются, такие термины, как **«результат хозяйственной деятельности российских организаций»** и **«экономический результат»**. Первый целесообразно понимать как товарную продукцию, выполняемые работы и оказываемые услуги. Второй вернее будет понимать более широко, возможно, в том числе, и как включающий в себя финансовый результат. Таким образом, финансовый результат как термин изначально оформился в деловой среде и так и не получил должной интерпретации у юристов.

Традиция бухучета подводит нас к пониманию финансовых результатов как итогов хозяйственной деятельности, получивших стоимостное выражение в надлежащих документах (отчетности). С этим пониманием в целом согласуется формулировка, данная в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. (в дальнейшем по тексту также – Концепция бухгалтерского учета).

Согласно упомянутой Концепции информация о финансовых результатах возникает в ходе аккумулирования и обработки сведений об изменении финансового положения организации. Такая информация формируется для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете. Потребность в информации о финансовых результатах обусловлена необходимостью отслеживать и контролировать реальные и потенциальные изменения в ресурсах при прогнозировании способности вызывать денежные потоки за счет имеющихся ресурсов при обосновании эффективности, с которой организация может использовать дополнительные ресурсы (включая политику аутсорсинга).^[1]

Исходя из всего вышесказанного условимся в целях настоящего пособия понимать под финансовыми результатами деятельности

организации следующие количественные изменения, имеющие стоимостное выражение:

- а) в денежных средствах (денежных ресурсах), которыми оперирует организация;
- б) в прочем имуществе на балансе организации;
- в) в прочих активах организации;
- г) в обязательствах организации;
- д) в прочих пассивах организации.

Специфическим **свойством** финансового результата, подчеркнутым в Концепции бухгалтерского учета, является то, что информация о нем подлежит внесению в финансовую и бухгалтерскую отчетность компании. Эта подсказка весьма ценна, поскольку она позволяет нам более точно назвать компоненты, формирующие финансовые результаты. Назовем их:

- а) все изменения в капитале;
- б) все результаты движения денежных средств;
- в) доходы;
- г) расходы;
- д) прибыль или убыток как разность между полученными доходами и понесенными расходами.

Наибольшее значение при формировании финансового результата в бухгалтерском учете имеет верное определение полученных доходов и понесенных расходов, то есть корректное их определение количественное и временное (по срокам, иначе говоря, по моменту признания). На основании информации о доходах и расходах возникает представление о главном финансовом результате хозяйственной деятельности компании – о прибыли или убытке.

Здесь полезно упомянуть существование разных форм хозяйственного учета, одной из которых является учет финансовый (бухгалтерский – в узком смысле слова). Следует помнить, что формирование финансового результата в хозяйственном учете есть сложный, многоэтапный процесс, который включает в себя на разных этапах множество учетных процедур.

В формировании финансового результата в хозяйственном учете можно выделить следующие этапы:

- а) планирование прибыли;
- б) тактика повышения доходности;
- в) налоговое планирование;
- г) калькулирование плановой себестоимости (планирование затрат);
- д) учет затрат;
- е) калькуляционный учет (калькулирование фактической себестоимости);
- ж) управленческий учет (анализ затрат и себестоимости в целях принятия управленческих решений);
- з) ревизия и контроль; и) учет расходов (на базе учета затрат) и учет (фактических) доходов;
- к) расчет покрытия затрат в рамках управленческого учета; л) учет прибылей и убытков;
- м) налоговый учет.

Именно таким образом составляется полноценное представление об итогах деятельности предприятия. Из всего этого разнообразия в сферу методологии непосредственно финансового учета попадают лишь два пункта:

- 1) учет расходов (на базе учета затрат) и учет (фактических) доходов;
- 2) учет прибылей и убытков.

Дело в том, что финансовый учет аккумулирует и обрабатывает информацию для всех пользователей, без исключения, тогда как прочие процедуры, относимые к сфере менеджмента, управленческого учета и налогового учета формируют данные, имеющие ценность для ограниченного круга пользователей, а именно – для администрации предприятия, аудиторов и налоговых органов.

Глава 1. Доходы организации

В обороте капитала ключевую позицию занимают доходы, поскольку главной целью хозяйственной деятельности является возобновление ресурсов, а значит поступления (выручка) от клиентов, покупателей, заказчиков и т. д. Такие поступления в основной своей массе формируют доходы, которые и позволяют повторно осуществить производственный цикл.

1.1. Понятие доходов

Корректная, пригодная для целей бухгалтерского учета, формулировка понятия «доходы» содержится в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Данное положение было введено в действие с 1 января 2000г. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999г. N 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Доходы организации“ ПБУ 9/99».

В соответствии с ПБУ 9/99 под доходами организации следует понимать увеличение экономической прибыли (экономических выгод) за отчетный период в форме поступлений, иного увеличения активов либо уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала компании, отличному от вклада участников, поскольку вклад не связан явно с хозяйственной деятельностью организации.

Сказанное нуждается в пояснениях. Когда на балансе фирмы появляется автомобиль, внесенный одним из учредителей в качестве вклада в уставный капитал, то наблюдается изменение активов фирмы в части, соответствующей основным средствам. Стоит ли признавать такое изменение активов доходами? При формалистском подходе, разумеется, не стоит. Однако поступление объекта основных средств в качестве вклада участника рассматривается как оплата участником своей доли уставного капитала (отчего специалисты по бухучету склонны расценивать как частный случай приобретения объекта ОС за плату). И хотя по факту этой оплаты не выписывается счет-фактура и не начисляется НДС, тем не менее первоначальная стоимость поступившего актива учитывается для целей налогообложения согласно п. 5.3 Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на

прибыль организаций» части второй Налогового кодекса (утверждены приказом МНС Российской Федерации от 20 декабря 2002 г. N БГ-3-02/729).^[2]

Данное положение является основополагающим для определения доходов как коммерческих, так и некоммерческих (за исключением организаций финансирующихся их бюджета) организаций, созданных по законодательству Российской Федерации. Исключение составляют страховые и кредитные организации. Следует упомянуть, что под экономической выгодой следует понимать потенциальную возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.

Не признаются доходами организации следующие поступления от других юридических и физических лиц:

сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей. Например, суммы поступившего НДС, после вычета сумм налога, уплаченных поставщикам при приобретении товаров, работ, услуг, имущественных прав, подлежат уплате в бюджет;

платежи по договорам комиссии, агентским или аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п. Отметим, что если взять договор комиссии, то не подлежат статье «доходы» суммы товара, подлежащего реализации комиссионером для комитента, но не суммы вознаграждения, они учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Комитент же обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, и эта сумма вознаграждения и будет являться доходом;

платежи в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг. При поступлении предоплаты, сумма денежных средств не включается в доходы, до момента отгрузки товара (выполнения работ, услуг). Они учитываются на отдельном субсчете к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

сумма авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

сумма задатка. Согласно ст. 380 ГК РФ задатком признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет

причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство обеспечения договора и в обеспечение его исполнения. Таким образом, задаток является авансом к заключенному договору, обеспечивающим исполнение обязательств по данному договору. Соглашение (приложение или дополнение к договору) фиксируется документально, и является неотъемлемой его частью;

зalog, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю. Заложенное имущество у залогодержателя учитывается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

погашение кредита займа, предоставленного заемщику.

В ст. 41 Налогового кодекса РФ мы находим дополнительное определение того, что является доходом. **Доходом** признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии со следующими главами НК РФ «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организации», «Налог на доходы от капитала».

При этом в целях порядка определения данной главы Налогового кодекса эти понятия упомянуты в п. 3–5 ст. 36 НК РФ.

Следовательно, доход подразделяется на выручку и прочие доходы. Выручка представляет собой увеличение прибыли, возникающее как результат основной деятельности компании при реализации товаров, выполнении работ или оказании услуг.^[3] Прочие доходы – это также доходы, приносящие прибыль, но которые необязательно возникают в условиях обычной деятельности компании.

Напомним, что **товаром** в бухучете признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть

реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физического лица.

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

1.2. Виды доходов в соответствии с ПБУ 9/99

Деление доходов организации на виды зависит от характера, условий получения и направления деятельности организации. Ранее упоминалось, что доходы в целом подразделяются для целей ПБУ 9/99, то есть в рамках бухгалтерского учета, на (а) доходы от обычных видов деятельности и (б) прочие доходы. При этом доходы, отличные от доходов обычных видов деятельности, являются прочими доходами, называемыми также «прочие поступления».

Доходы для целей налогообложения в соответствии с п. 1 гл. 248 НК РФ классифицируются несколько иначе, а именно – подразделяются на следующие:

доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

внереализационные доходы.

Это различие бухгалтеру нужно твердо помнить в своей работе. Доходы от реализации четко определены в ст. 249 НК РФ. Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Отметим, что выручка имеет сложную структуру. В целях финансового и управленческого учета принято различать:

1) брутто-выручку, или собственно выручку, – величину прихода, не уменьшенную на величину акцизов и т. д.;

2) валовую прибыль от продаж, или маржинальный доход, как разницу между брутто-выручкой и суммой себестоимости готовой продукции (проданных товаров, сданных работ, оказанных услуг);

3) нетто-выручку – величину дохода, уменьшенную на величину акцизов и т. д.^[4]

Для налогового и бухгалтерского учета в равной степени важна процедура признания изменений активов доходами. Признание представляет собой процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которая отвечает определению элемента и удовлетворяет одному из двух **критериев признания**:^[5]

существует вероятность того, что предприятие может получить или не получить будущую экономическую выгоду, имеющую отношение к данной статье;

статья может быть достоверно оценена.

Доходы признаются для целей налогообложения налогоплательщиком самостоятельно посредством любого законного метода признания. Таковых всего два: метод начисления и кассовый метод.

При использовании **метода начисления** для определения доходов в целях налогообложения датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). При этом реализацией считается соответственно передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в некоторых случаях, предусмотренных Налоговым кодексом и на безвозмездной основе. Доходы при методе начисления признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, или имущественных прав. При длительном производственном цикле, если договором не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от указанных работ распределяется налогоплательщиком самостоятельно. Если доходы, относятся к нескольким отчетным

периодам, они определяются налогоплательщиком с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Пример N 1

Агентство маркетинговых коммуникаций оказывает заказчику услугу в виде раскрутки клиентского web-сайта, длительность которой составляет 3 календарных месяца. Выполнение услуги в соответствии с контрактом производится поэтапно, со сдачей отчета о проведенных акциях на первое число каждого месяца. Оплата выполняется по завершении всех работ. Таким образом, используя метод начисления, бухгалтер агентства производит следующие записи на счетах без учета НДС (см. табл. 1).

Таблица 1

<i>Месяц (этап)</i>	<i>Содержание операции</i>	<i>Дебетуемый счет</i>	<i>Кредитуемый счет</i>	<i>Сумма, руб.</i>
<i>Июнь (1-й этап)</i>	<i>Регистрация клиентского сайта в поисковых системах</i>	<i>46</i>	<i>90</i>	<i>6000</i>
	<i>Списание расходов</i>	<i>90</i>	<i>40</i>	<i>4000</i>
<i>Июль (2-й этап)</i>	<i>Размещение ссылок на форумах</i>	<i>46</i>	<i>90</i>	<i>4000</i>
	<i>Списание расходов</i>	<i>90</i>	<i>40</i>	<i>1000</i>
<i>Август (3-й этап)</i>	<i>Размещение рекламы в баннерообменной сети</i>	<i>46</i>	<i>90</i>	<i>3000</i>
	<i>Списание расходов</i>	<i>90</i>	<i>40</i>	<i>2000</i>
<i>Итого</i>	<i>По факту оказания услуги</i>	<i>62</i>	<i>46</i>	<i>13 000</i>
	<i>Поступления денежных средств в оплату</i>	<i>51</i>	<i>62</i>	<i>13 000</i>
<i>Кредитовое сальдо по счету 90</i>				<i>6000</i>

Кассовым методом называется такой способ признания доходов, когда датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Кассовым методом на определение даты получения доходов могут воспользоваться организации, за исключением банков, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета некоторых налогов (налога на добавленную стоимость, налога с продаж) не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.^[6]

Пример N 2

Организация «А» имела следующие показатели за последний год:

2 квартал 2008 г. выручка составляла 1300 тыс. рублей, в том числе НДС 18 % 198,3 тыс. рублей.

3 квартал 2008 г. – 1100 тыс. рублей, в том числе НДС 18 % 167,8 тыс. рублей.

4 квартал 2008 г. – 750 тыс., в том числе НДС 18 % 114,4 тыс. рублей.

1 квартал 2009 г. – 1500 тыс. рублей, в том числе НДС 18 % 228,8 тыс. рублей.

Таким образом, общий оборот за 4 квартала 4650 тыс. рублей, в том числе НДС 709,3 тыс. рублей. Реализация за текущий год без учета налога на добавленную стоимость составила 3 940,7 тыс. рублей, то есть в среднем за месяц – 985,2 тыс. рублей.

Если налогоплательщик превысил предельный размер суммы в течение налогового периода, то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течении которого было допущено такое превышение.

Датой получения дохода при кассовом методе признается день поступления средств на счета в банках и (или) кассу, поступление иного

имущества и (или) имущественных прав, а так же погашение задолженности перед налогоплательщиком другим способом. Налогоплательщики не учитывают в целях налогообложения в составе доходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

Если доходы не относятся к доходам от реализации согласно ст. 249 НК РФ, они признаются **внереализационными**. Перечень внереализационных доходов определен ст. 250 НК РФ. К ним в частности относятся:

от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;

в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту. Отклонение происходит, если курс покупки (продажи) иностранной валюты превышает (или же ниже) курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ на дату оформления перехода права собственности на нее;

в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба. **Штраф** – это денежное взыскание, мера материального воздействия на юридических или физических лиц, виновных в нарушении действующего законодательства, договоров или определенных правил. Необходимо упомянуть, что штрафы к физическим лицам могут предъявлять только государственные органы, имеющие на это узаконенное право. Юридическое коммерческое лицо не вправе налагать штрафы на своих работников в попытке воздействовать, или в виде наказания. В случае несогласия физического или юридического лица с наложенным на него

штрафом он может обратиться в Арбитражный суд с иском заявлением;

от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 Налогового кодекса. Если операции, по передаче (сдачи) имущества в аренду (субаренду, лизинг, прокат), осуществляются более одного раза в год, то это доходы следует включить в состав доходов от реализации;

от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 Налогового кодекса. К таким объектам можно отнести объекты авторских прав (произведения науки, литературы, искусства, являющиеся результатом творческой деятельности гражданина и существующие в какой-либо объективной форме), объекты промышленной собственности (изобретения, модели, промышленные образцы, права на которые подтверждены патентом или свидетельством), программы для ЭВМ и базы данных (а так же топологии интегральных микросхем), а также фирменные названия, товарные знаки и знаки обслуживания;

в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 Налогового кодекса. Налогоплательщики имеют право создавать следующие **виды резервов**: резерв по сомнительным долгам, резерв по гарантийному и ремонтному обслуживанию, резервы под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность, резервы банков, страховые

резервы, резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет, резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год, резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 Налогового кодекса. В соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги). При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен. **Рыночная цена товаров** (работ, услуг) – это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки) товаров в сходных экономических условиях. Напомним здесь, что рынком товаров признается сфера обращения этих товаров, определяемая исходя из возможности покупателя реально и без значительных потерь приобрести товар на ближайшей по отношению к покупателю территории Российской Федерации или за ее пределами. Источниками формирования информации о рыночных ценах могут также служить официальная информация и котировках на бирже в ближайшем регионе, информация органов статистики, и прочих специальных государственных органов, имеющих данную информацию, а так же информация о ценах на рынке, напечатанная в печатных изданиях или доведенная другими способами массовой информации. Можно воспользоваться также услугами оценщика. При этом оценка доходов должна быть не ниже показателей остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу (ст.

257 НК РФ) и затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу;

в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемого в порядке, предусмотренном ст. 278 Налогового кодекса. Договор простого товарищества – обязательство двух или нескольких лиц соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели. Вкладами могут быть денежные средства, основные средства, материально-производственные запасы. По окончании действия договора о совместной деятельности участникам возвращают их вклады. Прибыль, полученная от такого товарищества, распределяется между участниками (товарищами) пропорционально стоимости их вкладов;

в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде. Необходимо обратиться к п. 1 ст. 54 НК РФ. При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). Из вышесказанного следует, что при выявлении ошибки в прошедшем отчетном периоде, необходимо сделать исправления в том периоде, когда была допущена ошибка, и сдать в налоговый орган уточненный расчет (Письмо МНС Российской Федерации от 6 июля 2005 г.). Если же при видимости ошибки невозможно определить момент ее совершения, корректировка происходит в отчетном периоде, когда была обнаружена ошибка. Здесь необходимо обязательно уточнить сумму, проводки, метод корректировки и это зафиксировать в бухгалтерской справке;

в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований

(обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.;

в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях. Она может возникать только у организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления;

в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации или с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей. Если основные средства или материальные активы были использованы налогоплательщиком для производственных целей, то доходы не будут учитываться при определении налогооблагаемой базы;

в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подп. 18 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса). При этом материальные ценности и прочее имущество, образованное при демонтаже, разборке или ликвидации основных средств учитывается по рыночной цене;

в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской

Федерации. Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином РФ.

в виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно-опасные и ядерно-опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии;

в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью состоит из стоимости вкладов его участников. Уставный капитал акционерного общества формируется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Уставный капитал акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы кредиторов. Если на второй, и последующие финансовые года стоимость чистых активов общества окажется меньше величины уставного капитала, последний подлежит уменьшению и регистрации всех изменений в учредительные органы;

в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы. **Некоммерческие организации** – это юридические лица, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющие свою прибыль между участниками

(п. 1 ст. 50 ГК РФ). Необходимо подчеркнуть, что если в предыдущем отчетном периоде суммы, уплаченные некоммерческой организацией, были отнесены к налогооблагаемой базе, то они входят в состав внереализационных расходов;

в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям. В соответствии со ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года. Для отдельных видов требований срок может быть удлинен или сокращен. Течение срока исковой давности начинается со дня, когда отвечающее лицо узнало или предположительно должно было узнать о своем нарушении срока. В случае если существует срок исполнения обязательства, то срок течения исковой давности начинается на следующий день после истечения срока исполнения;

в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом положений статей 301–305 Гражданского кодекса. **Финансовые инструменты срочных сделок** (сделок с отсрочкой исполнения) – это соглашения участников срочных сделок (сторон сделки), определяющие их права и обязанности в отношении базисного актива, в том числе фьючерсные, опционные, форвардные контракты, а также соглашения участников срочных сделок, не предполагающие поставку базисного актива, но определяющие порядок взаиморасчетов сторон сделки в будущем в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя базисного актива по сравнению с величиной указанного показателя, которая определена (либо порядок определения которой установлен) сторонами при заключении сделки. Доходами налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, полученными в налоговом (отчетном) периоде, признаются:

1) сумма вариационной маржи, причитающейся к получению налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;

2) иные суммы, причитающиеся к получению в течение отчетного (налогового) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, в том числе в порядке расчетов по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, предусматривающим поставку базисного актива;

в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации. Собственно говоря, именно инвентаризация – есть начало подготовки годового баланса.^[7] На основании п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ N 34н от 29 июля 1998 г., инвентаризацию необходимо проводить перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но не ранее 1 октября отчетного года. Но инвентаризация проводится не только по окончании итогового года. Основанием для нее может служить так же: смене материально-ответственного лица, происшедшему форс-мажорному обстоятельству (пожар, наводнение, и прочее), и прочее.^[8] После ее проведения необходимо выявить недостачу или излишки материальных ценностей.^[9] При этом излишний товар, выявленный в результате инвентаризации в материальной форме, учитывается в составе внереализационных доходов по рыночным ценам;

в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным подп. 43 и 44 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса. Оценка стоимости указанной в настоящем пункте продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции, установленным статьей 319 Налогового кодекса.

Необходимо упомянуть также о доходах, **не учитываемых в целях налогообложения**. Они не рассматриваются в качестве льгот по налогу на прибыль и в качестве прибыли. Перечень таких доходов перечислен в Налоговом кодексе Российской Федерации в ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы».

В пункте 1 данной статьи содержится перечень операций по получению отдельных видов средств, не подлежащих налогообложению. Он может относиться к организациям любых видов собственности. В п. 2 ст. 251 НК РФ перечислены целевые поступления, не подлежащие налогообложению. Перечень операций, перечисленных во втором пункте, касается в основном деятельности некоммерческих организаций и получателей бюджетных средств.

Доходы, **не учитываемые** при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации:

1) доходы в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Стоит оговориться, что данный пункт касается только предприятий, которые определяют доходы и расходы для налогообложения по методу начисления. Организации, использующие метод начисления, не включают суммы, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты за оказанные услуги (поставленные товары) в состав доходов, подлежащих налогообложению.

Между тем у организаций, использующих кассовый метод признания доходов и расходов, другая ситуация. Обратимся к п. 2 ст. 273 НК РФ. В ней сказано, что в целях настоящей главы датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовый метод). Таким образом, организации, использующие кассовый метод признания доходов и расходов в составе доходов подлежащих налогообложению, обязаны включать в налогооблагаемые доходы суммы поступившей от других лиц предоплаты за оказанные услуги (выполненные работы, поставленные товары и пр.) на момент ее поступления в кассу (банк) предприятия;

2) доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

Напомним, что **залогом** называется способ обеспечения обязательства, при котором кредитор-залогодержатель приобретает право в случае неисполнения должником принятого на себя обязательства получить удовлетворение за счет заложенного имущества. Таким образом, залог – один из способов, реализующих исполнение должником принятых на себя обязательств.

Задатком же признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения. Соглашение о задатке обязательно должно быть составлено в письменной форме, независимо от суммы задатка. В случае неисполнения условия договора ответственной сторона, давшая задаток, он остается у другой стороны. Если же за неисполнение договора ответственной сторона, получившая задаток, она обязана уплатить другой стороне двойную сумму задатка;

3) доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером). Формирование уставного капитала предусмотрено для следующих юридических лиц: хозяйственные товарищества и общества, общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, акционерные общества, производственные кооперативы, унитарные предприятия;

4) доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества

либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

5) доходы в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

6) доходы в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

7) доходы в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) доходы в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.

К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

10) доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

11) доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

12) доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176 и 203 Налогового кодекса из бюджета (внебюджетного фонда);

13) доходы в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

14) доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К **средствам целевого финансирования** относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами:

в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, автономным учреждениям в форме субсидий, субвенций;

в виде полученных грантов.

Сказанное нуждается в небольшом пояснении. В целях Налогового кодекса **грантами** надлежит признавать денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – борьба со

СПИДом, наркоманией, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта.

Гранты предоставляются:

в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций – членов общества взаимного страхования;

в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно-опасные и ядерно-опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, полученных специально уполномоченным органом в области гражданской авиации;

в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

Но продолжим наш перечень и назовем в числе доходов, не учитываемых в целях налогообложения, следующие поступления:

15) в виде стоимости дополнительно полученных организацией – акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного

общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

16) в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурантов расчетных цен на драгоценные камни;

17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

18) в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;

21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации;

22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности.

Обратим внимание на тот факт, что положения подп. 21 п. 1 ст. 251 распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.;

23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации;

24) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

25) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со статьей 300 Налогового кодекса ранее уменьшали налоговую базу);

26) в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

27) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

28) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи;

29) в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью;

30) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке;

31) в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию;

32) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;

33) доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Для целей настоящей главы под эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, понимается использование таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг.

На этом изложение и комментирование нами п. 1 ст. 251 НК РФ завершено. Теперь, как и было заявлено ранее, ознакомимся поближе с вторым пунктом, касающимся целевых поступлений.

Итак, согласно п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы также не учитываются **целевые поступления** (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним 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 указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики – получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К указанным целевым поступлениям на содержание **некоммерческих организаций** и ведение ими уставной деятельности относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации;

1.1) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

2) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

3) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

4) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

5) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

6) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97 % направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

6.1) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

8) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

9) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

10) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

12) средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств», и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах.

С некоторых пор перечисленными моментами предмет не исчерпывается. В соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. N 276-ФЗ с 1 января 2008 г. п. 2 ст. 251 дополнен подпунктами 13–15:

13) денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

14) денежные средства, полученные некоммерческими организациями – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

15) денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Завершим наше знакомство со статьей 251 НК РФ разбором и комментарием небольшого третьего пункта. Согласно этому пункту в случае реорганизации юридических лиц при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных лиц стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми лицами до даты завершения реорганизации.

Предложенная законодательством структура доходов нашла свое отражение в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Для учета доходов в бухучете предприятия используются два счета – 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» (заметим, что эти же счета применяются для учета расходов, о чем еще пойдет речь далее: см. главу 2).

Счет 90 является синтетическим, то есть обобщающим результаты от операций продажи. По кредиту этого счета ведется учет выручки от продаж, из которой находится кредитовое сальдо прибыли от продаж. Величина кредитового или дебетового сальдо ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Счет 90 используется для фиксирования общего объема выручки с начала года на отчетную дату. Доход, учитываемый на счете 90, всегда есть нетто-выручка, иными словами – приход (выручка), уменьшенный на сумму акцизов и тому подобных отчислений. Нетто-выручка принимает следующие виды: выручка от продажи продукции и товаров, за выполненные работы и услуги, в форме арендной платы, в форме дивидендов, в форме роялти. Рассмотрим сказанное на примере.

Пример N 3

Компания при составлении квартального отчета определяет величину доходов по кредиту счета 90. Для этой цели используется следующая первичная документация. Во-первых, контракты, которыми обосновывается правомерность тех или иных операций по реализации товара, работ, услуг: (1) договоры купли-продажи, (2) договоры поставки, (3) договоры подряда, (4) договоры оказания услуг (по видам, в том числе договор перевозки и т. д.). Поскольку в настоящем случае компания осуществляет поставки товаров, то она заключает договоры трех видов, смотря по ситуации – 1 (договор купли-продажи), 2 (договор поставки) и 4 (договор перевозки).

Во-вторых, оправдательными документами являются распоряжения администрации (приказы руководства), благодаря которым контракты приобретают содержание и смысл для бухгалтерского учета. Сюда относится, например, приказ об отгрузке.

В-третьих, оправдательными документами являются акты, фиксирующие факт хозяйственной жизни, то есть в нашем случае факт отгрузки и доставки товаров по назначению. Сюда относятся различные отгрузочные накладные (главным образом товарная накладная и ТТН – товарно-транспортная накладная), а также доверенности от представителя организации-заказчика.

На основании перечисленных документов устанавливается:

а) сумма нетто-выручки 9000 рублей от реализации товаров с самовывозом, которая фиксируется на субсчете 90-1-1 «Выручка от продажи товаров» (счет второго порядка по отношению к субсчету 90-1 «Выручка»);

б) сумма нетто-выручки 10 000 рублей от реализации товаров с доставкой автотранспортом предприятия, которая тоже фиксируется на субсчете 90-1-1 «Выручка от продажи товаров»;

в) сумма нетто-выручки 1000 рублей за оказание услуг по транспортировке товаров, не предусмотренных договором поставки, что находит отражение на субсчете 90-1-2 «Выручка за выполненные услуги».^[10]

Также бухгалтер компании на основании сертификата акций и акта приемки-передачи вкладов фиксирует на субсчете 90-1-3 «Выручка в форме дивидендов» поступление дивидендов в сумме 4000 рублей.

Если компания имеет иные источники дохода в форме выручки, поступления учитываются на прочих субсчетах. Так, в нашем случае, при аренде свободных площадей складских помещений компания использует субсчет 90-1-4 «Выручка в форме арендной платы», где фиксирует сумму 6000 рублей.

По дебету счета итоговая запись за квартал составляет 8000 рублей. В этом случае сальдо оказывается кредитовым, что означает доход в размере 22 000 рублей (см. табл. 2)

Таблица 2

Кредит счета 90			Дебет счета
№ субсчета	Вид	Сумма, руб.	90 (сумма, руб.)
90-1-1	Реализация со склада (самовывозом)	9000	
90-1-1	Поставка товаров	10 000	
90-1-2	Транспортные услуги	1000	
90-1-3	Дивиденды	4000	
90-1-4	Арендная плата	6000	
Итого		30 000	8000
Сальдо		22 000	

Отметим, что для нахождения сальдо по счету 90 рекомендуется ввести в рабочий план счетов специальный субсчет, который получит название «Сальдо прибыли (убытка) от продаж». Кредитовое сальдо по счету 90, если таковое есть, означает положительный финансовый результат и указывает сумму полученной прибыли до ее налогообложения. Этот результат, как вскользь упоминалось ранее, списывается на субсчет 99-1 «Результат от операций продажи», который кредитруется. Это кредитование позволяет найти сумму полученной в

отчетном периоде прибыли (вычет финансового результата, проведенного в прошедшие периоды).

Счет 91 предназначается для учета прочих поступлений, т. е. доходов, не связанных с выручкой (внереализационных в терминологии налогового учета). По кредиту счета 91 в рабочем плане счетов компании желательно выделить следующие примерные субсчета:

91-1 «Доходы от процентов»

91-2 «Доходы от участия в других организациях»

91-3 «Иные прочие поступления»

91-4 «Сальдо прочих доходов и расходов»

При этом счет 91-3 (прежде носивший название «Операционные и внереализационные расходы», а ныне почти безымянный) допустимо разбить в случае необходимости на достаточное количество самостоятельных субсчетов. Например, если организации приходится периодически продавать свои основные средства и прочие активы на сторону, то рабочий план счетов такой компании примет вид: 91-1 «Доходы от процентов», 91-2 «Доходы от участия в других организациях», 91-3 «Доходы от реализации активов» (в корреспонденции со счетом 62), 91-4 «Иные прочие поступления», 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

При этом активно используемый обособленный субсчет 91-3 приобретает сложную структуру. В него для дальнейшей детализации аналитической информации включаются субсчета четвертого порядка: 91-1-3-1 «Доходы от продажи и выбытия основных средств», 91-1-3-2 «Доходы от продажи исключительных прав на нематериальные активы», 91-1-3-3 «Доходы от продажи материальных запасов», 91-1-3-4 «Доходы от продажи и погашения ценных бумаг», 91-1-3-5 «Доходы от продажи валюты», 91-1-3-6 «Иные доходы от реализации активов».

В том случае, когда необходимости в таком дроблении нет, допустимо использовать субсчета третьего порядка по отношению к счету 91 в целях наиболее полного отображения структуры субсчета «Иные прочие поступления» и накопления в достаточном объеме аналитической информации о поступлениях, не связанных с выручкой. В

этом случае мы имеем следующие субсчета: 91-1-1 «Арендная плата», 91-1-2 «Доходы от интеллектуальной собственности», 91-1-3 «Поступления от продажи и выбытия имущества», 91-1-4 «Прибыль от совместной деятельности», 91-1-5 «Восстановленные оценочные резервы», 91-1-6 «Иные доходы».

Пример N 4

Бухгалтер торговой компании, подсчитывая внереализационные доходы компании за истекший месяц, обнаруживает наличие поступлений в виде уплаченной неустойки в размере 1000 рублей, подаренного компании автомобиля стоимостью 500 тыс. рублей, а также курсовой валютной разницы, возникшей при перепродаже евро с первоначальной стоимостью 20 тыс. рублей за 22 тыс. рублей. Эти доходы учитываются по кредиту субсчета 91-3 «Иные прочие поступления» (см. табл. 3).

Таблица 3

Вид дохода	Кредитуемый субсчет	Дебетуемый счет	Сумма, тыс. руб.
Неустойка	91-3-1 «Доходы от санкций за нарушение хозяйственных договоров»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	1
Безвозмездное поступление основных средств	91-3-2 «Доходы от активов, получаемых безвозмездно»	98 «Доходы будущих периодов»	500
Реализация иностранной валюты	91-3-3 «Доходы от продажи активов»	50 «Касса»	20
Курсовая валютная разница	91-3-4 «Доходы от курсовых валютных разниц»	50 «Касса»	2
Итого			523

Информация на счетах 90 и 91 отражается таким образом, чтобы на ее основе было возможным заполнение соответствующих статей отчета о прибылях и убытках.

1.3. Условия принятия к бухгалтерскому учету доходов организации

Порядок определения доходов и классификация доходов, с учетом Положения и НК РФ, закрепляется в учетной политике предприятия. Это можно не делать, если в учредительных документах четко указаны виды деятельности, являющиеся для организации основными. Если же нет, необходимо предусмотреть это в учетной политике. В ней должны быть отражено следующее:

- классификация доходов;

- порядок признания выручки организации;

- способ определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Классификация доходов. Согласно Положению по бухгалтерскому учету, организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных или прочими поступлениями, исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения. Надо учесть мнение Минфина РФ. Есть несколько писем, на которых можно ссылаться, при определении дохода от основного вида деятельности. Если в учредительных документах не определены предметы деятельности, являющиеся основными, необходимо сделать ссылку на его величину. Если она составляет пять и более процентов, то доход является доходом от обычных видов деятельности (письмо N 04-05-11/71 от 24 сентября 2001г.). Если же прочие доходы по итогам года составили пять и более процентов, то они включаются в балансовой отчетности по форме N 20 в сумму доходов от обычных видов деятельности (письмо N 04-05/11-69 от 3 августа 2000г.).

Порядок признания выручки организации. Для признания в бухгалтерском учете выручки, необходимо наличие пять условий, перечисленные в п. 12 ПБУ 9/99:

организация, получившая денежные средства или иные активы, должна иметь право на получение выручки. Это подтверждается договором или иным соответствующим образом;

сумма выручки может быть определена. Сумма выручки равна величине поступления денежных средств или иного имущества. Если сумма поступающего имущества не оговорена в договоре или иных документах, необходимо использовать цену на аналогичные товары (работы, услуги), реализуемые в сопоставимых условиях в разрезе времени, количества, величины. В особо спорных случаях, желательно обратиться к специальным организациям, занимающимся оценкой имущественных прав. Ими выдается оценочное заключение, которое является неоспоримым доказательством при спорных вопросах с налоговыми органами;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения активов;

право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком. Если здесь дело идет об имуществе, то под моментом перехода права собственности нужно понимать государственную регистрацию, если иное не предусмотрено законом. Касательно прочего – передачей признается вручение вещи приобретателю (п. 1 ст. 224 НК РФ). В любом случае переход права собственности должен быть подтвержден документально: актом передачи недвижимости, свидетельство о государственной регистрации, накладными, товарными накладными, товаротранспортными накладными, актом выполненных работ (услуг) и так далее. Первичные

документы могут использоваться как унифицированные (типовые), так и созданные и утвержденные организацией;

расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если денежные средства или иные активы, полученные организацией в счет оплаты, не выполняют все пять условий, то они не могут быть признаны выручкой. Они признаются кредиторской задолженностью.

Исключение составляет выручка, полученная при ведении следующих **видов деятельности**:

предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

участие в уставных капиталах других организаций.

В этих случаях следует признавать выручкой поступление активов при выполнении первых трех пунктов условий признания выручки.

Затруднение при определении выручки может возникнуть у предприятий длительного производственного цикла. Обратимся к п. 13 ПБУ 9/99. Признание выручки в бухгалтерском учете будет зависеть от условий договора, заключенного между покупателем (заказчиком) и продавцом (исполнителем). Если договором предусмотрена поэтапная сдача товара (работы, услуги), то выручка будет признаваться по мере выполнения этапов работ или услуг. Это необходимо закрепить документально: составляется акт выполненных работ, услуг, подписываемый каждой их сторон, что вместе с договором для бухгалтерского учета будет являться основанием признания полученных денежных средств или активов выручкой. Если в договоре не предусмотрено поэтапная сдача работ, услуг, то выручка признается в учете после окончания выполнения работ.

Выручка от исполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается по мере готовности, если есть возможность определить готовность работы, услуги. В отношении разных по характеру и условиям выполненных работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.

1.4. Трудные случаи учета доходов

Поскольку речь пошла о возможных затруднениях в использовании ПБУ, нельзя не упомянуть несколько проблемных случаев, с которыми сталкивается в своей деятельности бухгалтер при учете доходов организации. Такие трудные случаи происходят из бухгалтерской традиции, излишне схематизирующей процесс изменения имущества предприятия.

В частности, по умолчанию предполагается, что изменение активов компании неизменно сопровождается изменением ее обязательств по аналогии с изменениями в группе «дебет – кредит» (так как активы и обязательства являются соответствием дебету и кредиту, так что в известных случаях могут отождествляться, что и делает, например, М.Ю. Медведев^[111]). Поскольку изменение дебета (имущества) равно изменению кредита (обязательств) у корреспондирующего счета, то можно допустить, будто всякому изменению активов сопутствует изменение обязательств. Но рассмотрим ситуацию с перепродажей активов на конкретном примере.

Пример N 5

Компания А приобретает некоторое оборудование по цене 1 млн. рублей, но затем в условиях прогнозируемых финансовых затруднений своевременно реализует это оборудование компании Б по цене 1,1 млн. рублей. Таким образом, активы компании А увеличились на 100 тыс. рублей ($1,1 - 1 = 0,1$ млн. рублей). Между тем изменение активов в результате перепродажи не влечет за собой изменения объема обязательств этой организации. Источники имущества действительно

увеличились на указанную сумму, что и находит свое отражение в записи по кредиту счета «Прибыли и убытки».

Пример вскрывает две фундаментальные ошибки. Во-первых, невозможно отождествить полностью кредит и дебет с активами и пассивами соответственно, несмотря на их генетическое сродство, обусловленное действием принципа двойной записи (хотя такая упрощенная схема и пользуется популярностью в бухгалтерском учете, и в частности в балансовых уравнениях имущество и затраты записываются слева, как дебет, а обязательства, капитал и доходы справа, как кредит^[12]). Во-вторых, если даже и принять такое допущение, то нужно помнить, что не все пассивы являются обязательствами, так что корректнее называть их источниками имущества.^[13]

Второй трудный случай исчисления доходов заключается в том, что одна и та же сумма может рассматриваться или как доход, или как расход (эту учетную ситуацию Я.В. Соколов называет бухгалтерским парадоксом^[14]). Рассматривать данный парадокс рекомендуется исходя из принципа имущественной обособленности, поскольку подход к интерпретации фактов хозяйственной жизни возможен либо с точки зрения собственника (собственников) фирмы, либо с точки зрения самой фирмы.

Проиллюстрируем сказанное примером. Выплату дивидендов бухгалтера склонны трактовать как часть прибыли, выплаченную акционерам. Бухгалтеры поступают так, приняв принцип имущественной обособленности, в силу чего дебетуют счет прибылей и убытков, уменьшая прибыль. Изъятие прибыли отображается в учете как кредитование счета расчетов с учредителями (обычно).

Между тем, если отбросить принцип имущественной обособленности, эти же дивиденды допустимо трактовать как прямой расход фирмы, поскольку наблюдается явное изъятие собственником средств из фирмы с сопутствующим уменьшением ее активов. Представление о дивидендах как расходах покажется тем более правильным, если рассматривать их в виде процентов, выплачиваемых

за привлеченные средства инвесторов по аналогии с банковским кредитом. Руководство фирмы имело выбор между банковским кредитом и продажей собственных акций: в первом случае фирме пришлось бы платить проценты, а во втором она уплачивает дивиденды. Так что суть выплат в обоих случаях остается одинаковой, по причине чего выплату дивидендов допустимо включить в состав затрат фирмы.^[15]

Здесь стоит оговориться и добавить, что в налоговом учете в целях налогообложения прибыли признается доходом любое поступление в собственность акционера (участника) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, пропорционально доли акционера в уставном капитале этой организации (о чем см. ст. 43 НК РФ). Как видно, получение дивидендов подходит под эту характеристику. То есть если у нас есть основания рассуждать, является или не является выплата дивидендов расходом для плательщика, то мы точно знаем, что законодательство признает получение дивидендов доходом участника.

На основании рассмотренного парадокса можно заключить, что при изменении точки зрения – «от собственника к фирме» или «от фирмы к собственнику» – меняется и квалификация факта хозяйственной жизни.

1.5. Бухгалтерские проводки, связанные с учетом доходов

Наиболее важные проводки снабжены краткими комментариями. Бухгалтерские счета расположены в порядке, предусмотренном действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н).

Дебет 07 – Кредит 91-1

– оприходовано оборудование, ранее не учтенное в бухгалтерском учете организации и выявленное при инвентаризации. Основанием для совершения проводки служат: форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» и т. д.

Дебет 08 – Кредит 91-1

– при инвентаризации выявлены и оприходованы материальные ценности, подлежащие учету в составе вложений во внеоборотные активы. Основанием для совершения проводки служат: форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» и т. д.

Дебет 08 – Кредит 98-2

– безвозмездно получено оборудование (объект основных средств). Основанием для совершения проводки служат: договор безвозмездной передачи объекта основных средств, форма N ОС-1 «Акт приема-передачи объекта основных средств». Ввод оборудования в эксплуатацию фиксируется проводкой: «Дебет 01 – Кредит 08».

Дебет 10 – Кредит 91-1

– оприходованы материалы, выявленные при инвентаризации и ранее не учтенные на счетах бухгалтерского учета. Основанием для совершения проводки служат: форма N ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей», форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

Дебет 10 – Кредит 91-1

– оприходованы те материалы, которые остались после списания основных средств или другого имущества организации.

Дебет 11 – Кредит 91-1

– оприходованы выявленные при инвентаризации животные, которые ранее не были учтены на счетах бухгалтерского учета. Основанием для совершения проводки служат: ведомость учета животных и птицы, форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

Дебет 20 – Кредит 91-1

– оприходованы обнаруженные при инвентаризации основного производства излишки незавершенного производства. Основанием для совершения проводки служат: форма N ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных

ценностей», форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

Дебет 21 – Кредит 91-1

– оприходован излишек полуфабрикатов собственного производства, выявленный при инвентаризации.

Дебет 29 – Кредит 91-1

– при инвентаризации обслуживающих производств выявлены излишки незавершенного производства.

Дебет 41 – Кредит 91– 1

– включен в состав прочих доходов излишек товара и тары, выявленный при инвентаризации. Основанием для совершения проводки служат: форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» и т. д.

Дебет 43 – Кредит 91-1

– включен в состав прочих доходов излишек готовой продукции, выявленный в процессе инвентаризации. Основанием для совершения проводки служат: форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» и т. д.

Дебет 45 – Кредит 91-1

– учтен в составе прочих доходов выявленный при инвентаризации излишек готовой продукции (товаров), которая была отгружена покупателям. Основанием для совершения проводки служат: форма N ИНВ-4 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных» и т. д.

Дебет 46 – Кредит 90 -1

– получена выручка от реализации выполненного этапа работ, который был принят заказчиком.

Дебет 50 – Кредит 62

– перечислена покупателем продукции (товаров) оплата за эту продукцию наличными денежными средствами. Основанием для совершения проводки служат: ПКО, кассовая книга и т. д.

Дебет 50 – Кредит 62

– внесен покупателем аванс наличными денежными средствами за предстоящую поставку готовой продукции (товаров)/выполнение работ/оказание услуг. При этом возврат ранее полученного от покупателя аванса наличными денежными средствами отражается с использованием проводки «Дебет 62 – Кредит 50».

Дебет 50 – Кредит 90-1

– поступили наличные денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги) в кассу организации.

Дебет 50 – Кредит 91-1

– поступили в кассу средства от продажи прочего имущества организации, а также прочие доходы.

Дебет 50 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по наличной иностранной валюте.

Дебет 51 – Кредит 62

– перечислена покупателем продукции (товаров) оплата за эту продукцию на расчетный счет в банке. Основанием для совершения проводки служат: банковская выписка, платежное поручение по поступлению на счет, оправдательный документ (копия счета на оплату).

Дебет 51 – Кредит 62

– внесен покупателем на расчетный счет в банке аванс за предстоящую поставку готовой продукции (товаров)/выполнение работ/оказание услуг. При этом возврат аванса, ранее полученного от покупателя, с расчетного счета отражается с использованием проводки «Дебет 62 – Кредит 51».

Дебет 51 – Кредит 90-1

– поступили денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги) на расчетный счет организации.

Дебет 51 – Кредит 91-1

– поступили на расчетный счет средства от продажи прочего имущества, а также прочие доходы.

Дебет 51 – Кредит 98-1

– поступили на расчетный счет безналичные денежные средства в качестве доходов будущих периодов.

Дебет 52 – Кредит 62

– перечислена покупателем продукции (товаров) оплата за эту продукцию в иностранной валюте на валютный счет в банке.

Дебет 52 – Кредит 62

– внесен покупателем на валютный счет в банке аванс за предстоящую поставку готовой продукции (товаров)/выполнение работ/оказание услуг. При этом возврат аванса, ранее полученного от покупателя, с валютного счета отражается с использованием проводки «Дебет 62 – Кредит 52».

Дебет 52 – Кредит 90-1

– поступили средства в иностранной валюте (за проданную продукцию, товары, работы или услуги) на валютный счет организации.

Дебет 52 – Кредит 91-1

– поступили на валютный счет средства от продажи прочего имущества, а также прочие доходы.

Дебет 52 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по иностранной валюте на валютном банковском счете организации.

Дебет 55 – Кредит 62

– перечислена покупателем продукции (товаров) оплата за эту продукцию на специальный счет в банке.

Дебет 55 – Кредит 62

– внесен покупателем на специальный счет в банке аванс за предстоящую поставку готовой продукции (товаров)/выполнение работ/оказание услуг. При этом возврат аванса, ранее полученного от покупателя, со специального счета отражается с использованием проводки «Дебет 62 – Кредит 55».

Дебет 55 – Кредит 91-1

– поступили на расчетный счет средства от продажи прочего имущества, а также прочие доходы.

Дебет 58 – Кредит 98-2

– оприходованы ценные бумаги, полученные безвозмездно. Основанием для совершения проводки служат: договор передачи, сертификаты ценных бумаг.

Дебет 60 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов сумма непогашенной кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности или нереальностью взыскания.

Дебет 60 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по дебиторской задолженности поставщиков в иностранной валюте.

Дебет 61 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов сумма непогашенного аванса, полученного от покупателей, в связи с истечением срока исковой давности.

Дебет 62 – Кредит 46

– списана оплаченная заказчиком стоимость этапов выполненных работ. Проводка выполняется по окончании всех работ.

Дебет 62 – Кредит 90-1

– получена выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

Дебет 62 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по дебиторской задолженности заказчиков в иностранной валюте.

Дебет 66 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов не погашенная в установленный срок задолженность по краткосрочному кредиту (займу) в связи с истечением срока исковой давности. Основанием для совершения проводки служат: кредитный договор (договор займа), форма N ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами».

Дебет 66 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по краткосрочному кредиту (займу) в иностранной валюте. Основанием для совершения проводки служат: кредитный договор (договор займа).

Дебет 67 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов не погашенная в установленный срок задолженность по долгосрочному кредиту (займу) в связи с истечением срока исковой давности. Основанием для совершения проводки служат: кредитный договор (договор займа), форма N ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами».

Дебет 67 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по долгосрочному кредиту (займу) в иностранной валюте. Основанием для совершения проводки служат: кредитный договор (договор займа).

Дебет 71 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности задолженность перед подотчетным лицом, не погашенная в установленный срок. Основанием для совершения проводки служат: авансовый отчет.

Дебет 71 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по задолженности в иностранной валюте перед подотчетным лицом, не погашенной в установленный срок, в связи с истечением срока исковой давности. Основанием для совершения проводки служат: авансовый отчет.

Дебет 73-1 – Кредит 91-1

– включены в состав прочих доходов проценты, начисленные по займам, которые были предоставлены сотрудникам организации.

Дебет 73-2 – Кредит 98-4

– учтена разница между ценой недостающих ценностей, взыскиваемой с виновных лиц, и их стоимостью, по которой они значатся в документах.

Дебет 75 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по задолженности перед участником (учредителем) в иностранной валюте.

Дебет 76 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов положительная курсовая разница по задолженности перед сторонними организациями в иностранной валюте.

Дебет 76 – Кредит 98-1

– начислены доходы будущих периодов, которые причитаются к получению от других организаций.

Дебет 76-2 – Кредит 91-1

– включены в состав прочих доходов суммы признанных (присужденных) пеней, штрафов и неустоек, которые были начислены за нарушения хозяйственных договоров. Основанием для совершения проводки служат: хозяйственный договор, решение о присуждении штрафа и т. д.

Дебет 76-3 – Кредит 90-1

– включены в составе выручки от продажи суммы дивидендов и доходов по ценным бумагам (финансовым вложениям). Проводка выполняется в том случае, если получение таких доходов является обычным видом деятельности организации. Основанием для совершения проводки служат: отчет о начисленных и выплаченных (использованных) дивидендах по акциям предприятия (акционерного общества).

Дебет 76-3 – Кредит 91-1

– включены в состав прочих доходов начисленные суммы дивидендов, которые причитаются к получению организацией.

Дебет 76-4 – Кредит 91-1

– включены депонированные суммы в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности, в течение которого они подлежат взысканию.

Дебет 79-3 – Кредит 90-1

– включены в состав выручки от продаж доходы от предоставления имущества в доверительное управление (в учете учредителя управления). Проводка выполняется в том случае, если получение таких доходов является обычным видом деятельности организации.

Дебет 79-3 – Кредит 91-1

– включены в состав прочих доходов те доходы, которые были получены от предоставления имущества в доверительное управление (в учете учредителя управления).

Дебет 81 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов разница между номинальной стоимостью собственных акций и фактическими затратами на их приобретение. Основанием для совершения проводки служат: реестр учета ценных бумаг, отчет об итогах выпуска ценных бумаг.

Дебет 86 – Кредит 98-2

– включены в состав доходов будущих периодов средства целевого финансирования в соответствии с договором целевого финансирования.

Дебет 90-2 – Кредит 11

– списана себестоимость проданных животных. Проводка выполняется в том случае, если продажа животных является обычным видом деятельности организации. Основанием для совершения проводки служат: форма N СП-46 «Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам» и т. д.

Дебет 90-2 – Кредит 20

– списана себестоимость реализованных работ (услуг). Основанием для совершения проводки служат: ведомость учета себестоимости.

Дебет 90-2 – Кредит 21

– списана себестоимость проданных полуфабрикатов собственного производства.

Дебет 90-2 – Кредит 23

– списана себестоимость проданной готовой продукции (работ, услуг) вспомогательного производства.

Дебет 90-2 – Кредит 26

– списаны общехозяйственные расходы.

Дебет 90-2 – Кредит 29

– списана себестоимость реализованных работ (услуг) обслуживающего производства.

Дебет 90-2 – Кредит 40

– списана себестоимость проданной готовой продукции при ее учете по нормативной (плановой) себестоимости.

Дебет 90-2 – Кредит 41

– списана себестоимость проданных товаров.

Дебет 90-2 – Кредит 43

– списана себестоимость проданной готовой продукции.

Дебет 90-2 – Кредит 44

– списаны расходы на продажу продукции (товаров).

Дебет 90-2 – Кредит 45

– списана себестоимость продукции (товаров), ранее отгруженной покупателям.

Дебет 96 – Кредит 91-1

– включены в состав прочих доходов организации суммы созданного резерва предстоящих расходов, не использованной в течение отчетного периода.

Дебет 98-1 – Кредит 90-1

– включены в состав полученной выручки доходы будущих периодов (при наступлении периода, к которому они относятся).

Дебет 98-1 – Кредит 91-1

– включены в состав прочих доходов те доходы будущих периодов, которые относятся к наступившему периоду.

Дебет 98-1 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов разница между ценой размещения облигаций и их номинальной стоимостью (равномерно в течение срока обращения).

Дебет 98-2 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов суммы амортизации, которая начислена по безвозмездно полученным основным средствам и нематериальным активам.

Дебет 98-2 – Кредит 91-1

– включена в состав прочих доходов стоимость безвозмездно полученных и отпущенных в производство товарно-материальных ценностей.

Дебет 98-4 – Кредит 91-1

– погашена сотрудником организации задолженность по недостатке (в части превышения подлежащей к взысканию суммы над балансовой стоимостью утраченных или испорченных ценностей), которая была выявлена за прошлые отчетные периоды (до отчетного года). Основанием для совершения проводки служат: судебное решение о виновности сотрудника, акт о выявленной недостатке.

Дебет 98-4 – Кредит 91-1

– погашена сотрудником организации задолженность по недостатке (в части превышения подлежащей к взысканию суммы над балансовой стоимостью утраченных или испорченных ценностей). Основанием для совершения проводки служат: судебное решение о виновности сотрудника, акт о выявленной недостатке.

Глава 2. Расходы организации

В целях достижения определенного коммерческого результата каждая компания вынуждена осуществлять расходование некоторых ресурсов – трудовых, финансовых, материальных и т. д. В экономике предприятия такое расходование ресурсов принято называть издержками.

2.1. Понятие расходов организации

В зависимости от метода оценки затрат ресурсов принято различать **две концепции издержек**:

- а) бухгалтерские издержки;
- б) экономические издержки (также альтернативные издержки, издержки упущенных возможностей).

Такое деление обусловлено тем, что на счетах бухгалтерского учета отражаются те события хозяйственной жизни, которые могут получить стоимостную оценку (а значит, в оправдательных документах обязательно фиксируются все сопутствующие выплаты, влияющие на капитал компании). Стоимость использованных ресурсов и, соответственно, величина издержек при отражении в бухгалтерии выражается ценой, по которой предприятие их приобрело. Данный способ оценки является бухгалтерским, однако в число бухгалтерских издержек не входят те затраты, которые могут учитываться в экономических моделях, не имея стоимостного выражения.

Понятно, что в данном пособии будут рассмотрены исключительно бухгалтерские издержки. Процесс их формирования обусловлен, во-первых, нуждами производства, в ходе которого расходуется сырье, изнашиваются машины, используется наемный труд. Во-вторых, определяющим данный процесс фактором служит взаимодействие субъектов экономики, которому сопутствуют затраты в виде расходования денежных, трудовых и материальных ресурсов на поиск партнеров по сделке, на заключение договоров, защиту уже приобретенных прав собственности и т. д.

И та, и другая группа издержек подразделяется на классы, анализ каждого из которых оказывает влияние на тактику менеджмента. В соответствии с закономерностями образования любых издержек (бухгалтерских и экономических) принято выделять два таких класса:

трансформационные издержки (издержки собственно производства, которые сводятся преимущественно к преобразованию материальных объектов);

транзакционные издержки (издержки взаимодействия субъектов экономики, которые в большинстве случаев связаны с совершением сделок или реализацией прав собственности).

Таким образом, **бухгалтерские издержки** подразделяются на следующие базовые статьи (под номером I – трансформационные, под номером II – транзакционные):

Iа. Материальные затраты: оплата сырья, материалов, топлива, энергии, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов.

Iб. Затраты на оплату труда: заработная плата наемных работников и другие выплаты, предусмотренные трудовыми договорами.

Iв. Отчисления на социальные нужды: отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социального страхования, пенсионный фонд и т. д.

Iг. Амортизация: отчисления по установленным законодательством нормам, отражающие износ основного капитала.

II. Расходы на маркетинг, рекламу, юридическое обеспечение сделок.

III. Прочие затраты (смешанные, то есть как трансформационные, так и транзакционные), включающие в себя:

1) комиссионные платежи банку за кассовое и банковское обслуживание;

2) проценты за кредит, арендные платежи;

3) оплата работ и услуг, оказываемых другими фирмами; (

4) налоги и сборы, включаемые законодательством в издержки производства.

Как видно, понятия «издержек», «расходов» и «затрат» не вполне перекрываются, то есть не являются тождественными. Понятие издержек гораздо шире и более применимо в области экономической теории. Бухучету свойственны термины «затраты» и «расходы». При этом затратами обычно называются издержки, рассматриваемые в процессе их образования и отражаемые на специальных счетах затрат (раздел III Плана счетов), тогда как расходами правильнее называть обобщенные затраты, отраженные на счетах 90 и 91, то есть записанные в той форме, которая делает их пригодными для сличения с доходами в целях нахождения финансового результата. Затраты, в отличие от расходов, не пригодны для нахождения финансового результата, но используются для исчисления себестоимости (калькуляционный учет) и принятия решений по ее снижению (управленческий учет).

Правила формирования в бухгалтерском учете расходов устанавливаются Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина РФ N 33н 6 мая 1999 г. В последние годы были в него внесены ряд поправок, которые внесли изменения в некоторые из Положений по бухгалтерскому учету, в том числе и в ПБУ 10/99, в Отчет о прибылях и убытках (форма N 2) и в План счетов (приказы N 115н и N 116н от 18 сентября 2006 г., N 156н от 27 ноября 2006 г.). И здесь, к слову, кроется еще одно существенное отличие расходов от затрат. Упомянутое ПБУ жестко регламентирует элементы расходов, между тем перечень статей себестоимости, в которые перегруппировываются расходы, учтенные в разрезе элементов, каждая компания может устанавливать самостоятельно.^[16]

Данное Положение применяют юридические лица (созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации) – коммерческие организации (кроме кредитных и страховых), а также некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений), которые признают доходы от предпринимательской и иной деятельности.

Расходы организации – это перемещение любых видов средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). **Расходы возникают** как следствие расходования средств, уменьшения стоимости активов или увеличения пассивов, но никогда – в результате распределения средств среди акционеров. Определение расходов, таким образом, предполагает убытки и другие затраты, которые возникают в результате обычной деятельности предприятия.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 265 НК РФ), убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Необходимо напомнить, что под **обоснованными расходами** понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме и является ретроспективной (оценка «ex post»).

Понесенные расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте или в условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Нужно отметить, что расходы должны быть документально подтвержденными. Такими признаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами организации признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с п.п. 2 и 3 ПБУ «Расходы организации» к расходам организации **нельзя отнести** следующее выбытие активов:

произведенные в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);

вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

в порядке предварительной оплаты материально – производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в виде авансов, задатка в счет оплаты материально – производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы по обычным видам деятельности первично, то есть в виде затрат, отражаются по дебету счетов:

20 «Основное производство». Данный счет предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. На этот счет можно отнести затраты по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции; по выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских работ; по оказанию услуг организаций транспорта и связи; по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ; по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. п.;

21 «Полуфабрикаты собственного производства». Организации, ведущий обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, используют этот счет для обобщения информации о их наличии и движении.

25 «Общепроизводственные расходы». Этот счет предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. Здесь могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт

основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы;

26 «Общехозяйственные расходы». Этот счет используется для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. К ним можно определить 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 тому подобных услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы;

28 «Брак в производстве». Предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства». На данном счете отражаются затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации: жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т. п.); пошивочных и других мастерских бытового обслуживания; столовых и буфетов; детских дошкольных учреждений (садов, яслей); домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

44 «Расходы на продажу» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Промышленные предприятия на этом счете могут отражать следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах

готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы. Торговые предприятия в него включают расходы на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы, и прочие. Заготовительные и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию организации отражают расходы, относимые в налоговом учете к внереализационным; общезаготовительные расходы; на содержание заготовительных и приемных пунктов; на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах;

и прочие.

После закрытия счетов бухгалтерские издержки частью отражаются по дебету счета 90 «Продажи». Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратим внимание на тот момент, что с 2007 г. на счете 91 как «прочие» учитываются также и чрезвычайные расходы, которые до 31 декабря 2006 г. отражались по дебету счета 99 «Прибыли и убытки». Такое дробление соответствует принятому в бухгалтерском учете делению расходов на два вида, о чем пойдет речь в следующем пункте пособия.

2.2. Виды расходов в соответствии с ПБУ 10/99

В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организаций, **расходы организации подразделяются** на:

расходы по обычным видам деятельности;

прочие расходы (понятие, объединяющее то, что ранее называлось операционными и внереализационными расходами).

В Положении понятие расходов по обычным видам деятельности четко определено. **Расходами по обычным видам** деятельности являются затраты, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ или оказанием услуг.

Если предметом деятельности организации является предоставление своих активов в аренду во временное пользование (временное владение и пользование) по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В том случае, если предметом деятельности является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Организации, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

К расходам по обычным видам деятельности можно отнести также возмещение стоимости амортизационных средств и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы, связанные с предоставлением своих активов в аренду во временное пользование (временное владение и пользование) по договору аренды, предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, участием в уставных капиталах других организаций, если они не являются предметом основной деятельности предприятия, относят к прочим расходам.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются в бухгалтерском учете в сумме, равной величине оплаты в денежной или другой форме или величине кредиторской задолженности. Если договором цена не предусмотрена, то она определяется как цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных затрат или иных ценностей, работ, услуг, либо предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов. Величина оплаты определяется (увеличивается или уменьшается) с учетом суммовых разниц, возникающих в ситуациях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах.

Расходы по обычным видам деятельности можно разделить на:

расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. То есть расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

В любой организации, при формировании расходов по обычным видам деятельности, они должны быть сгруппированы по следующим **элементам:**

материальные затраты. Они четко определены в ст. 254 НК РФ. К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом;

на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика;

связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за предельно допустимые выбросы и

сбросы загрязняющих веществ в природную среду, а также другие аналогичные расходы^[171]).

Здесь следует временно прервать перечисление и отметить, что при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), для целей налогообложения применяется один из следующих **методов оценки** указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;

- метод оценки по средней стоимости;

- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Метод оценки устанавливается учетной политикой организации.

Теперь вернемся к перечню расходов по обычным видам деятельности и назовем среди них следующие издержки:

затраты на оплату труда. Эти расходы рассмотрены в ст. 255 НК РФ.

Стоит опять отвлечься на некоторое время от нашего перечня и напомнить, что в соответствии с действующим в нашей стране налоговым законодательством к расходам на оплату труда относятся:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

- премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели, и иные подобные начисления;

- начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, (надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за

работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни);

стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья;

расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников;

сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством – для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов и в порядке, предусмотренном работодателем – для иных организаций, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

денежные компенсации за неиспользованный отпуск;

начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности);

надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, а также за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

расходы на оплату труда, сохраняемую на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

все начисления, связанные с работой вахтовым методом (тарифная ставка или оклад, за календарные дни нахождения в пути от места нахождения организации к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям);

суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

суммы начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

расходы на оплату труда работников-доноров;

расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности;

суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами);

начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

доплаты инвалидам;

расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, осуществляемые в соответствии со ст. 324.1 Налогового кодекса;

другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

И в заключении списка расходов по обычным видам деятельности назовем:

отчисления на социальные нужды;

амортизация. Этот пункт подробно рассматривается в ст. 256–259 НК РФ. В целях налогообложения амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения

дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.^[18] Амортизируемое имущество должно иметь срок полезного использования более 12 месяцев и первоначальную стоимость свыше 20 000 рублей;

прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат и перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ или оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Остальные виды расходов в соответствии с рассматриваемым Положением (ПБУ 10/99) следует называть прочими расходами. Однако неверно будет считать, что прежний термин «внереализационные расходы» теперь вышел из употребления. Он сохраняет свое значение в теории счетоводства и по-прежнему удобен для целей управленческого учета уже хотя бы по той причине, что широко используется в налоговом учете (в частности, п. 2 ст. 252 НК РФ устанавливает, что расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и *внереализационные расходы*). Однако если подходить к вопросу детально и с позиций ПБУ 10/99, то ***прочими расходами*** надлежит считать:

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»);

расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений п. 5 ПБУ 10/99);

расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положений п. 5 ПБУ 10/99);

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

возмещение причиненных организацией убытков;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности,

других долгов, нереальных для взыскания;

курсовые разницы;

сумма уценки активов;

перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. д.);

прочие расходы.

В соответствии со ст. 265 НК РФ во внереализационные расходы включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, не являющейся основной для предприятия. Перечень является открытым, то

есть если какой-либо расход не включен в состав внереализационных расходов, его можно включить, главное, чтобы он соответствовал критериям, перечисленным в ст. 252 НК РФ.

2.3. Условия принятия к бухгалтерскому учету расходов организации

В бухгалтерском учете расходы признаются при соблюдении (исполнении) следующих **условий**:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку и от формы осуществления расхода. Расход может быть выражен в денежной, натуральной или иной форме.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. В случае если оплата покрывает часть признаваемых расходов, то принимаемые к бухгалтерскому учету расходы определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности в неоплаченной части.

Величина оплаты и кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, определенных договором между

организацией и поставщиком, или иным контрагентом. Если цена не оговорена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставление во временное пользование (временное владение или пользование) аналогичных активов.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов или иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита (отсрочка, рассрочка платежа), расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Если величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривает исполнение обязательств не денежными средствами, стоимость товаров устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.

Если изменились обстоятельства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируются исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, при этом, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При определении величины оплаты и кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставляемых организации скидок согласно договору.

Если величина оплаты расхода указывается в иностранной валюте или условных денежных единицах, то она определяется с учетом суммовых разниц. **Суммовая разница** – это разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте или условной денежной единице, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой

оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия расхода в бухгалтерском учете.

Расходы признаются к бухгалтерскому учету независимо от намерения получить выручку или иные доходы, и от формы осуществления расхода.

Расходы признаются к учету в том периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления, то есть по методу начисления. Исключение составляют организации, принявшие решение применять в бухгалтерском учете кассовый метод. Если организация признает выручку от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения (использования и распоряжения) на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

ПБУ 10/99 введены **отдельные условия** признания расходов в отчете о прибылях и убытках (форма N 2):

с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями, то есть с учетом соответствия доходов и расходов;

путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Обсудив условия признания расходов в бухгалтерском учете, следует обратиться к отражению понесенных компанией расходов на счетах 90 и 91. Для успешного администрирования производственным процессом руководству фирмы вполне достаточно получать информацию со счетов управленческого учета издержек – 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 28 «Брак в производстве». Счета управленческого учета издержек аккумулируют данные о затратах, включаемых в себестоимость продукции.

Дальнейшее обобщение бухгалтерских издержек происходит на счетах по учету выпуска продукции. Главным из этих счетов является 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который применяется для обобщения информации о расходах, главным образом по обычным видам деятельности, связанных с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (суммируются данные со счетов управленческого учета), а также для формирования фактической себестоимости выпущенной готовой продукции.^[19] По дебету счета 40 расходы группируются в четыре комплекса, для каждого целесообразно выделить самостоятельный субсчет:

40-1 «Расходы на производство продукции»

40-2 «Расходы на выполнение работ»

40-3 «Расходы на оказание услуг»

40-4 «Управленческие расходы»

Сальдо по субсчетам 40-1 – 40-3 отражает расходы в незавершенном производстве, то есть затраты на продукцию и работы, которые не прошли полного технологического цикла в данном отчетном периоде, то есть пока не могут считаться выпущенными из производства. Если на величину сальдо по субсчету 40-1 увеличить совокупную величину затрат, зафиксированных на дебете этого субсчета, то получим общую сумму расходов на выпущенную продукцию (за минусом расходов на незавершенное производство, переходящих на последующие месяцы). Общая сумма расходов на выпущенную продукцию списывается

в дебет счета 43 «Готовая продукция». Иначе обстоит дело с услугами и работами, которые не могут приходоваться на склад, а потому не списываются на счет 43. Расходы по выполнению работ и оказанию услуг отражаются на дебете субсчетов 40-2 и 40-3, после чего списываются на счет 90 «Продажи».

Расходы по приобретению товаров, которые не являются собственной продукцией компании, надлежит учитывать по дебету счета 41 «Товары», куда они списываются с корреспондирующего счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Когда закупленные товары складировются, их стоимость перемещается на счет 43, откуда списывается на счет 90 по мере реализации.

Основанием для перечисленных проводок служит разнообразная первичная документация, подробнее перечисленная в пункте 2.5 настоящего пособия. Здесь сделаем несколько обобщающих замечаний касательно оправдательных документов, которыми оформляется выпуск продукции, обязательно упомянув документы, благодаря которым возможно признание готовности продукции. Назвать продукцию готовой можно лишь в том случае, когда в распоряжении бухгалтерии имеется сертификат качества, составленный на основе технического (химического и т. д.) контроля, а также приемная накладная склада, приемо-сдаточный акт либо приемо-сдаточная ведомость (лист), показывающие, что должным образом произведенные изделия должным образом хранятся на предприятии.^[20]

Оформление услуг в большинстве случаев более просто, поскольку для этого требуются лишь квитанциями и кассовыми чеками. С этой документацией и предстоит работать бухгалтеру. Более трудный случай представляют собой расходы по транспортным услугам, поскольку нередко признать факт оказания таких услуг оказывается возможным на основании довольно большого числа документов (транспортные накладные разных видов и сопутствующая документация).

Сдачу заказчикам выполненных работ полагается оформлять актами, подписанными полномочными представителями обеих сторон – исполнителя и заказчика. Сдача сложных работ, в первую очередь

строительно-монтажных, оформляется актами, в составлении которых участвует третья сторона, представленная компетентной комиссией (члены такой комиссии назначаются по согласованию исполнителя-подрядчика и заказчика либо заинтересованной организацией, органом власти).

В завершение темы необходимо отметить, что расходы должны быть признаны в отчете о прибылях и убытках независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы. Вопрос о бухгалтерском учете затрат, которые влияют на формирование прибыли как налогооблагаемого показателя, будет затронут в последней части настоящей главы.

Счет 91 не связан напрямую с расходами на основную деятельность, а потому на нем фиксируются расходы (1) по сопутствующим основной деятельности операциям, (2) спонтанно возникающие, (3) связанные с уплатой процентов. Если принять во внимание структуру счета 91, которая использовалась выше для отражения прочих доходов, в полном виде ее можно представить следующим образом:

91-1 «Доходы от процентов»

91-2 «Доходы от участия в других организациях»

91-3 «Иные прочие поступления (сопутствующие реализации и случайные)»

91-4 «Расходы по сопутствующим операциям»

91-5 «Спонтанные расходы»

91-6 «Расходы по уплате процентов»

91-7 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Субсчет 91-4 «Расходы по сопутствующим операциям» предполагает учет расходов внереализационных (в понимании налогового учета), возникающих (1) в процессе принятия дополнительных мер по управлению активами в целях улучшения финансового положения компании, (2) в процессе любого выбытия активов, не предусмотренного основной деятельностью, (3) в процессе образования резервов, (4) оплаты процентов и т. д. То есть эти расходы

не обусловлены непосредственно экономической активностью фирмы, но запланированы и отчасти необходимы.

Субсчет удобно разделить на счета третьего порядка. Назовем их:

91-4-1 «Расходы по арендным операциям»;

91-4-2 «Расходы по предоставлению прав на интеллектуальную собственность»;

91-4-3 «Расходы на проданное и бывшее имущество»;

91-4-4 «Текущие расходы на совместную деятельность»;

91-4-5 «Отчисления в оценочные резервы»;

91-4-6 «Расходы на услуги кредитных организаций»;

91-4-7 «Прочие расходы по сопутствующим операциям».

При формировании этих расходов происходит списание на дебет субсчета 91-4 следующих сумм:

остаточной стоимости выбывающих объектов основных средств (с кредита счета 01);

амортизационных отчислений по объектам, сданным в аренду (с кредита счета 02);

остаточной стоимости выбывших объектов инвестиционной собственности (с кредита счета 03);

стоимости выбывших нематериальных активов и амортизационных отчислений по объектам, неисключительное право пользования по которым передано другим организациям (с кредита счета 04);

амортизационных отчислений на погашение стоимости объектов, неисключительное право пользования по которым передано другим организациям (с кредита счета 05);

стоимости проданного оборудования к установке (с кредита счета 07);

стоимости объектов незавершенного строительства (с кредита счета 08);

стоимости материальных запасов, проданных или переданных безвозмездно на сторону (с кредита счета 10);

по оплате услуг кредитных организаций, включая ведение счетов и выполнение переводов (с кредита счетов 51, 52, 55);

фактической стоимости проданных финансовых активов, в особенности ценных бумаг (с кредита счета 58);
отчислений в резервы (с кредита счетов 59, 63, 96).

Субсчет 91-5 аккумулирует те внереализационные расходы, которые обычно возникают спонтанно и никак не связаны напрямую с хозяйственной деятельностью организации, более того – они не нужны. Сюда относятся следующие виды издержек, сгруппированные по соответствующим счетам третьего порядка:

91-5-1 «Расходы на удовлетворение санкций за нарушение хозяйственных договоров»,

91-5-2 «Расходы на возмещение убытков»;

91-5-3 «Стоимость безвозмездно переданного имущества»;

91-5-4 «Убытки прошлых лет»;

91-5-5 «Дебиторская задолженность, списанная в расходы»;

91-5-6 «Расходы на курсовые валютные разницы»;

91-5-7 «Расходы на уценку имущества»;

91-5-8 «Расходы на благотворительность и социальные мероприятия»;

91-5-9 «Прочие спонтанные расходы».

Для субсчета 91-6 «Расходы по уплате процентов» также удобно подразделять на счета третьего порядка. Здесь можно выделить следующие субсчета:

91-6-1 – проценты, причитающиеся к оплате по полученным кредитам и займам;

91-6-2 – проценты, в том числе в форме дисконта, по долговым ценным бумагам, в особенности по векселям;

91-6-3 – дополнительные затраты на получение кредитов и займов, включая расходы по выпуску и размещению собственных долговых ценных бумаг;

91-6-4 – курсовые валютные разницы, возникающие при оплате и/или обслуживании кредитов и займов в иностранной валюте.

Пример N 6

Фирма взяла краткосрочный кредит в банке в размере 10 000 евро. Курс данной валютной единицы на тот момент составлял 22 рубля за 1 евро. Поскольку для получения льготного кредита понадобилось вести длительные переговоры с банком и оплачивать услуги стороннего консультанта по финансам, фирма понесла дополнительные расходы в размере 200 евро (по прежнему курсу). По истечении положенного срока фирма должна вернуть кредит и проценты в размере 100 евро. Для возврата кредита в иностранной валюте были куплены 10 100 евро, но уже по курсу 24 рубля за 1 евро. Поскольку возврат кредита произошел с задержкой, фирме пришлось уплатить пени в размере 20 евро по новому курсу. По факту понесенных расходов бухгалтер выполняет следующие записи на счете 91 (см. табл. 4).

Таблица 4

Операция	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Получение кредита	52	66	$10\,000 \times 22 = 220\,000$
Расходы по обслуживанию кредита	91-6-3	76	$200 \times 22 = 4\,400$
Начислены проценты по кредиту	91-6-1	66	$100 \times 24 = 2\,400$
Произведена покупка валюты на погашение кредита	52	60	$10\,100 \times 24 = 264\,000$
Начислена подлежащая погашению сумма кредита	91-6-1	66	$10\,000 \times 24 = 240\,000$
Начислены пени	91-5-1	66	$20 \times 24 = 480$
Учтена курсовая разница, возникшая при оплате кредита	91-6-4	52	20 000

2.4. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

Формирование налогооблагаемых показателей не является предметом настоящего пособия, однако расходы, не учитываемые для целей налогообложения, являются весьма специфической разновидностью издержек, а потому заслуживают более внимательного рассмотрения. Полный перечень данных затрат можно найти в статье 270 Налогового кодекса. Почти каждый пункт этого перечня нуждается в отдельных комментариях.^[21]

Во-первых, не учитываются в целях налогообложения, то есть не уменьшают размер налогооблагаемой прибыли, **затраты в виде сумм** начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения. Напомним, что обязанность по удержанию налога при выплате дивидендов, возлагается на налогового агента, выступающего в роли источника выплаты доходов от долевого участия (см. также раздел 1.4 настоящего пособия).

В случае с применением п. 1 ст. 270 НК РФ бухгалтеру следует помнить, что положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, принятым в п. 2 ст. 269 НК РФ, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам и попадает под налогообложение прибыли на основании п. 3 ст. 284 НК РФ (о чем см. п. 4 ст. 269 НК РФ).

На основании упомянутого пункта 3 статьи 284 НК РФ бухгалтеру показано в отношении налоговой базы, определяемой по доходам, которые были полученным в виде дивидендов, применять следующие **ставки**:

9 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации;

15 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

Примечательно, что любые расходы, которые осуществляются предприятием за счет прибыли после налогообложения, не учитываются при определении налоговой базы. Следовательно, приняв решение осуществить какие-либо расходы за счет прибыли после налогообложения, собственник однозначно лишается возможности учесть такие расходы при налогообложении прибыли.

В этой связи эксперты рекомендуют с известной осторожностью относиться к принятию решений по созданию фондов накопления с последующим направлением средств на приобретение амортизируемого имущества и т. д., так как этим операциям сопутствует определенный риск. Лучше создавать фонды, не направляя немедленно их на связанные с текущей деятельностью цели.

Далее назовем **расходы в виде пени**, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым действующим российским законодательством предоставлено право наложения указанных санкций.

В том числе, как следует из подп. 2 ст. 270 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на прибыль **не учитываются расходы в виде:**

пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды). Расходы в виде пеней за просрочку арендных платежей по аренде имущества, находящегося в государственной собственности, уплаченных арендатором в федеральный бюджет, не признаются в составе расходов, уменьшающих полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (о чем см. письмо Минфина РФ от 10 ноября 2005 года N 03-03-04/4/83);

штрафов и иных санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций.

Следом в Налоговом кодексе указаны **расходы в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество.**

Прежде всего обратим внимание на некоторую игру слов, о которой обязан знать бухгалтер. Дело в том, что Гражданским кодексом Российской Федерации применяется понятие «вклад» в уставный (складочный) капитал. Таким образом, сличая оба кодекса, надо признать, что в целях налогообложения прибыли понятия «вклад» и «взнос» равнозначны.

Итак, вкладом (взносом) в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть как деньги, так и ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо права, имеющие денежное выражение. Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками) общества и в случаях, предусмотренных законом.

Под **вкладом товарища** признается все то имущество, которое вносится им в общее дело (в том числе деньги, иное имущество), а сверх того – профессиональные и иные знания, навыки и умения, деловая репутация и деловые связи (ст. 1042 ГК РФ). Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами.

Продолжая перечень, укажем, что расходами, не признаваемыми в целях налогообложения, считаются **суммы налога**, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду. При этом платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду относятся к так называемым материальным расходам (подп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ). Между тем расходы в виде сумм платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Следом назовем **расходы по приобретению** и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации,

технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в п. 1.1 статьи 259 НК РФ.

Отсюда вытекает, что наряду с расходами по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества не могут быть сразу учтены и расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, если не считать (а) капитальных вложений в основные средства и (б) затрат на их достройку и модернизацию в пределах 10 % суммы расходов отчетного (налогового) периода.

Следует напомнить, что амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ). Условием признания является требование использования этих объектов им для извлечения дохода и погашения их стоимости посредством начисления амортизации. (При этом амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования свыше 12 месяцев и первоначальной стоимостью от 20 000 рублей, о чем см. п. 1 ст. 256 НК РФ^[22]).

Также при определении налоговой базы не учитываются **расходы в виде взносов на добровольное страхование**, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ. Назовем каждое из таких исключений, это взносы работодателей по договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями, имеющими лицензии на осуществление страховой деятельности, по **договорам**.^[23]

долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица;

добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Кроме того, в целях налогообложения признаются расходы в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в статье 255 НК РФ.

Далее следуют **расходы в виде процентов**, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения (ст. 269 НК РФ). Заметим, что в составе затрат организации в целях налогообложения прибыли признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при том условии, что размер начисленных налогоплательщиком процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях, о чем см. п. 1 ст. 269 НК РФ.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству надлежит считать отклонение свыше 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

Напомним, что долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, называются долговые обязательства, которые выданы в той же валюте и на те же сроки в сопоставимых объемах под аналогичные обеспечения.

Нельзя забывать, что процесс отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам регулируются не единственно статьей 269 НК РФ, но и статьями 265, 272, 273, 291, 328 НК РФ.

Следующим пунктом идут **расходы в виде имущества** (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.

В соответствии со ст. 999 ГК РФ, 1011 ГК РФ комиссионер (агент) перечисляет в пользу комитента (принципала) и иного доверителя все затраты, осуществленные им при исполнении договора комиссии (агентского договора).

Денежные средства, поступившие комиссионеру в счет оплаты затрат, произведенных им в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, не учитываются комиссионером при исчислении налоговой базы налога на прибыль ни в доходах, ни в расходах.

Налоговики поясняют, что те расходы комиссионера, которые он совершил в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, не учитываются в составе расходов комиссионера, если, конечно, такие затраты подлежат включению в состав расходов комитента. Также **не учитываются** расходы, осуществленные комиссионером за комитента, если такие расходы отражаются в налоговом учете комитента (о чем см. письмо УФНС по г. Москве от 23 октября 2006 г. N 20-12/92792):

в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг в соответствии со ст. 300 НК РФ.

Статьей 300 НК РФ определено, что только профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность, в случае если они определяют доходы и расходы по

методу начисления вправе относить на расходы в целях налогообложения отчисления в резервы под обесценение эмиссионных ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;

в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг.

При определении налоговой базы у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих клиринговую деятельность или деятельность по организации торговли на рынке ценных бумаг, не учитываются расходы в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам. Следовательно, все остальные налогоплательщики вправе учитывать расходы в виде указанных гарантийных взносов при соблюдении норм законодательства Российской Федерации о рынке ценных бумаг, при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Отвлечемся на некоторое время от нашего перечня расходов, с тем чтобы напомнить содержание понятия клиринг. **Клирингом**, или клиринговой деятельностью (англ. *clearing* от *to clear* – погашать задолженность), называется деятельность по определению взаимных обязательств и их зачету по поставкам ценных бумаг и расчетам по ним.^[24] Определение взаимных обязательств предполагает сбор, сверку, корректировку информации по сделкам с ценными бумагами и подготовке бухгалтерских документов по ним (подробнее см. ст. 6 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»).

Прояснив для себя этот момент, продолжим ознакомление с расходами, которые **не учитываются** в целях налогообложения:

в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований.

В случае с определением налоговой базы не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований (подп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ). Аналогично, на основании п. 12 ст. 270 НК РФ, не признаются расходом издержки в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение указанных заимствований;

в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со статьей 275.1 НК РФ.

Статьей 275.1 НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств.

Поясним, что в том случае, когда обособленное подразделение налогоплательщика получило убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием указанных в статье 275.1 НК РФ объектов, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих **условий**:

если стоимость товаров, работ, услуг, оказываемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием указанных в статье 275.1 НК РФ объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

если условия оказания услуг налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

При этом если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщик вправе перенести на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности.

Стало быть, убыток в рассматриваемом случае все же может быть учтен, но в гораздо более поздние сроки, при этом на его покрытие допустимо направлять только ту прибыль, которая будет получена от этих же видов деятельности. На практике сфера обслуживающего производства, как правило, убыточна, что не позволяет рассчитывать на получение прибыли от этого производства и в будущем. Нетрудно догадаться, что такой убыток ни при каких обстоятельствах не окажет влияния на снижение налоговой базы по налогу на прибыль.

Как следует из налогового законодательства Российской Федерации, налогоплательщик, в состав которого входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, при невозможности произвести сравнение согласно условиям, предусмотренным в статье 275.1 НК РФ, имеет право перенести полученный убыток на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении вышеуказанных видов деятельности. Нужно знать, что прибыль или убыток по объектам

обслуживающих производств за отчетный (налоговый) период определяется исходя из данных по всем объектам, а не по каждому объекту отдельно;

в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Примем к сведению тот факт, что у налогоплательщиков, определяющих учет доходов и расходов по методу начисления, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками;

в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений).

Поясним, что **общественными организациями** (объединениями) называются добровольные объединения граждан в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей (ст. 117 ГК РФ). Общественные организации являются некоммерческими организациями и имеют право осуществлять предпринимательскую деятельность только для достижения целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Участники (члены) общественных и религиозных организаций не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы.

Законодательством допускается (см. ст. 121 ГК РФ) создание объединений в форме ассоциаций или союзов коммерческими организациями в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов. Примечательно, что объединения коммерческих организаций являются некоммерческими организациями;

в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей.

Для целей налогообложения имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги). Подробнее об этом см. п. 2 ст. 248 НК РФ.

в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Обратимся за дополнительной информацией к упомянутому подпункту 14 пункта 1 ст. 251 НК РФ. В нем установлено, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, а в противном случае, то есть при отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, вышеуказанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

В завершение вопроса дадим толкование понятия **«средства целевого финансирования»**: к таким средствам относится имущество, полученное налогоплательщиками и использованное ими по назначению,

определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования;

в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов цен.

Порядок переоценки драгоценных металлов и драгоценных камней предполагает, что при изменении в установленном порядке расчетных и отпускных цен на драгоценные металлы и драгоценные камни переоценка остатков технических и ювелирных алмазов и бриллиантов, золота, серебра и других драгоценных металлов в прокате, промышленных изделиях и химических соединениях, в ломе и отходах, остатков золота, серебра и бриллиантов в готовых ювелирных изделиях производится организациями без особых на то указаний по получению соответствующих документов о введении в действие новых цен (см. письмо Минфина РФ от 29 сентября 1995 г. N 107 «О порядке переоценки драгоценных металлов и драгоценных камней»).

Переоценка драгоценных металлов и драгоценных камней осуществляется на разницу между новыми и ранее действовавшими расчетными и отпускными ценами (в рублях и копейках за грамм химически чистого металла); результаты от переоценки остатков вышеперечисленных материальных ценностей относятся на результаты финансовой деятельности организаций.

в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено данным Кодексом.

Налогам, предъявляемыми налогоплательщиком покупателю, при применении п. 19 ст. 270 НК РФ выступают НДС и акцизы, исчисление и уплата которых определены гл. 21 и 22 НК РФ. Эти налоги интересуют нас тем, что их нельзя рассматривать в качестве расходов, учитываемых при налогообложении, так как в соответствии со статьей 171 НК РФ суммы НДС, предъявляемые налогоплательщиком покупателю продукции (работ, услуг), подлежат налоговым вычетам, уменьшающим сумму НДС,

исчисленную к уплате в бюджет. Исключение составляют суммы НДС, перечисленные в п. 2 ст. 170 НК РФ. Напомним, что в этом пункте приведены случаи, при которых суммы НДС учитываются в стоимости товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов;

в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям.

Часть расходов, предусмотренных данным пунктом, входит в состав целевых отчислений, учитываемых согласно п. 34 ст. 270 НК РФ.

При определении налоговой базы **не учитываются** такие целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности как средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью (см. подп. 9 п. 2 ст. 251 НК РФ);

в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

В целях применения этого пункта необходимо учитывать, что расходы на оплату труда должны учитываться для целей налогообложения прибыли только в случае, если нормы коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка организации, положений о премировании и (или) других локальных нормативных актов, принятых организацией, реализованы в конкретном трудовом договоре, заключаемом между работодателем и работником.

Важно отметить, что при отсутствии указаний или ссылок на те или иные начисления, предусмотренные в коллективном договоре и (или) локальных нормативных актах, в трудовом договоре, заключенном с конкретным работником, такие начисления не могут быть приняты для целей налогообложения прибыли;

в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений.

В данном случае под **средствами специального назначения** понимают средства, определенные собственниками организаций для выплаты премий. На расходы по выплате вознаграждения руководителям за результаты финансово-хозяйственной деятельности, предусмотренного в трудовых договорах (контрактах) за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль не производится;

в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности).

Независимо от того, предусмотрена ли выплата материальной помощи работникам условиями трудовых договоров (контрактов) и (или) коллективных договоров, эти расходы организации не учитываются для целей налогообложения прибыли. Такие расходы подлежат учету за счет прибыли, остающейся после налогообложения (см., напр., письмо УФНС по г. Москве от 14 марта 2007 г. N 20-08/022129@);

на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) **отпусков работникам**, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо его предоставления по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных

категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случая, если бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами и/или коллективными договорами);

на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случая, если расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

на оплату ценовых разниц при реализации работникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам/тарифам (ниже рыночных цен).

Образующиеся ценовые разницы подлежат погашению за счет средств, оставшихся в распоряжении организации после налогообложения прибыли;

на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

Необходимо отметить, что перечисленные здесь социальные нужды работников непосредственно не связаны с выполняемыми ими обязанностями, а также с извлечением организацией доходов, на что

указывает и письмо УФНС по г. Москве от 16 апреля 2007 г. N 20-12/035156;

в виде расходов налогоплательщиков – организаций государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации по операциям с материальными ценностями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов, связанные с восстановлением и содержанием указанного запаса;

в виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разнице между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента.

Как известно, уставный капитал общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или путем размещения дополнительных акций, причем решение об увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров (см. ст. 28 Федерального закона от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Доходы в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе) не учитываются для целей налогообложения прибыли (подп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Соответственно, у организации-эмитента не учитывается в качестве расхода стоимость переданных налогоплательщиком-эмитентом

акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала (п. 31 ст. 270 НК РФ);

в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога.

Если организация передала кредитору в качестве залога собственное имущество, то такая передача имущества залогодержателю не является реализацией для целей налогообложения, поскольку в этом случае не происходит перехода права собственности (статья 39 НК РФ). Значит, у залогодателя не возникает никаких налоговых последствий по налогу на прибыль.

Не возникает налога на прибыль и при возврате заложенного имущества, так как объектом налогообложения по налогу на прибыль признаются доходы от реализации и внереализационные доходы (п. 1 ст. 247 НК РФ и п. 1 ст. 248 НК РФ). Следовательно, имущество, переданное в залог, не включается в расходы залогодателя, учитываемые при налогообложении прибыли (о чем см. п. 32 ст. 270 НК РФ).

Но в том случае, как только заложенное имущество будет реализовано с публичных торгов, у залогодателя возникают налоговые обязательства. Это обусловлено тем, что до момента реализации переданное в залог имущество было собственностью залогодателя. Поэтому обложение налогом на прибыль этой операции будет происходить у залогодателя как обычная реализация имущества.

Имущество, полученное в форме залога, не учитывается у залогодержателя при определении налоговой базы по налогу на прибыль, ни в момент поступления к нему, ни в момент реализации его с публичных торгов;

в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены

налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам в соответствии с подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ.

В целях определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль под **перечисленными налогами** надлежит понимать налоги, которые в соответствии с налоговым законодательством включались по мере начисления в состав расходов и в дальнейшем списывались в ходе реструктуризации кредиторской задолженности по налогам и сборам в соответствии с Порядком, установленным постановлением Правительства РФ от 3 сентября 1999 г. N 1002 «О порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом» (см. п. 31 ст. 270 НК РФ);

в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 НК РФ.

Обратимся к упомянутому здесь пункту 2 статьи 251 НК РФ, и мы узнаем, что при определении налоговой базы **не учитываются** целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья), к которым относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателем и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные вышеуказанными получателями по назначению.

При этом налогоплательщики – получатели вышеуказанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений;

на осуществление не давших результат работ по освоению природных ресурсов в соответствии с п. 5 ст. 261 НК РФ.

Ознакомление с пунктом 5 статьи 261 НК РФ покажет нам, что в состав расходов для целей налогообложения не включаются расходы на безрезультатные работы по освоению природных ресурсов, если в течение пяти лет до момента предоставления налогоплательщику прав

на геологическое изучение недр, разведку и добычу полезных ископаемых или иное пользование участком недр на этом участке уже осуществлялись аналогичные работы.

Впрочем, данное положение совершенно не применимо в ситуации, когда вышеуказанные работы проводились на основе принципиально иной технологии и/или в отношении других видов минерального сырья (полезных ископаемых).

Порядок учета расходов, связанных с освоением природных ресурсов, определен в статьях 261 и 325 НК РФ. Понятие «освоения природных ресурсов» (в целях применения статьи 261 НК РФ) раскрывается в ст. 6 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 «О недрах»;

на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, не давшие положительного результата, – сверх размера расходов, предусмотренных статьей 262 НК РФ.

И вновь отсылка к другой статье Налогового кодекса. Ознакомившись с пунктом 2 статьи 262 НК РФ, мы убедимся, что расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, подлежат включению в состав прочих расходов равномерно, в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов.

Для организаций, зарегистрированных и работающих на территориях особых экономических зон, сделано исключение. Эти организации расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, признают в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Вместе с тем, на основании пункта 4 статьи 262 НК РФ организация вправе учитывать только такие расходы на научно-исследовательские работы, по которым она выступает не в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика). В связи с этим организация не вправе учитывать при исчислении налога на прибыль расходы, связанные с

осуществлением научно-исследовательских работ, в отношении которых она является исполнителем, поскольку такие расходы рассматриваются как расходы на осуществление деятельности, направленной на получение доходов.

Отметим, что определение расходов на изобретательство, приемлемое для ведения налогового и бухгалтерского учета, дается Законом СССР от 31 мая 1991 г. N 2213-1 «Об изобретениях в СССР» в той его части, которая не противоречит ныне действующему законодательству Российской Федерации;

в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации.

При этом суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией (подп. 5 п. 1 ст. 264 НК РФ). Суммы, выплаченные сверх норм, относятся к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством Российской Федерации.

Согласно подп. 11–13 п. 1 ст. 264 НК РФ к **прочим расходам,** связанным с производством и реализацией, **относятся:**

1) расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией»;

2) расходы на командировки, в частности на суточные или полевое довольствие, в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93;

3) расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 2001 г. N 861 «О рационах питания экипажей морских, речных и воздушных судов»;

в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;

в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме указанных в подп. 29 и 30 п. 1 статьи 264 НК РФ.

Согласно подпункту 29 и 30 пункта 1 статьи 264 НК РФ к **прочим расходам**, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

1) взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками – плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей;

2) взносы, уплачиваемые международным организациям и организациям, предоставляющим платежные системы и электронные системы передачи информации, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками – плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком – плательщиком таких взносов указанной деятельности.

Стоит обратить внимание на то, что положения подп. 29 п. 1 ст. 264 НК РФ применимы в случае, когда обязанность уплаты взносов, вкладов и иных обязательных платежей некоммерческим организациям

установлена законодательством Российской Федерации (о чем см. письмо Минфина РФ от 2 августа 2007 г. N 03-03-06/1/536);

на замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции, помимо расходов и потерь, указанных в подпунктах 43 и 44 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Из подпункта 43 и 44 пункта 1 статьи 264 НК РФ мы узнаем, что к **прочим расходам**, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

1) расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7 % стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания;

2) потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах сроков, указанных в подпункте 44 пункта 1 статьи 264 НК РФ (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой налогоплательщиками, осуществляющими производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции, в пределах не более 10 % стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции, а также расходы на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный вид и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

При этом расходом в данной конкретной ситуации признается стоимость продукции средств массовой информации, а также книжной продукции, не реализованной в течение **следующих сроков**:

а) для периодических печатных изданий – в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания;

б) для книг и иных непериодических печатных изданий – в пределах 24 месяцев после выхода их в свет;

в) для календарей (независимо от их вида) – до 1 апреля года, к которому они относятся.

Расходы на замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нереализованной продукции СМИ и книжной продукции, превышающие вышеуказанные нормативы, в целях исчисления налога на прибыль не учитываются;

в виде представительских расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 НК РФ.

Познакомившись с пунктом 2 статьи 264 НК РФ, мы узнаем, что к представительским расходам полагается относить расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Представительские расходы включаются в течение отчетного (налогового) периода в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Эксперты рекомендуют принять к сведению, что вышеуказанная норма не применяется в отношении представительских расходов, осуществляемых некоммерческими организациями за счет целевых поступлений при осуществлении уставной деятельности (см. письмо МНС РФ от 29 января 2002 г. N 02-2-10/6-8951 «О налоге и прибыли»);

в виде расходов, предусмотренных абзацем шестым пункта 3 статьи 264 НК РФ.

Знакомство с этим абзацем показывает нам, что не признаются для целей налогообложения расходами **на подготовку и переподготовку кадров** следующие затраты:

1) расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения;

2) расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг;

3) расходы, связанные с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования;

на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на иные виды рекламы, не предусмотренные абзацами вторым – четвертым пункта 4 статьи 264 НК РФ, сверх установленных абзацем пятым пункта 4 статьи 264 НК РФ предельных норм.

Вновь совершим экскурс в налоговое право и рассмотрим названные абзацы. Абзацами 2–4 пункта 4 статьи 264 НК РФ утверждено, что к расходам организации **на рекламу** для целей налогообложения относятся в полном объеме:

а) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

б) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

в) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании;

в виде сумм отчислений в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций, Российский фонд технологического развития, а также в иные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированные в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», сверх сумм отчислений, предусмотренных п. 3 ст. 262 НК РФ.

Как следует из п. 3 ст. 262 НК РФ, расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», признаются для целей налогообложения в пределах 0,5 % доходов (валовой выручки) налогоплательщика.

Это правило не распространяется на расходы отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития. Таким образом, расходы, перечисленные в пункте 3 статьи 262 НК РФ в виде сумм отчислений сверх норм, установленных для целей налогообложения, признаются расходами, не учитываемыми при определении налоговой базы по налогу на прибыль;

отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости.

Доходы в виде положительной разницы, а также убытки в виде отрицательной разницы, полученные при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости не учитываются при исчислении налога на прибыль (подп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ и п. 46 ст. 270 НК РФ), в силу чего ценные

бумаги, обращающиеся на рынке ценных бумаг, необходимо ежемесячно или ежеквартально переоценивать до текущей рыночной стоимости с отнесением разницы на прочие доходы либо расходы (п. 20 ПБУ 19/02). Именно эта переоценка не учитывается для целей налогообложения прибыли;

в виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель;

в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения (см. также подп. 27 п. 1 ст. 251 НК РФ);

в виде стоимости имущества (работ, услуг), полученного в соответствии с подпунктом 30 пункта 1 статьи 251 НК РФ, а также стоимости имущества, приобретаемого (создаваемого) за счет указанных средств, в том числе при дальнейшей реализации этого имущества.

Согласно подпункту 30 пункта 1 статьи 251 НК РФ доходы в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет средств финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Так как эти средства не учитываются как доходы для целей налогообложения прибыли, то они не могут учитываться, как и расходы. Поэтому вышеуказанным законом статья 270 НК РФ дополнена пунктом 48.1. Данный пункт распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 г.;

в виде расходов, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенных за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по

обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд Российской Федерации и (или) другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию;

расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием и эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

После ознакомления со столь длинным перечнем возникает естественный вопрос, как же происходит формирование прибыли. Очевидно, что в налоговом и бухгалтерском учете эти процессы различны, хотя в некоторых моментах таковые различия минимальны либо вовсе сведены на нет. Однако в других случаях разница весьма и весьма заметна. Естественно, ниже пойдет речь в первую очередь о формировании прибыли в бухгалтерском учете, а не налоговом. Этот предмет не может быть рассмотрен в небольшом разделе, вот почему для данной темы выделяется самостоятельная глава.

2.5. Бухгалтерские проводки, связанные с учетом расходов

Наиболее важные проводки снабжены краткими комментариями. Бухгалтерские счета расположены в порядке, предусмотренном действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н).

Дебет 20 – Кредит 02

– начислена амортизация по основным средствам, которые используются в основном производстве. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость переоценки износа объектов основных средств, форма N ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств» и т. д. Налоговый учет амортизации основных средств осуществляется в соответствии со ст. 259 НК РФ.

Дебет 20 – Кредит 04

– начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в основном производстве. Основанием для выполнения проводки служат: форма N НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов» и т. д. Налоговый учет амортизации нематериальных активов осуществляется в соответствии со ст. 318 НК РФ.

Дебет 20 – Кредит 05

– начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в основном производстве. Проводка выполняется в случае использования в рабочем плане счетов счета 05.

Дебет 20 – Кредит 10

– списаны на себестоимость продукции отпущенные в производство со склада материалы. Основанием для выполнения проводки служит, например, лимитно-заборная карта.

Дебет 20 – Кредит 21

– включена в состав затрат на основное производство стоимость полуфабрикатов собственного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость учета полуфабрикатов, ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 20 – Кредит 25

– включена доля общепроизводственных расходов в затраты основного производства. Основанием для выполнения проводки служат: форма N ОП-1 «Калькуляционная карточка», ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 20 – Кредит 26

– списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью основного производства, при учете продукции по полной производственной себестоимости. Проводка выполняется 1 раз в 1 месяц. Основанием для выполнения проводки служат: форма N ОП-1 «Калькуляционная карточка», ведомость сводного учета затрат, ведомость оборотов по счету 20 и т. д.

Расходы обслуживающих производств и хозяйств учитываются в целях налогообложения согласно ст. 252, 315 НК РФ. Начисление налога на добавленную стоимость, если продукция (работы, услуги) обслуживающего производства облагаются им, оформляется проводкой: Дебет 90-3 – Кредит 68 (причем сумма НДС переводится в субсчет счета 68 «Расчеты по НДС»).

Дебет 20 – Кредит 28

– включены потери от брака в затраты основного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость о браке, акт на списание, ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 20 – Кредит 40

– отражено использование части выпущенной готовой продукции для нужд основного производства. Проводка выполняется при условии использования счета 40. Основанием для выполнения проводки служат: акт приемки-передачи ТМЦ.

Дебет 20 – Кредит 41

– передача для нужд основного производства приобретенных товаров (покупных и комплектующих изделий). Основанием для выполнения проводки служат: акт приемки-передачи ТМЦ, товарный лист.

Если товары, необходимые для производства продукции или собственных нужд организации, сначала переведены в состав материалов, то выполняются проводки «Дебет 10 – Кредит 41» и «Дебет 20 – Кредит 10».

Дебет 20 – Кредит 43

– передана готовая продукция для нужд основного производства. Основанием для выполнения проводки служат: акт приемки-передачи ТМЦ.

Дебет 20 – Кредит 43

– передана готовая продукция для нужд основного производства.

Дебет 20 – Кредит 43

– возвращена готовая продукция со склада на доработку в основное производство. Основанием для выполнения проводки служат: акт приемки-передачи ТМЦ.

Дебет 20 – Кредит 60

– включена в состав расходов основного производства стоимость работ (услуг), выполненных подрядчиками. Основанием для выполнения проводки служат: соглашение, накладная, акт выполненных работ, счет-фактура.

Дебет 20 – Кредит 70

– начислена заработная платы работникам основного производства. Основанием для выполнения проводки служат: Т-49 «Расчетно-платежная ведомость» и т. д.

Начисление заработной платы работникам основного производства сопровождается начислением единого социального налога. При начислении ЕСН в той части, которая подлежит уплате в фонд социального страхования, выполняется проводка «Дебет 20 – Кредит 69-1».

Начисление с заработной платы работников данной категории взносов на добровольное пенсионное страхование отражается проводкой «Дебет 20 – Кредит 69-2».

При начислении ЕСН в части, подлежащей уплате в фонд обязательного медицинского страхования, полагается выполнить проводку: «Дебет 20 – Кредит 69-3».

Дебет 20 – Кредит 71

– оплачены подотчетными лицами расходы основного производства. Основанием для выполнения проводки служат: авансовый отчет.

Дебет 20 – Кредит 76-2

– включена в состав затрат основного производства не подлежащая взысканию претензия, которая была предъявлена ранее подрядчикам за возникшие по их вине брак и простои. Основанием для выполнения проводки служат: претензия, расчет суммы претензии, акт на списание, простойный лист и т. д.

Дебет 20 – Кредит 91-1

– оприходованы обнаруженные при инвентаризации излишки незавершенного производства. Основанием для выполнения проводки служат: форма N ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей», форма N ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

Дебет 20 – Кредит 94

– включены в состав затрат основного производства недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли. Основанием для выполнения проводки служат: форма N ОП-1 «Калькуляционная карточка», ведомость сводного учета затрат, акт о выявленной недостаче и т. д.

Дебет 23 – Кредит 02

– начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость переоценки износа объектов основных средств, форма N ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств». Налоговый учет амортизации основных средств осуществляется в соответствии со ст. 259 НК РФ.

Дебет 23 – Кредит 04

– начислена амортизация по нематериальным активам, используемым во вспомогательном производстве. Основанием для выполнения проводки служат: форма N НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов».

При использовании бухгалтерией организации счета 05 начисление амортизации по нематериальным активам, задействованным во вспомогательном производстве, осуществляется с применением проводки «Дебет 23 – Кредит 05».

Налоговый учет амортизации нематериальных активов осуществляется в соответствии со ст. 318 НК РФ.

Дебет 23 – Кредит 10

– переданы материалы на общепроизводственные нужды. Основанием для выполнения проводки служат: лимитно-заборная карта, отчет о расходе сырья и материалов.

Дебет 23 – Кредит 21

– включена в состав расходов на вспомогательное производство стоимость полуфабрикатов собственного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость учета полуфабрикатов, ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 23 – Кредит 25

– включена доля общепроизводственных расходов в затраты вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость сводного учета затрат, отчет о доходах и расходах.

Дебет 23 – Кредит 26

– списана доля общехозяйственных расходов, связанных с обслуживанием вспомогательного производства при продаже на сторону продукции (работ, услуг) производства. Основанием для выполнения проводки служат: расчет общехозяйственных расходов.

Дебет 23 – Кредит 28

– включены потери от брака в затраты вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость о браке, акт на списание, форма N ОП-1 «Калькуляционная карточка», ведомость сводного учета затрат.

Дебет 23 – Кредит 40

– отражено использование части выпущенной готовой продукции на нужды вспомогательного производства. Проводка выполняется при условии использования счета 40. Основанием для выполнения проводки служат: акт приемки-передачи ТМЦ и т. д.

Дебет 23 – Кредит 43

– передана готовая продукция на нужды вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: акт приемки-передачи ТМЦ и т. д.

Дебет 23 – Кредит 60

– включена в состав расходов вспомогательного производства стоимость работ (услуг), выполненных подрядчиками. Основанием для выполнения проводки служат: соглашение, накладная, акт выполненных работ, счет-фактура.

Дебет 23 – Кредит 70

– начислена заработная плата работникам вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: платежно-расчетная ведомость и т. д.

Дебет 23 – Кредит 71

– оплачены подотчетными лицами расходы вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: авансовый отчет.

Дебет 23 – Кредит 76-2

– включена в состав затрат вспомогательного производства не подлежащая взысканию претензия, которая была предъявлена ранее подрядчикам за возникшие по их вине брак и простои. Основанием для выполнения проводки служат: претензия, расчет суммы претензии, акт на списание, простойный лист и т. д.

Дебет 23 – Кредит 94

– включены в состав затрат вспомогательного производства недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли. Основанием для выполнения проводки служат: форма N ОП-1

«Калькуляционная карточка», ведомость сводного учета затрат, акт о выявленной недостатке и т. д.

Дебет 25 – Кредит 23

– отпущены на общепроизводственные нужды работы (услуги) вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость распределения услуг вспомогательного производства. Когда в состав общепроизводственных расходов включается не возмещаемый из бюджета НДС по работам (услугам) общепроизводственного назначения, выполняется проводка «Дебет 25 – Кредит 19».

Дебет 25 – Кредит 02

– начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость переоценки износа объектов основных средств, форма N ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств». Налоговый учет амортизации основных средств осуществляется в соответствии со ст. 259 НК РФ.

Дебет 25 – Кредит 10

– переданы материалы на общепроизводственные нужды. Основанием для выполнения проводки служат: лимитно-заборная карта, отчет о расходе сырья и материалов.

Дебет 25 – Кредит 16

– списана сумма отклонений в стоимости материально-производственных запасов, которые переданы на общепроизводственные нужды (при использовании счета 15). Основанием для выполнения проводки служат: бухгалтерская справка на коррекцию стоимости.

Дебет 25 – Кредит 21

– включена в состав общепроизводственных расходов стоимость полуфабрикатов собственного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость учета полуфабрикатов, ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 25 – Кредит 23

– отпущены на общепроизводственные нужды работы (услуги) вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость распределения услуг вспомогательных производств, справка о стоимости выполненных работ и затрат и т. д.

Когда в состав общепроизводственных расходов включается не возмещаемый из бюджета НДС по работам (услугам) общепроизводственного назначения, выполняется проводка «Дебет 25 – Кредит 19».

Дебет 25 – Кредит 28

– включены потери от брака в общепроизводственные затраты. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость о браке, акт на списание, ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 25 – Кредит 29

– на общепроизводственные нужды отпущены работы (услуги) обслуживающего хозяйства.

Дебет 25 – Кредит 60

– включена в состав общепроизводственных расходов стоимость работ (услуг), выполненных подрядчиками. Основанием для выполнения проводки служат: соглашение, накладная, акт выполненных работ, счет-фактура.

Дебет 25 – Кредит 70

– начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием производства. Основанием для выполнения проводки служат: форма N Т-49 «Расчетно-платежная ведомость» и т. д.

Начисление заработной платы работников, занятых обслуживанием производства, сопровождается начислением налог единого социального налога. При начислении ЕСН в той части, которая подлежит уплате в фонд социального страхования, выполняется проводка:

Дебет 25 – Кредит 69-1.

При начислении ЕСН в части, подлежащей уплате в фонд обязательного медицинского страхования, полагается выполнить проводку:

Дебет 25 – Кредит 69-3.

Начисление с заработной платы работников, занятых обслуживанием производства, взносов на добровольное пенсионное страхование отражается проводкой «Дебет 25 – Кредит 69-2».

Дебет 25 – Кредит 71

– оплачены общепроизводственные расходы подотчетными лицами. Основанием для выполнения проводки служат: авансовый отчет.

Дебет 25 – Кредит 76-2

– включена в состав общепроизводственных затрат не подлежащая взысканию претензия, которая была предъявлена ранее подрядчикам за возникшие по их вине брак и простои. Основанием для выполнения проводки служат: претензия, расчет суммы претензии, акт на списание, простойный лист и т. д.

Дебет 25 – Кредит 7 9–2

– получена головным отделением организации доли общепроизводственных расходов от филиала, выделенного на отдельный баланс (в учете головного отделения организации). Основанием для выполнения проводки служат: ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 25 – Кредит 79-2

– отражено получение филиалом, выделенным на отдельный баланс, доли общепроизводственных расходов от головного отделения организации (в учете филиала). Факт передачи доли общепроизводственных расходов филиалу головным отделением организации в учете головного отделения отражается проводкой:

Дебет 79-2 – Кредит 25.

Аналогичной проводкой (Дебет 79-2 Кредит 25) в учете филиала оформляется передача доли общепроизводственных расходов главному отделению организации филиалом, выделенным на отдельный баланс.

Дебет 25 – Кредит 94

– зачислены в состав общепроизводственных расходов недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость сводного учета затрат, акт о выявленной недостаче и т. д.

Дебет 25 – Кредит 96

– включена в состав общепроизводственных расходов начисленная сумма резерва предстоящих расходов. Основанием для выполнения проводки служат: решение об использовании резервных средств и т. д.

Дебет 25 – Кредит 97

– зачислены в состав общепроизводственных расходов расходы будущих периодов, относящиеся к текущему периоду. Основанием для выполнения проводки служат: форма N ИНВ-11 «Акт инвентаризации расходов будущих периодов» и т. д.

Дебет 26 – Кредит 02

– начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость переоценки износа объектов основных средств, форма N ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств».

Дебет 26 – Кредит 04

– начислена амортизация по нематериальным активам общехозяйственного назначения.

Дебет 26 – Кредит 05

– начислена амортизация по нематериальным активам общехозяйственного назначения (при использовании в бухучете организации счета 05).

Дебет 26 – Кредит 10

– переданы материалы на общехозяйственные нужды. Основанием для выполнения проводки служат: отчет о расходе сырья и материалов и т. д.

Дебет 26 – Кредит 16

– списана сумма отклонений в стоимости материально-производственных запасов, переданных на общехозяйственные нужды (при использовании счета 15). Основанием для выполнения проводки служат: бухгалтерская справка на коррекцию стоимости.

Дебет 26 – Кредит 21

– включена в состав общехозяйственных расходов стоимость полуфабрикатов собственного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость учета полуфабрикатов и т. д.

Дебет 26 – Кредит 23

– отпущены на общехозяйственные нужды работы (услуги) вспомогательного производства. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость распределения услуг вспомогательного производства, справка о стоимости выполненных работ и затрат и т. д.

Дебет 26 – Кредит 28

– включены потери от брака в общехозяйственные затраты. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость о браке, акт на списание, ведомость сводного учета затрат и т. д.

Дебет 26 – Кредит 29

– отпущены на общехозяйственные нужды работы (услуги) обслуживающего производства.

Дебет 26 – Кредит 43

– передана готовая продукция на общехозяйственные нужды. Основанием для выполнения проводки служат: акт приемки-передачи ТМЦ и т. д.

Дебет 26 – Кредит 60

– включена в состав общехозяйственных расходов стоимость работ (услуг), выполненных подрядчиками. Основанием для выполнения проводки служат: соглашение, накладная, акт выполненных работ, счет-фактура.

Дебет 26 – Кредит 68

– включены в состав общехозяйственных расходов суммы начисленных налогов и сборов.

Дебет 26 – Кредит 70

– начислена заработная плата управленческому персоналу. Основанием для выполнения проводки служат: Т-12 «Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы», Т-51 «Расчетная ведомость» и т. д.

Начисление заработной платы управленческого персонала сопровождается начислением единого социального налога. При начислении ЕСН в части, подлежащей уплате в фонд социального страхования, выполняется проводка:

Дебет 26 – Кредит 69-1.

Начисление с заработной платы управленческого персонала взносов на добровольное пенсионное страхование отражается проводкой:

Дебет 26 – Кредит 69-2.

Начисление ЕСН в части, подлежащей уплате в фонд обязательного медицинского страхования, отражается проводкой «Дебет 26 – Кредит 69-3».

Дебет 26 – Кредит 71

– оплачены общехозяйственные расходы подотчетными лицами. Основанием для выполнения проводки служат: авансовый отчет.

Дебет 26 – Кредит 76-1

– платежи по страхованию включены в состав общехозяйственных расходов. Налоговый учет расходов, связанных со страхованием имущества, осуществляется в соответствии со ст. 263 НК РФ.

Дебет 26 – Кредит 76-2

– включена в состав общехозяйственных затрат не подлежащая взысканию претензия, которая была предъявлена ранее подрядчикам за возникшие по их вине брак и простои. Основанием для выполнения проводки служат: претензия, расчет суммы претензии, акт на списание, простойный лист и т. д.

Дебет 26 – Кредит 94

– включены в состав общехозяйственных расходов недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость сводного учета затрат, акт о выявленной недостаче и т. д.

Дебет 26 – Кредит 96

– включена в состав общехозяйственных расходов начисленная сумма резерва предстоящих расходов.

Дебет 26 – Кредит 97

– включены в состав общехозяйственных расходов расходы будущих периодов, которые относятся к текущему периоду.

Дебет 29 – Кредит 02

– начислена амортизация по основным средствам, используемым в обслуживающем производстве.

Дебет 29 – Кредит 04(05)

– начислена амортизация по материальным активам, используемым в обслуживающем производстве.

Дебет 29 – Кредит 10

– отпущены материалы для нужд обслуживающего производства.

Дебет 29 – Кредит 16

– списана сумма отклонений в стоимости материально-производственных запасов, переданных на нужды обслуживающего производства (при использовании счета 15).

Дебет 29 – Кредит 23

– отпущена продукция (услуги) вспомогательного производства на нужды обслуживающего хозяйства.

Дебет 29 – Кредит 23

– включена в затраты обслуживающего производства доля общепроизводственных расходов.

Дебет 29 – Кредит 26

– включена в затраты обслуживающего производства доля общехозяйственных расходов.

Дебет 29 – Кредит 28

– включены в состав затрат обслуживающего производства потери от брака.

Дебет 29 – Кредит 29

– отражены в учете взаимные услуги обслуживающих производств и хозяйств.

Дебет 29 – Кредит 60

– включена в состав затрат обслуживающего производства стоимость работ (услуг), выполненных подрядчиками.

Дебет 29 – Кредит 70

– начислена заработная плата работникам, занятым в обслуживающем производстве.

Начисление заработной платы сопровождается начислением с заработной платы работников, занятых в обслуживающем производстве, ряда налогов и взносов. При начислении единого социального налога в той части, которая подлежит уплате в фонд социального страхования, выполняется проводка:

Дебет 29 – Кредит 69-1.

При начислении ЕСН в части, подлежащей уплате в фонд обязательного медицинского страхования, полагается выполнить проводку:

Дебет 29 – Кредит 69-3.

Начисление с заработной платы работников, занятых в обслуживающем производстве, взносов на добровольное пенсионное страхование отражается проводкой «Дебет 29 – Кредит 69-2».

Дебет 29 – Кредит 76-2

– включена в состав затрат обслуживающего производства не подлежащая взысканию претензия, которая была предъявлена ранее подрядчикам за возникшие по их вине брак и простои.

Дебет 29 – Кредит 91-1

– оприходованы излишки имущества, выявленные при инвентаризации обслуживающих производств.

Дебет 29 – Кредит 79-1

– получение головным отделением объекта обслуживающего производства от филиала, выделенного на отдельный баланс (в учете головного отделения организации).

Дебет 76-1 – Кредит 25

– уменьшены общепроизводственные расходы на стоимость уничтоженного застрахованного имущества.

Дебет 76-2 – Кредит 25

– уменьшены общепроизводственные расходы за счет признанной (присужденной) претензии, предъявленной подрядчикам за возникшие по их вине брак и простои.

Дебет 79-2 – Кредит 26

– списаны затрат по оказанию общехозяйственных услуг филиалу в учете головного отделения организации.

Дебет 86 – Кредит 26

– использованы средства целевого финансирования на осуществление мероприятий целевого назначения (в бухгалтерском учете некоммерческой организации).

Дебет 90-2 – Кредит 26

– списана вся сумма общехозяйственных расходов в составе фактической себестоимости отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) при учете готовой продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости.

Дебет 91-2 – Кредит 20

– включены в состав прочих расходов затраты, связанные с получением доходов, не связанных с реализацией. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость оборотов по счету 20.

Списание суммы НДС по работам (услугам), результаты которых использованы для получения доходов, не связанных с реализацией и не облагаемых НДС, отражается следующей проводкой «Дебет 91-2 – Кредит 19».

Дебет 91-2 – Кредит 20

– включены в состав прочих расходов затраты, связанные с выбытием прочих активов организации (основных средств, материалов и т. д.), и затраты по содержанию законсервированных мощностей и объектов.

Дебет 91-2 – Кредит 29

– включены затраты обслуживающего производства в состав прочих расходов, если эти затраты связаны с выбытием прочих активов (основных средств, материалов и т. п.).

Дебет 91-2 – Кредит 23

– включены в состав прочих расходов затраты вспомогательного производства, связанные с получением доходов, не связанных с реализацией. Основанием для выполнения проводки служат: ведомость

сводного учета затрат, ведомость распределения услуг вспомогательного производства.

Списание суммы налога на добавленную стоимость по работам (услугам), результаты которых использованы для получения доходов, не связанных с реализацией и не облагаемых НДС, оформляется проводкой «Дебет 91-2 – Кредит 19».

Дебет 91-2 – Кредит 23

– в составе прочих расходов учтены затраты вспомогательного производства, связанные с выбытием прочих активов (основных средств, материалов и т. д.).

Дебет 91-2 – Кредит 23

– отражено включение в состав прочих расходов затрат вспомогательного производства по содержанию законсервированных мощностей и объектов.

Дебет 96 – Кредит 28

– устранению брака сопутствовали расходы, которые списываются за счет резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Дебет 97 – Кредит 25

– общепроизводственные расходы учтены в соответствующей доле в составе расходов будущих периодов.

Дебет 97 – Кредит 26

– включены в состав расходов будущих периодов в соответствующей доле общехозяйственные расходы.

Дебет 99 – Кредит 28

– списана на убытки стоимость продукции (материалов), которая была забракована в связи с чрезвычайными обстоятельствами.

Глава 3. Формирование прибыли (убытка) организации

В бухгалтерской и управленческой повседневной практике принято различать финансовые результаты вообще и чистую прибыль в частности, хотя в действительности чистая прибыль является составной частью финансовых результатов. Строго говоря, это еще и главный итог хозяйственной деятельности любой организации. Процесс образования чистой прибыли очень сложен и неоднозначен, поэтому современный бухгалтерский подход к ее исчислению не удовлетворяет многих теоретиков бухучета, а применяется только по той причине, что закреплён законодательно: предприятиям как-то надо платить налоги и вести дела, пока спорят теоретики.

3.1. Формирование чистой прибыли (убытка)

Главный **финансовый результат**, как он понимается в экономической науке, есть прибыль или ее «зеркальное отражение» – убыток, полученные в результате оборота капитала за отчетный период. Прибыль с незапамятных времен (еще с XV в., когда появились первые печатные работы по ведению двойной бухгалтерии – труды Л. Пачоли и Б. Кортуби) является предметом пристального внимания ученых-экономистов, включая теоретиков бухгалтерского учета. Однозначного взгляда на природу прибыли (убытка) не существует и по сей день.

Экономическую прибыль сегодня склонны представлять как следствие оборота капитала (не без влияния А. Смита, К. Маркса и Дж. М. Кейнса). Между тем **бухгалтерская прибыль** обычно связана с реализацией товаров (или услуг). Вот почему бухгалтерская трактовка приемлема главным образом для исчисления налогов, но не приемлема для выбора разумной инвестиционной политики.

Хуже того, даже в отношении категории «бухгалтерская прибыль» наблюдается множественность трактовок. Главных трактовок **в рамках теории бухгалтерского учета** известно три:

бухгалтерская статическая трактовка – прибыль есть прирост капитала, то есть средств, вложенных собственниками компании, в течение отчетного периода;

бухгалтерская динамическая трактовка – прибыль есть разница между доходами и расходами предприятия (именно эта квантификация невольно положена авторами в основу настоящего пособия, хотя она и несколько противоречит как определенным юридическим нормам, так и статической теории баланса). Название динамической трактовка заслужила в виду ее заимствования из теоретической модели, согласно которой:

доходы – это поток средств, втекающих в предприятие;

расходы – это поток средств, вытекающих из предприятия;

прибыль (убыток) – это разница, которую формируют указанные потоки и которая фиксируется в балансе как величина, модифицирующая счета капитала;

экономическая трактовка – прибыль есть увеличение оценки актива в течение отчетного периода за счет изменения доходности этого актива (что фактически представляет собой интерпретацию бухгалтерской статической оценки).

Экономическая трактовка привлекательна тем, что позволяет найти бухгалтерские подходы к оценке гудвилла^[25] как разности между текущей бухгалтерской и экономической оценкой актива.

Следовательно, каждая из квантификаций по-своему верна и удобна, что обусловлено общими закономерностями научного познания явлений: результат измерений всегда жестко зависит от применяемого инструментария и конкретных свойств. Изучая свойство А посредством инструмента А, исследователь никогда не получит точного значения для свойства Б, так как изучение второго свойства требует инструмента Б, более приспособленного для данной задачи.^[26]

Другая причина, по которой затруднено понимание феномена бухгалтерской прибыли, состоит в том, что «бухгалтерский учет нельзя понять из него самого», как сформулировал этот парадокс Я.В. Соколов.^[27] Дело в том, что на практике бухгалтерский учет сводится

прежде всего к процедурам регистрации фактов хозяйственной жизни. Между тем процедура никогда не раскрывает содержания факта, эта роль отводится экономическому анализу (с которым М.Ю. Медведев отождествляет управленческий учет). Стало быть, анализ фактов привносится в учет, а не вытекает из него, поэтому почти любая учетная процедура может быть интегрирована по-разному.

Соколов называет **два метода интеграции** – экономический и юридический. Упомянутый выше основатель бухфилософии М.Ю. Медведев указывает на источник такого раздвоения – регламентация учетного дела властью, попутно называя верную причину доминирования юридического метода: «типичный отечественный бухгалтер никогда не задается вопросом, как точнее отобразить в системе учета тот или иной объект, но всегда вопросом, как отобразить объект в соответствии с действующим законодательством».^[28]

Рассмотрим оба подхода, руководствуясь мнением названных экспертов.

1. Если процедура анализируется с экономической точки зрения, то бухгалтер озабочен только правильностью отражения функциональной роли фактов хозяйственной жизни.

2. Если процедура анализируется с юридической точки зрения, то бухгалтер, прежде всего, должен обратить внимание на отношения собственности и обязательств, вытекающих из фактов хозяйственной жизни.

Стоит сосредоточить внимание на том факте, что оба подхода могут дополнять, но могут и противоречить друг другу.

Последуем бухгалтерской традиции и обратимся к источникам российского права, регламентирующим счетоводство в нашей стране, чтобы отыскать там приемлемое для нужд учетной работы толкование прибыли. Содержание категории прибыль (убыток) организации раскрывается в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. N 34н). Согласно п. 79 Положения **бухгалтерская прибыль (убыток)** представляет собой

конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с данным Положением.

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, надлежит включать в финансовые результаты организации отчетного года (п. 80 Положения). В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода следует отражать как нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). При этом под нераспределенной прибылью (непокрытым убытком) понимается конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период и уменьшенный на причитающиеся за счет прибыли установленные в соответствии с законодательством Российской Федерации налоги и иные аналогичные обязательные платежи, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения (п. 83 Положения). То есть, если представить сказанное в виде **формулы**:

1) финансовый результат = прирост капитала – (налоги, аналогичные платежи, санкции)

2) финансовый результат = (доходы – расходы) – (налоги, аналогичные платежи, санкции)

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т. п.) убыток или доход по этим операциям показано, в соответствии с п. 82 Положения, **отнести** на:

финансовые результаты – у коммерческой организации;

увеличение расходов (доходов) – у некоммерческой организации.

Вместе с тем доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся (см. п. 81 Положения).

Немало полезной информации для бухгалтера по данному вопросу содержится в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденном приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н. Как известно, данным ПБУ устанавливаются правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль.^[29]

Может показаться, будто ПБУ полезно более для целей налогового учета. Однако это далеко не так, тот же нормативный акт определяет взаимосвязь бухгалтерской прибыли (убыток) и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период. То есть ПБУ определяет, как соотносятся между собой показатель, отражающий прибыль (убыток) вообще, исчисленный в порядке, который установлен нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации, и налогооблагаемая прибыль (убыток), рассчитанная в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. А мы уже убедились, что величина «неочищенной» прибыли вообще может сильно отличаться от величины налогооблагаемой прибыли.

3.2. Понятие финансовых результатов. Порядок формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете

В соответствии с планом счетов показатели «чистая прибыль» и «нераспределенная прибыль» формируются на разных счетах бухгалтерского учета.^[30] Чтобы узнать величину чистой прибыли, нужно изучить счет 99 «Прибыли и убытки», остаток которого к концу отчетного года и представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации за данный отчетный период.

Чистая прибыль формируется на балансе организации только к концу текущего (отчетного) года. Нормативные акты воспрещают

отражать по дебету счета 99 какие бы то ни было расходы, помимо прибыли и убытка от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов, а также издержек, понесенных организацией в связи с чрезвычайными обстоятельствами (стихийное бедствие, пожар и т. д.), начисленных платежей налога на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций.

В соответствии с действующим российским законодательством допустимо направить чистую прибыль организации на отчисления в резервный капитал, на выплату дивидендов, капитализацию организации, а также на прочие выплаты по решению акционеров (учредителей) организации. Сумма чистой прибыли отчетного года определяется по заключительным оборотам декабря и оформляется проводкой:

Дебет 99 – Кредит 84,

где кредитуется балансовый счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Под **нераспределенной прибылью прошлых лет** понимается остаток прибыли, находящийся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию – направление в резервы, образуемые в соответствии с законодательством или учредительными документами, на покрытие убытков, на выплату дивидендов и т. д. (см. письмо Минфина России от 23 августа 2002 г. N 04-02-06/3/60).

Таким образом, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) характеризует чистую прибыль, которая была накоплена за время существования организации и оставшаяся в ее распоряжении после выплаты дивидендов, создания фондов и прочих действий. Поскольку означенная часть прибыли впоследствии не расходуется, то в дальнейшем записи по дебету счета 84 не производятся, а потому нераспределенная прибыль служит источником средств финансирования капитальных вложений.

Средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения для мероприятий по развитию организации и иных, аналогичных им, а также использованные на цели приобретения либо создания нового имущества и еще неиспользованные, могут разделяться в аналитическом учете. Бухгалтерской практикой предусмотрено облегчение задач аналитического учета и осуществления контроля за состоянием и использованием средств. В соответствии со сложившейся традицией на счете 84 рекомендуется открывать **два субсчета:**

84-1 «Нераспределенная прибыль образованная»,

84-2 «Нераспределенная прибыль использованная».

На первый субсчет («Нераспределенная прибыль образованная») надлежит направлять нераспределенную прибыль организации, одновременно отражая это по дебету счета 99:

Дебет 99-9 – Кредит 84, субсчет «Нераспределенная прибыль образованная».

По мере приобретения основных средств и осуществления других капитальных вложений (что отражается проводками по дебетованию счета 01 и кредитованию счета 08) выполняется внутренняя запись:

Дебет 84, субсчет «Нераспределенная прибыль образованная» – Кредит 84, субсчет «Нераспределенная прибыль использованная».

При дебетовом сальдо субсчета «Нераспределенная прибыль образованная» можно сделать вывод, что компания допускает иммобилизацию собственных и привлеченных средств, а это предполагает использование в качестве источника приобретения основных средств оборотные средства. (Подробнее основные бухгалтерские проводки, используемые в учете прибыли, приведены в заключительном разделе настоящей главы.)

Но нам следует сконцентрировать внимание на результативном балансовом счете 99 «Прибыли и убытки», назначение которого состоит в том, чтобы обобщить конечный финансовый результат хозяйственной деятельности. В соответствии со своей функцией счет 99

– отражает движение части собственного капитала в течение отчетного периода (при этом счет нераспределенной прибыли фиксирует движение части собственного капитала с начала деятельности компании);

– отражает динамику показателей формирования финансовых результатов с начала отчетного периода (и результирует эту динамику в виде сальдо из полученных доходов/прибыли и понесенных расходов/убытков);

– аккумулирует и группирует данные о финансовом результате хозяйственной деятельности компании для внесения их в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках (причем итог по счету 99 равен разнице в чистой стоимости имущества компании на начало и конец отчетного периода).

Детализация счета 99 позволяет раскрыть его структуру, в которой хорошо вычленяются по меньшей мере шесть субсчетов, обеспечивающих связь данного счета с корреспондирующими счетами по учету доходов и расходов (90 и 91). Назовем эти субсчета:

99-1 «Прибыль/убыток от операций продажи» – сальдо либо дебетовое, либо кредитовое, корреспондирует с субсчетом 90-Х «Сальдо прибыли (убытка) от продаж», данные записываются накопительно;

99-2 «Результат прочих операций» – сальдо либо дебетовое, либо кредитовое, корреспондирует с субсчетом 91-Х «Сальдо прочих доходов и расходов»;

99-3 «Случайные доходы» – сальдо только кредитовое, отражает доходы, возникшие в силу чрезвычайных обстоятельств и корреспондирует со счетами по учету расчетов;

99-4 «Случайные расходы» – сальдо только дебетовое, отражает расходы, вызванные чрезвычайными обстоятельствами (в основном потери от стихийных бедствий) и корреспондирует со счетами 01 «Основные средства» и 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (по остаточной стоимости утраченного имущества), 10 «Материалы» и 43 «Готовая продукция» (по балансовой стоимости утраченного имущества), а также с некоторыми другими;

99-5 «Начисление налога на прибыль» – отражает (а) величину налога на прибыль, полученную исходя из величины ожидаемой прибыли, (б) перерасчеты на основании фактической прибыли, (в) постоянные налоговые обязательства, (г) налоговые санкции;

99-6 «Чистая прибыль/убыток за период».

Пример N 7

Анализируя субсчета по счету 99, бухгалтер компании находит величину чистой прибыли за отчетный квартал (см. табл. 5, величина налога дана условно).

Таблица 5

Наименование номер субсчета	Сальдо на конец месяца		
	1-й мес.	2-й мес.	3-й мес.
99-1 «Прибыль/убыток от операций продаж»	10 000 (кредитовое)	7000 (кредитовое)	6000 (кредитовое)
99-2 «Результат прочих операций»	1000 (дебетовое)	1000 (дебетовое)	—
99-4 «Чрезвычайные расходы»	1000	2000	1000
99-5 «Начисление налога на прибыль»	1000	700	600

Значение чистой прибыли в 1-й месяц составило 7000 рублей, во 2-й месяц – 3300 рублей, в 3-й месяц – 4400 рублей. Тогда за квартал получено чистой прибыли на сумму рублей $7000 + 3300 + 4400 = 14\,700$ рублей.

3.3. Отражение финансовых результатов в бухгалтерской отчетности

О составе бухгалтерской отчетности и правилах ее заполнения речь пойдет в главе 4, пока же необходимо описать важнейшие механизмы фиксации в балансе финансовых результатов. Отображение в

балансе прибыли не всегда однозначно и не всегда соответствует реальному положению дел, что связано со спецификой финансовой отчетности. Я.В. Соколову принадлежат слова: «Никогда не надо верить в данные отчетности, они всегда должны вызывать сомнения. Анализируя отчетность, мы должны с предельной осторожностью относиться к тем данным, которые принимаем во внимание».^[31] Проследим за наиболее примечательными ситуациями, возникающими в процессе отражения в отчетности финансового результата, которые возможны в силу явления, названного упомянутым Соколовым «определенными парадоксами бухгалтерской методологии».

Неоднозначная ситуация N 1: баланс показывает прибыль, а денег нет

Подобная ситуация может иметь место, если предприятие осуществило вложение денег, полученных в виде прибыли, в немонетарные (то есть не денежные) активы. Этот пример наиболее нагляден. Другой, менее очевидный, но все же закономерный случай: наличие у фирмы непогашенной дебиторской задолженности. И наконец, возможна ситуация, когда бухгалтер не списал текущие расходы, так что они отражены в балансе.

Именно поэтому стремление иных бизнесменов «спрятать» прибыль (от налоговой службы, надо полагать) путем приобретения основных средств приводит единственно к изменению структуры актива баланса, хотя представленные финансовые результаты остаются нетронутыми. Заметим, что такие действия невыгодны потому, что они, нисколько не маскируя полученную прибыль, маскируют утечку денежных средств. Объясняется это тем, что прибыль не тождественна деньгам. Как поняли мы из предыдущих разделов главы, прибыль есть некая весьма условная разница, получившая стоимостное выражение в бухучете (как и все остальное, с чем имеет дело бухгалтер). Прибылью нельзя расплатиться с поставщиком/продавцом. Расплата осуществляется посредством денег либо иных ценностей – ценных бумаг, товаров, сырья, а также (нередко) услуг и работ либо даже путем взаимозачета встречных требований.

Проиллюстрируем справедливость этого утверждения следующим примером. Владелец компании имеет на руках баланс вида 1. Рассчитывая замаскировать прибыль, бизнесмен приобретает основное средство. В результате баланс примет вид 2. Величина прибыли останется неизменной, между тем как денежные средства значительно сократятся в объеме. Итак, получилось, что у фирмы прибыль есть, а денег нет.

Баланс N 1

Актив		Пассив	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Основные средства	200000	Уставный капитал	550000
Товары	400000	Кредиторская задолженность	100000
Денежные средства	200000	Прибыль	150000
Баланс	800000	Баланс	800000

Баланс N 2

Актив		Пассив	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Основные средства	39000	Уставный капитал	550000
Товары	400000	Кредиторская задолженность	100000
Денежные средства	10000	Прибыль	150000
Баланс	800000	Баланс	800000

Пример показывает и то, что утечка денег незаметна, в силу чего очень опасна. Предприятие не имеет возможности погасить задолженность в 100 тыс. рублей, имея на расчетном счете всего лишь 10 тыс. рублей. Но при этом баланс, если читать его не вдумчиво, показывает высокую рентабельность компании.

Теперь разберем следующий случай – с возникновением дебиторской задолженности. Компания может реализовать товары, не получив за них в сроки причитающихся денег. Нетрудно догадаться, что у компании в отчетности показана прибыль. Это означает повышение рентабельности фирмы на фоне затруднений с расчетом по долгам. В балансе 3 отображено образование прибыли за счет торговой наценки при реализации партии товаров.

Баланс N 3

Актив		Пассив	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Основные средства	39000	Уставный капитал	550000
Товары	40000	Кредиторская задолженность	100000
Дебиторская задолженность	22000	Прибыль	170000
Денежные средства	1000		
Баланс	820000	Баланс	820000

Неоднозначная ситуация N 2: прирост прибыли не приводит к увеличению денежных средств

Подобные досадные ситуации, когда прибыль выросла, но денег от этого больше не стало, возможны в случае с увеличением доли незавершенного производства либо в случае образования расходов будущих периодов. Рассмотрим такие ситуации.

Расходы, идущие на производство готовой продукции и фиксируемые на счете 20 «Основное производство», частично остаются в доле, падающей на незавершенное производство. Увеличивая прибыль, бухгалтер увеличивает и стоимость незавершенного производства. Следовательно, разница между издержками и доходами остается прежней.

В процессе капитализации расходов, понесенных в данном отчетном периоде, могут возникнуть издержки, относящиеся к будущим

отчетным периодам. Расходы текущего года составят только часть всей величины реально понесенных затрат, остальная часть будет занесена в дебет счета «Расходы будущих периодов» как полноценный актив. Таким образом, самым прибылью отчетного периода окажется завышена на разницу между реально понесенными расходами и суммой, зачисленной в расходы настоящего отчетного периода. В нашем примере (баланс 4) это искажение составляет 4000 рублей – ровно настолько уменьшена прибыль.

Баланс N 4

Актив		Пассив	
Наименование статьи	Сумма, руб.	Наименование статьи	Сумма, руб.
Основные средства	390000	Уставный капитал	550000
Товары	200000	Кредиторская задолженность	100000
Дебиторская задолженность	220000		
Денежные средства	5000		
Расходы будущих периодов	4000	Прибыль	169000
Баланс	819000	Баланс	819000

Неоднозначная ситуация N 3: наличие в активах компании денежных средств не означает получения прибыли

Это один из самых интересных бухгалтерских парадоксов: деньги есть, а прибыли нет. Подобные ситуации могут возникнуть в случаях, когда предприятие получило выручку за ценности, проданные ниже себестоимости. Это обеспечивает быстрое поступление денежной наличности для осуществления экстренных платежей, однако фирма терпит убытки. Известны и другие случаи уменьшения прибыли при притоке денежных средств:

отнесение на текущие расходы сумм, ранее показанных как расходы будущих периодов (деньги были выплачены в прошлые

отчетные периоды, что уменьшает прибыль сейчас, не влияя на денежную массу);

резервирование возможных расходов, когда бухгалтер должен начислить резерв, увеличивая расходы текущего отчетного периода и показывая в пассиве резерв по сомнительной дебиторской задолженности. С ростом резервируемой величины уменьшается прибыль, хотя денежные средства в объеме не меняются;

амортизация, когда имеет место списание стоимости основных средств и нематериальных активов на текущие расходы фирмы, влияющее на расходы отчетного периода и, стало быть, уменьшающее прибыль, но не затрагивающее денежную массу.

Имущественная масса (актив) изменилась, а прибыль нет

Здравый смысл подсказывает, что рост актива означает рост богатства, а прирост богатства – это и есть прибыль. Однако это не всегда так.

Неоднозначная ситуация N 4: рост имущественной массы не оказывает влияния на прибыль

Такое возможно, во-первых, при получении ценностей без оплаты в данный момент. Имущественная масса (актив) увеличилась за счет привлеченных средств, то есть кредиторской задолженности. Сумма прибыли не меняется, поскольку прирост актива перекрыт задолженностью.

Во-вторых, подобные ситуации имеют место, когда компанией принимаются ценности в порядке целевого финансирования, используемые как собственность (актив), однако юридически не являющиеся таковыми до истечения срока действия договора.

В-третьих, можно назвать ситуацию с безвозмездным получением ценностей, предназначенных для нужд фирмы (скажем, в порядке спонсорской поддержки). Актив реально существует, однако его нельзя показать как прибыль: при дебетовании имущественных счетов необходимо кредитовать счет «Добавочный капитал».

В-четвертых, аналогичная картина наблюдается при повышении цены на продаваемые товары. В случае с учетом товаров по продажным ценам стоимость имущественной массы возрастает, хотя прибыль реально появляется лишь тогда, когда эти товары будут проданы.

В-пятых, подобное наблюдается как результат переоценки всего имущества, сопровождаемой увеличением его стоимости. Такой прирост некорректно считать прибылью, поскольку:

прибыль образуется за счет разности между продажной и покупной ценой, но не между продажной и искусственной ценой, созданной в результате предписаний нормативных документов или произвольных действий администрации;

прибыль не может возникнуть до тех пор, пока имущество не продано;

прибыль образуется за счет хозяйственной деятельности фирмы, но не в результате манипуляций с оценкой ценностей.

Неоднозначная ситуация N 5: рост изменения прибыли не сказывается на имущественной массе

Такое часто имеет место при начислении задолженности перед акционерами по выплате дивидендов. Скажем, после начисления долга компания имеет следующий элементарный баланс (см. баланс 5).

Актив		Пассив	
Наименование статьи	Сумма, тыс. руб.	Наименование статьи	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	10000	Уставный капитал	500
Товары	20000	Нераспределенная прибыль	10000
Денежные средства	1500	Расчеты с поставщиками	30000
Баланс	4500	Баланс	4500

Из нераспределенной прибыли организация начисляет задолженность акционерам по выплате дивидендов в размере 500 тыс. рублей. В бухгалтерском учете компании составляется проводка на 500 тыс. рублей:

Дебет счета «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток» –
Кредит счета «Расчеты с учредителями»

В итоге баланс принимает следующий вид (см. баланс 6), то есть показывает изменение (уменьшение) прибыли за счет начисления задолженности по дивидендам до их фактической выплаты, что, разумеется, не изменяет ни объема, ни структуры активов фирмы.

Баланс N 6

Актив		Пассив	
Наименовани е статьи	Сумма, руб.	Наименовани е статьи	Сумма, руб.
Основные средства	10000	Уставный капитал	500
Товары	20000	Нераспреде нная прибыль	500
Денежные средства	1500	Задолженност ь акционерам	500
		Расчеты с поставщиками	30000
Баланс	4500	Баланс	4500

Когда же уменьшится объем имущества– Это произойдет сразу после реальной выплаты дивидендов, что бухгалтеру нужно будет отразить в учете записями по дебету счета «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств (50, 51 и проч.). После всех названных процедур баланс компании примет следующий вид (см. баланс 7).

Баланс N 7

Актив		Пассив	
Наименовани е статьи	Сумма, руб.	Наименовани е статьи	Сумма, руб.
Основные средства	10000	Уставный капитал	500
Товары	20000	Нераспреде нная прибыль	500
Денежные средства	10000	Расчеты с поставщиками	30000
Баланс	40000	Баланс	40000

Сделанные наблюдения приводят нас к важным выводам:

1) величина прибыли не связана с поступлением и выбытием имущества;

2) от бухгалтера требуется умение изучать «лаги» между приростом имущества и величиной прибыли, характеризующей успешность хозяйственной деятельности.

Неоднозначная ситуация N 6: при получении реального убытка в отчетности фигурирует прибыль

Несмотря на кажущуюся невозможность, данный парадокс реально существует, и причиной его появления выступает амортизация имущества, поскольку при покупке амортизируемых объектов не полагается учитывать расходы по приобретению, но надлежит рассматривать изменение актива (например: были деньги, стали станки), а расходы подлежат списанию постепенно, в течение всех лет эксплуатации приобретенного средства. Примечательно, что в этом случае предприятие не просто имеет прибыль, хотя покупка амортизируемого объекта привела к убыткам, но и обязано платить с этой «прибыли» налог.

Соколов обращает внимание бухгалтеров на тот момент, что своим крайним следствием описанный парадокс имеет такое положение, когда объект изношен, но продолжает эксплуатироваться, поскольку учетные данные об амортизации актива обычно не соответствуют действительному износу учетного объекта (справедливо в первую очередь для основных средств).

Неоднозначная ситуация N 7: учетный остаток не равен фактическому

Строго говоря, именно эта парадоксальная ситуация наблюдается чаще всего. Если вспомнить наши слова о неточности бухгалтерских измерений и об искажающем влиянии на все эти измерения всяческих «вредных» факторов, становится понятным, что в бухгалтерской практике случаи равенства являются либо великой редкостью (например, когда по счету «Уставный капитал» записали сумму, зарегистрированную в самом Уставе), либо следствием подгонки данных. В действительности существующее в хозяйственном обороте равновесие

между дебетом и кредитом почти никогда не может быть точно зафиксировано.

Соколов называет несколько основных причин, которые приводят к неточности бухгалтерских измерений и заставляют счетовода «округлять» остатки и подгонять данные:

ценности, находящиеся в собственности компании, подвергаются процессам естественной убыли (утруска, усушка и т. п.) и подвергаются хищениям, что удастся эффективно выявить только в результате инвентаризации;

амортизируемое имущество никогда не может быть представлено в реальной оценке, так как сумма его износа всегда условна;

дебиторская задолженность не может быть представлена адекватно реальному положению, так как она не будет погашена полностью и в срок, а резервирование возможных потерь тем более не отличается точностью;

денежные средства фирмы также не могут считаться реальными с точки зрения будущих потенциальных оценок финансового положения фирмы по нескольким причинам, в частности, покупательная сила денежных единиц все время меняется, курс иностранной валюты постоянно колеблется;^[32]

расходы будущих периодов представляют собой отсутствующее имущество, но в учете оно показывается в активе;

доходы будущих периодов представляют собой обеспеченные уже полученным имуществом доходы, изъятые из демонстрируемой в отчетности прибыли благодаря исключительно учетной методологии (капитализации доходов);

резервы представляют собой чисто условные величины якобы понесенных расходов, но очень может быть, что таких расходов на самом деле не было и не будет;

добавочный капитал представляют собой всего лишь следствие двойной записи, бухгалтеры кредитуют этот счет, когда надо увеличить величину какого-либо актива, но источник этого увеличения неизвестен.

Отсюда проистекает условность дебетовых и кредитовых оборотов по балансовым счетам, что, в свою очередь, приводит к условности сальдо.

3.4. Учетная политика организации и формирование финансового результата

Из предыдущего текста мы можем сделать немаловажный вывод: на формирование итогов всей хозяйственной деятельности организации влияют самые разнообразные экономические факторы, из которых не так уж просто выделить самый главный. Между тем на формирование финансового результата в бухгалтерском учете (то есть на отражение некоторых итогов – а не итогов вообще! – в отчетности предприятия) влияет в первую очередь та совокупность способов ведения бухучета, которую фирма выбрала для себя..

Данная совокупность включает в себя способы первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.^[33] И называется такая совокупность **учетной политикой организации**. Организационно-распорядительный документ, в котором эта самая учетная политика излагается, носит название Положения об учетной политике.

Необходимость ведения учетной политики вытекает из требований, содержащихся в «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н) и Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». В частности, в п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета сказано, что для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности. В указанных документах, а также сопутствующих ПБУ, инструкциях, указаниях и методических

рекомендациях мы находим основные принципы формирования учетной политики.^[34]

Во всех случаях ведущим **принципом** надлежит считать то условие, что учетная политика организации должна отвечать шести требованиям ведения бухгалтерского учета. Назовем их – это **требования**: полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Как следует из п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н, принятие **учетной политики** представляет собой процесс выбора руководством предприятия из разрешенных действующим российским законодательством какого-то одного варианта по собственному усмотрению. Выбор, то есть составление учетной политики рекомендуется осуществлять главному бухгалтеру, а директор предприятия (президент фирмы) утверждает ее по ознакомлении, о чем прямо написано в п. 5 ПБУ 1/98.

Общие для всех организаций положения по учетной политике изложены в ст. 6 «Организация бухгалтерского учета в организациях» Федерального закона «О бухгалтерском учете». В указанной статье, помимо прочего, проводится, что в случае принятия организацией учетной политики **утверждаются**:^[35]

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных

документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Согласно п. 4 ст. 6 Закона принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год без изменений, за исключением определенных **случаев**.^[36] К таковым случаям относится, **во-первых**, изменение законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета. **Второй случай** – разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, более выгодных, позволяющих существенно повысить рентабельность производства и/или сбыта. **Третья ситуация**, когда допускается изменение учетной политики, – это существенное изменение условий деятельности организации, когда применение старой учетной политики становится невыгодным, организационно неправильным и даже противозаконным.

Однако в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики показано вводить с начала нового финансового года. То есть менять учетную политику по каким-то причинам посреди текущего финансового года (и уж тем более – несколько раз подряд) воспрещается.

Как справедливо отмечают эксперты, составленное фирмой Положение об учетной политике условно содержит **три группы вопросов-решений**. Эти вопросы-решения принимаются как аксиомы к действию в данной организации; назовем их:

первая группа – организационно-технические вопросы-решения (рабочий план счетов, формы первичных документов, график документооборота и т. д.);

вторая группа – методические вопросы-решения (способ начисления амортизации, формирование резервов и т.д.);

третья группа – прочие вопросы-решения.

Нетрудно догадаться, что тактические решения в сфере формирования финансового результата относятся ко второй группе,

иначе говоря, к методическим вопросам решениям. Вторая группа существенно отличается от первой. Если первая группа вопросов-решений представляет интерес преимущественно для внутренних пользователей, то вторая группа содержит общероссийские нормативные документы, регулирующие систему бухгалтерского учета в Российской Федерации вообще и в каждой организации конкретно.

Учетная политика в отношении формирования **финансового результата** должна предусматривать:

создание рабочего плана счетов, в котором счет прибылей и убытков имеет созданные специально для данного предприятия субсчета и корреспондирует с остальными счетами по специальным проводкам, индивидуально выбранным из типовой схемы;

наличие одноименных субсчетов по счету прибылей и убытков для обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс (при наличии таковых), для контроля над результатами деятельности таких подразделений;

определение выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) в целях налогообложения прибыли, поскольку выручка выступает ведущим фактором формирования доходов организации. Выручка фирмы может определяться одним из следующих вариантов. **Вариант А:** по мере ее выплаты (при безналичных расчетах) – по поступлению средств за товары/работы/услуги на расчетные счета в учреждения банков; при расчетах наличными денежными средствами – по факту поступления денег в кассу; при бартере (мене) – в момент поступления встречных ТМЦ на склад или принятия работ по акту. **Вариант Б:** по мере отгрузки товаров (по выполнению работ, оказанию услуг) и предъявлению покупателю/заказчику расчетных документов;

обеспечение раздельного учета затрат на производство и реализацию при наличии разных видов деятельности и реализации товаров с разными ставками НДС.^[37] Организация раздельного учета затрат по видам деятельности осуществляется в разрезе **следующих видов деятельности:**

основная производственная;
посредническая;
коммерческая (оптовая и/или розничная);
строительно-монтажная и т. д.

Организация раздельного учета затрат по видам товаров (работ, услуг) осуществляется в разрезе следующих товаров (работ, услуг):

на экспорт,
для детей,
продукты питания и т. д.

Попутно фирма самостоятельно определяет механизм ведения такого раздельного учета затрат по видам деятельности и видам продукции.

Строго говоря, специалисты склонны усматривать в учетной политике инструмент предвычисления финансовых результатов в целях выбора приемлемого варианта затрат и оптимизированного налогового планирования. Продуманная учетная политика помогает бухгалтерии увидеть «неочищенную» прибыль и ее составляющие (доходы, расходы), с тем чтобы управленцы фирмы смогли своевременно снизить долю издержек и не переплачивать налоги.

3.5. Бухгалтерские проводки, связанные с учетом прибылей и убытков

Наиболее важные проводки снабжены краткими комментариями. Бухгалтерские счета расположены в порядке, предусмотренном действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н).

Дебет 50 – Кредит 79-3

– получены наличные денежные средства в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления.

Дебет 51 – Кредит 76-3

– зачислены на расчетный счет денежные средства в счет причитающихся организации дивидендов (доходов) от участия в других организациях или по договору о совместной деятельности.

Дебет 51 – Кредит 79-3

– получены на расчетный счет денежные средства в доверительное управление (на отдельном балансе доверительного управления).

Дебет 51 – Кредит 79-3

– получены на расчетный счет денежные средства в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления (в учете учредителя управления).

Дебет 52 – Кредит 79-3

– получение на валютный счет денежных средств в иностранной валюте в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (в учете учредителя управления).

Дебет 55 – Кредит 79-3

– получены на специальный счет денежные средства в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (в учете учредителя управления).

Дебет 55 – Кредит 79-3

– получены на специальный счет денежные средства в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (на отдельном балансе доверительного управления).

Дебет 73 – Кредит 81

– сотрудниками организации выкуплены ее собственные акции.

Дебет 73 – Кредит 84

– покрыт убыток за счет целевых взносов сотрудников организации.

Дебет 75 – Кредит 84

– покрыт убыток за счет целевых взносов учредителей (участников) организации.

Дебет 75-2 – Кредит 51

– отражено использование безналичных денежных средств для выплаты дивидендов (доходов) учредителю (участнику) организации.

Дебет 75-2 – Кредит 52

– получены учредителем (участником) организации безналичные денежные средства в иностранной валюте в виде дивидендов (доходов).

Дебет 79-2 – Кредит 84

– в учете головного отделения организации отображена доля чистой прибыли, причитающейся обособленному подразделению организации.

Дебет 79-2 – Кредит 99

– отражена прибыль филиала, возникшая в результате чрезвычайных обстоятельств, в учете головного отделения организации.

Дебет 79-3 – Кредит 51

– перечислены денежные средства с расчетного счета в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (на отдельном балансе доверительного управления).

Дебет 79-3 – Кредит 51

– перечислены денежные средства с расчетного счета в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (в учете учредителя управления).

Дебет 79-3 – Кредит 52

– перечислены денежные средства с валютного счета в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (на отдельном балансе доверительного управления).

Дебет 79-3 – Кредит 52

– перечислены денежные средства с валютного счета в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (в учете учредителя управления).

Дебет 79-3 – Кредит 55

– перечислены денежные средства со специального счета в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (на отдельном балансе доверительного управления).

Дебет 79-3 – Кредит 55

– перечислены денежные средства со специального счета в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом (в учете учредителя управления).

Дебет 80 – Кредит 81

– аннулированы собственные акции, выкупленные у акционеров, внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Дебет 80 – Кредит 84

– уставный капитал уменьшен до величины чистых активов после внесения изменений в учредительные документы.

Дебет 81 – Кредит 50

– произведена оплата наличными деньгами собственных акций, выкупленных у акционеров.

Дебет 81 – Кредит 51

– произведена оплата с расчетного счета собственных акций, выкупленных у акционеров.

Дебет 81 – Кредит 52

– произведена оплата с валютного счета собственных акций, выкупленных у акционеров.

Дебет 81 – Кредит 91-1

– включены в состав прочих доходов разницы между номинальной стоимостью собственных акций и фактическими затратами на их приобретение.

Дебет 83 – Кредит 80

– на увеличение уставного капитала направлен добавочный капитал после внесения изменений в учредительные документы.

Дебет 83 – Кредит 84

– отражено списание добавочного капитала при выбытии основных средств, подвергавшихся переоценке.

Дебет 84 – Кредит 51

– произведена оплата расходов за счет нераспределенной прибыли с расчетного счета, осуществленная по совместному решению учредителей организации.

Дебет 84 – Кредит 52

– произведена оплата расходов за счет нераспределенной прибыли с валютного счета, осуществленная по совместному решению учредителей организации.

Дебет 84 – Кредит 55

– произведена оплата расходов за счет нераспределенной прибыли со специального счета, осуществленная по совместному решению учредителей организации.

Дебет 84 – Кредит 70

– начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам) организации, являющимся ее сотрудниками.

Дебет 84 – Кредит 75-2

– начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам) организации.

Дебет 84 – Кредит 75-2

– начислены доходы участникам простого товарищества (на отдельном балансе совместной деятельности).

Дебет 84 – Кредит 80

– направлена чистая прибыль на увеличение уставного капитала после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Дебет 84 – Кредит 82

– направлена чистая прибыль на формирование (увеличение) резервного капитала на основании решения о распределении прибыли.

Дебет 84 – Кредит 83

– направлена чистая прибыль на формирование (увеличение) добавочного капитала.

Дебет 84 (субсчет А) – Кредит 84 (субсчет Б)

– использована чистая прибыль в качестве финансового обеспечения производственного развития организации.

Дебет 84 (субсчет А) – Кредит 84 (субсчет Б)

– чистая прибыль отчетного года направлена на погашение убытков прошлых лет.

Дебет 84 – Кредит 99

– при реформации баланса отражена сумма убытков отчетного года заключительной записью декабря.

Дебет 90-9 – Кредит 99

– отражена в бухгалтерском учете прибыль от обычных видов деятельности организации.

Дебет 91-2 – Кредит 81

– включены в состав прочих расходов разницы между номинальной стоимостью собственных акций и фактическими затратами на их приобретение.

Дебет 91-9 – Кредит 99

– отражена прибыль от прочих видов деятельности организации (в конце отчетного месяца по заключительным оборотам).

Дебет 99 – Кредит 68

– начислен налог на прибыль к уплате в бюджет.

Дебет 99 – Кредит 68

– начислены в бюджет дополнительные платежи по перерасчетам исходя из фактически полученной прибыли.

Дебет 99 – Кредит 68

– отражены суммы штрафных санкций, которые были начислены за нарушения налогового законодательства.

Дебет 99 – Кредит 79-2

– включены в состав убытков расходы выделенного на отдельный баланс филиала (в учете головного отделения организации), если эти расходы наступили в результате чрезвычайных обстоятельств.

Дебет 99 – Кредит 79-2

– включены в состав убытков расходы головного отделения организации (в учете филиала), если эти расходы наступили в результате чрезвычайных обстоятельств.

Дебет 99 – Кредит 84

– отображена в бухгалтерском учете организации сумма чистой прибыли отчетного года при проведении реформации баланса.

Дебет 99 – Кредит 91-9

– отражен в бухгалтерском учете убыток от прочих видов деятельности организации (в конце отчетного месяца по заключительным оборотам).

Дебет 99 – Кредит 97

– списаны расходы будущих периодов на убытки по работам, которые не дали продукции в результате чрезвычайных событий.

Глава 4. Бухгалтерская отчетность

4.1. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Состав, варианты формирования бухгалтерской отчетности. Этапы формирования бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность отражает факты хозяйственной жизни, имевшие место в прошлом, и все же бухгалтерам и руководству предприятия предстоит, вооружившись этой документацией, разбираться в текущей ситуации и даже делать прогнозы на будущее. Отталкиваясь от рассмотренного нами в главе 3 факта условности бухгалтерских записей, нужно признать сравнительно ограниченное значение данных счетоводства для принятия действенных управленческих решений. Именно по этой причине бухгалтеры должны строго следовать ряду требований, сформировавшихся в процессе развития бухгалтерского дела.

Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности, перечислены в Положении «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/96, которое введено приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Бухгалтерская отчетность организации“ ПБУ 4/99» с 2000 г. В этом же положении наряду с упомянутыми требованиями, даются и собственно определения ключевым понятиям, связанным с составлением бухгалтерской отчетности. В частности:

бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам;

отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

пользователь – юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Бухгалтерская отчетность должна составляться на русском языке и валюте Российской Федерации.

Одно из главных требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности – она должна давать **достоверное и полное представление финансовом положении предприятия**, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если при составлении бухгалтерской отчетности существующих показателей недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении предприятия, то организация включает соответствующие дополнительные показатели или пояснения. По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности (за исключением отчета, составляемого в первый отчетный год), должны быть приведены как минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Другое не маловажное требование, предъявляемое к бухгалтерской отчетности – **нейтральность информации**. Информация, содержащаяся в ней не должна односторонне удовлетворять интересы одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Это касается, конечно же, тех фирм, бухгалтерская отчетность которых публикуется в официальных источниках информации. К таким организациям относятся акционерные общества, банки, биржи, инвестиционные фонды, страховые организации. Годовая бухгалтерская отчетность, в том числе итоговая часть аудиторского заключения, подлежит публикации не позднее 1 июля года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Искажение данных при этом может привести к некоторым решениям. Например, покупке акций, вложение денег в фонды. Изначально это касалось только профессиональных участников инвестиционного рынка, но с введением персонифицированного учета пенсионных начислений это затрагивает все работающее население, отчисляющее накопительные страховые взносы в Пенсионный Фонд Российской Федерации.

Своевременность и регистрация. Существуют сроки подачи бухгалтерской отчетности. Они определены Положением по бухгалтерскому учету и Налоговым кодексом Российской Федерации.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. Годовая бухгалтерская отчетность предоставляется по месту регистрации организации не позднее 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Отчетный годом при этом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Если отчетный год является первым для организации, то следует придерживаться следующих **правил**:

при регистрации предприятия день регистрации считается первым днем отчетного периода, 31 декабря этого года – последним днем;

при регистрации предприятия после 1 октября текущего года, этот день считается первым отчетным днем – последним 31 декабря следующего года. Однако это расходится с действительностью. На самом деле, если регистрация произошла во второй половине квартала, то можно руководствоваться ПБУ 4/99, если же в первой – рекомендовано обратиться в налоговый орган по месту регистрации и отчитаться по налогам за 4 квартал текущего года.

Статьей 48 ПБУ 4/96 предусмотрено составление промежуточной бухгалтерской отчетности за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Организация должна составлять и предоставлять промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Если дата предоставления приходится на выходной день, то сроком предоставления отчетности считается первый, следующий за ним рабочий день.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. С недавних пор стало возможным ведение бухгалтерского учета специальными сторонними организациями. Этим

занимаются как аудиторские фирмы, так и централизованные бухгалтерии. В этом случае правильность составления бухгалтерской отчетности заверяется руководителем и главным бухгалтером организации, ведущий бухгалтерский учет, либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Обязанность налогоплательщика предоставлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке бухгалтерскую отчетность установлена п. 4 ст. 23 НК РФ. Соответственно составленная и оформленная в двух экземплярах (заверенная подписями и печатями (штампами)), бухгалтерская отчетность предоставляется в налоговый орган в соответствии со сроками, указанными выше. Это можно сделать **тремя способами**:

лично или через представителя. При этом днем сдачи считается дата на штампе, поставленном при принятии бухгалтерской отчетности инспектором (налоговым работником, специалистом по приемке налоговых деклараций и расчетов) на экземпляре налогоплательщика;

по почте. Днем сдачи бухгалтерской отчетности следует считать дату на штампе, который проставлен на квитанции, свидетельствующей о сдаче заказного письма, ценного письма или ценной бандероли в почтовое отделение для доставки адресату. Здесь необходимо уточнить одну деталь: опись вложений. Она вкладывается в ценные письма или бандероли. Второй экземпляр со штампом почтового отделения остается у отправителя корреспонденции. В случае потери письма, налоговая инспекция примет достоверность квитанции об отправке бухгалтерской отчетности только описи;

по телекоммуникационным каналам связи. При передаче налоговой отчетности таким способом днем ее предоставления считается дата ее отправки. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде (п. 2 ст. 80 НК РФ).

Унифицированность. Существуют унифицированные формы бухгалтерской отчетности. Каждая из форм, расчетов и деклараций

проходит регистрацию в Минфине Российской Федерации и получает номер в Общероссийском классификаторе управленческой документации.

Общероссийский классификатор управленческой документации (ОКУД) является составной частью Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации и охватывает унифицированные системы документации и формы документов, разрешенных к применению в народном хозяйстве. ОКУД предназначен для решения следующих **задач**:

- регистрации форм документов;
- упорядочения информационных потоков в народном хозяйстве;
- сокращения количества применяемых форм;
- исключения из обращения неунифицированных форм документов;
- обеспечения учета и систематизации унифицированных форм документов на основе их регистрации;
- контроля за составом форм документов и исключения дублирования информации, применяемой в сфере управления;
- рациональной организации контроля за применением унифицированных форм документов.

В ОКУД приведены наименования и кодовые обозначения унифицированных форм документов, входящих в унифицированные системы документации. Бухгалтерская отчетность имеет следующие **коды**:

- бухгалтерский баланс, номер по ОКУД 0710001;
- отчет о прибылях и убытках, номер по ОКУД 0710002;
- отчет об изменении капитала, номер по ОКУД 0710006;
- отчет о движении денежных средств, номер по ОКУД 0710006;
- приложение к бухгалтерскому балансу, номер по ОКУД 0710005;
- отчет о целевом использовании полученных средств, номер по ОКУД 0710006.

Минфин РФ перечислил **основные обязательные реквизиты**, которые должны присутствовать в правом верхнем углу первой страницы во всех формах бухгалтерской отчетности:

наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;

указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность;

полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами;

присвоенный налоговым органом идентификационный номер налогоплательщика;

вид деятельности, признанный основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Государственным комитетом по статистике Российской Федерации, и соответственно код по ОКВЭД;

организационно-правовая форма согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);

единица измерения указывается в соответствии с Общероссийским классификатором единиц измерения: тыс. рублей – код по ОКЕИ 384, млн. рублей – код по ОКЕИ 385. Выбор единицы измерения зависит от оборотов организации, но не зависимо от того, в миллионах или тысячах он предоставляется, десятичные дроби не допустимы;

адрес нахождения (указывается на балансе);

дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);

дата отправки / принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного или иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи в налоговый орган).

Бухгалтерская отчетность в настоящем виде используется с 2003 г. и действует в соответствии с приказом Минфина РФ N 67н от 22 июля 2003 г.

Последовательность, постоянство. Необходимо поддерживаться этого принципа при составлении бухгалтерской отчетности. Конец отчетного периода прошедшего года является началом отчетного периода текущего года. В случае, если за недостаточностью

зарегистрированных показателей, в прошедшем отчетном периоде в баланс были внесены дополнительные значения, то их же необходимо внести в бухгалтерскую отчетность в текущем году. Организация должна при составлении бухгалтерской отчетности придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от периода к периоду. Иное можно допускаться, например, если произошла смена вида деятельности. Организацией должно быть документально подтверждено каждое такое изменение. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснении к бухгалтерскому балансу.

Целостность. Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений и филиалов.

Состав, варианты составления бухгалтерской отчетности

Годовая бухгалтерская отчетность состоит из следующих **форм**:

- 1) бухгалтерский баланс, Форма N 1;
- 2) отчет о прибылях и убытках, Форма N 2;
- 3) приложения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках:
 - отчет об изменении капитала по форме N 3;
 - отчет о движении денежных средств по форме N 4;
 - приложение к бухгалтерскому балансу по форме N 5;
 - отчет о целевом использовании полученных средств по форме N 6;
 - пояснительная записка;
 - итоговая часть аудиторского заключения.

Главной формой отчетности исторически принято считать баланс, составление которого фактически является целью бухгалтерского и налогового учета. **Бухгалтерский баланс** представляет собой форму бухгалтерской отчетности, объединяющую информацию о наличии у организации оборотных и внеоборотных активов, долгосрочных и краткосрочных обязательств, а так же об изменении этих показателей за отчетный период

В балансе нашел свое наиболее полное выражение принцип диграфического учета, но вместо дебета и кредита здесь используются другие, нетождественные им понятия актива и пассива. Активы

компании это не есть некий «великий дебет», а пассивы – «великий кредит», или наоборот. И между тем в балансе активы всегда должны равняться пассивам (отсюда и сам слово баланс, что в переводе с французского означает «весы»). Существует немало споров о целесообразности существующей формы баланса, о природе активов и пассивов вообще. Эти споры, однако, лежат в теоретической плоскости, поскольку не учитывают, что равенство активов и пассивов, аналогичное равенству дебета и кредита, значительно упрощает ведение бухгалтерии и осуществление проверок отчетности. (Хотя несомненно то, что такая форма баланса не дает возможности понять и экономически интерпретировать природу активов и пассивов, то есть является узаконенной, но отстающей от запросов современности традицией.^[38])

Активы и пассивы баланса есть не более чем группировка кредитового и дебетового сальдо по счетам синтетического учета, построенная в зависимости от отношения данных с этих счетов к данным об имуществе предприятия.^[39] Активы отражают по большей части (но не исключительно) задействованное в обороте, наличествующее имущество, а также некоторые другие хозяйственные средства, тогда как пассивы – источники образования данного имущества и иных хозяйственных средств, некорректно называемые на западный манер обязательствами и капиталом.^[40]

Ключевая роль имущества объясняется тем, что оно ликвидно (хоть и в разной степени), оно формирует активный капитал организации, оно обеспечивает осуществление хозяйственной деятельности и получение прибыли. Прочие хозяйственные средства вторичны по отношению к имуществу, тем более что при умелом финансовом менеджменте реально обратить часть этих средств в определенное высоколиквидное имущество (в частности, долги организации – в ценные бумаги^[41]).

Данные о составе актива и пассива баланса берутся из Главной книги и регистрационного журнала (при мемориально-ордерной форме счетоводства), где остатки на счетах переносятся как развернутое кредитовое или дебетовое сальдо на соответствующие статьи баланса. При этом свертывание сальдо путем взаимного погашения кредиторской

и дебиторской задолженностей недопустимо, поскольку лишает баланс достоверности, а между тем требование достоверности, о котором упоминалось выше, является одним из ключевых для бухгалтерской отчетности (в западной практике свертывание сальдо рассматривается как самый грубый и примитивный способ вуалирования баланса^[42]).

Таблица 6. Содержание баланса

Раздел	Группа статей	Статья
АКТИВ		
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной собственности (промышленной) собственности Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы Организационные расходы
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования Здания, машины, оборудование и другие основные средства
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг Имущество, поставляемое по договору проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества Инвестиции в зависимые общества Инвестиции в другие организации Займы, поставляемые организациям на срок более 12 месяцев Отложенные налоговые активы Прочие финансовые вложения

Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные Расходы будущих периодов
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики Векселя к получению Задолженность дочерних и зависимых обществ Задолженность участников (учредителей) на вклады в уставной капитал Авансы выданные Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставляемые организациям на срок менее 12 месяцев Собственные акции, выкупленные у акционеров Прочие финансовые
	Денежные средства	Расчетные счета Валютные счета Прочие денежные средства
Раздел	Группа статей	Статья
ПАССИВ		
Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	

	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток — вычитается)	
Долгосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Отложенные налоговые обязательства
	Прочие обязательства	
Краткосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты

Форма бухгалтерского баланса. Как справедливо отмечают все специалисты, для глубокого понимания бухгалтерского учета требуется не абстрактное созерцание баланса, но точное понимание демонстрируемых им балансовых уравнений – равенств между составляющими хозяйственной деятельности предприятия.

Актив бухгалтерского баланса. Раздел 1. Внеоборотные активы.

Таблица 7

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие Внеоборотные активы	150		
Итого по разделу 1	190		

Строка 110 «Нематериальные активы». В нее включаются материальные активы, стоимость научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Нематериальные активы в бухгалтерской отчетности учитываются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за минусом амортизационных отчислений) с расшифровкой по видам. Они учитываются на балансовом счете 04. В соответствии с ПБУ 14/2000 в состав нематериальных активов **включаются:**

исключительные права на объекты интеллектуальной собственности (базы данных, программы для ЭВМ; товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара; селекционные достижения; топология интегральных микросхем; изобретение, полезная модель, промышленный образец);

организационные расходы;

деловая репутация.

Если нематериальный объект создается организацией самостоятельно, то к расходам на его создание **относятся:**

- стоимость использованных материальных ресурсов;
- заработная плата работников, занятых созданием нематериального актива;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых при его создании;
- услуги сторонних организаций по контрагентским договорам;
- сборы, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т. п.

Предусматривается **два способа отражения** амортизационных отчислений нематериальных активов в бухгалтерском учете:

- накопление амортизации на отдельном счете, для этого используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- уменьшение первоначальной стоимости объекта на сумму начисленной амортизации, в этом случае амортизация начисляется на отдельном субсчете счета 04 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы считаются созданными самой организацией, если выполняются следующие **условия:**

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

В состав нематериальных активов **не включаются:**

- расходы организации на получение лицензии на осуществление какого-либо вида деятельности;

расходы организации на покупку единичных экземпляров компьютерных программ и баз данных, а так же программного обеспечения;

стоимость жилья, которое организация приобрела после 1 января 2001 г.

Формула заполнения строки 110 представляет собой разницу дебетового остатка по счету 04 «Нематериальные активы» и кредитовый остаток по счету 05 «Амортизация нематериальных активов».

Строка 120 «Основные средства». При заполнении этой части необходимо руководствоваться:

Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации N 26н от 30 марта 2001 г.;

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина Российской Федерации N 91н от 13 октября 2003 г.

Основными средствами можно считать активы, которые используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд, либо предназначены для сдачи за плату во временное использование или владение, при этом служат более 12 месяцев и в дальнейшем будут приносить доход, а так же не будут проданы в необозримом будущем.

К ним **можно отнести**: (а) здания и сооружения, (б) рабочие и силовые машины и оборудование, (в) измерительные и регулирующие приборы и устройства, (г) вычислительную технику, (д) транспортные средства, (е) инструмент, (ж) производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, (з) рабочий, продуктивный и племенной скот, (и) многолетние насаждения, (к) внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты, в том числе (л) капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), капитальные вложение в арендованные объекты основных средств (при условии, что эти капитальные вложения являются собственностью арендатора в

соответствии с условиями арендного договора), (м) земельные участки, (н) объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Нельзя отнести к основным средствам:

машины, оборудование и прочие изделия, числящиеся как готовые, на складах организации-изготовителя, как товары – на складах организаций, занимающихся торговлей;

предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, а также находящиеся в пути;^[43]

капитальные и финансовые вложения.

Сказанное объясняет, почему бухгалтерам понадобился термин «основные средства» вместо широко применяемого в политической экономии понятия «средства труда». Многие теоретики бухгалтерского учета, в том числе известный философ М.Ю. Медведев, отмечают эту кажущуюся несообразность бухгалтерии: язык бухгалтеров принципиально отличается от языка прочих экономистов.^[44] Означенные различия неискоренимы, как видно, в силу специфики учетной деятельности и неуничтожимого различия между теорией и практикой.

Если для интеллектуальных экспериментов и прочих умопостроений политэкономам удобно применять термин «средства труда», то в речи бухгалтера подобный термин неуместен. Хуже того, отождествление средств труда и основных средств катастрофично. Помимо указанных различий нужно назвать еще и ту важную особенность, что к основным средствам **не относятся** малоценные и быстроизнашивающиеся средства труда (согласно старым планам счетов выделявшиеся в значительной своей доле в самостоятельный класс учетных объектов – малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, МБП, или «малоценку», на бухгалтерском жаргоне). Если учитывать подобные средства труда как основные средства, то это создаст колоссальную нагрузку на бухгалтерию организации, причем нагрузку совершенно неоправданную.

К примеру, если промышленное предприятие располагает 10 тыс. сверл для сверлильных станков, то на каждое такое сверло потребуется

составлять акт о приеме-передаче основных средств по форме N ОС-1, инвентарную карточку учета основных средств по форме N ОС-6 или ОС-6а, после чего регулярно начислять на данный объект амортизацию, делая соответствующие пометки в документации,^[45] и т. д. Труд бухгалтерии станет непроизводительным, чересчур дорогостоящим, а самое главное – не обеспечивающим поступления оперативной, точной и достаточно обобщенной информации. Как видно, практика бухучета и элементарная экономия диктуют свои требования в отношении пренебрежения законами политэкономии.

Нужно упомянуть еще несколько **условий**, обязательных к исполнению, для отнесения учетного объекта к основным средствам:

законодательное подтверждение владения объектом. К нему относятся государственная регистрация приобретения права собственности, договор на приобретение, арендный договор и прочие, предусмотренные законом. В случае, если государственная регистрация длиться более 1 месяца, можно рекомендовать использовать счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

документальное оформление сделок. К нему относится: акт о приеме-передаче основных средств (оборудования), товарно-транспортные накладные и прочие, предусмотренные законодательством;

капитальные вложения закончены. В случае, если при приобретении основных средств необходимо «довложение» денежных средств, материалов и прочих активов, то он учитывается на бухгалтерском счете 07 «Оборудование к установке»;

объект фактически используется. Вернемся к определению основных средств: «**Основные средства** – это часть имущества, приносящая прибыль и используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течении периода, превышающего 12 месяцев».

Последний пункт очень важен. Если средство труда числится на балансе предприятия, но не используется для получения прибыли, никак

не задействовано в производственном процессе, то отнести данное средство труда к основным средствам невозможно, поскольку на такой объект невозможно начислять амортизацию (в виду отсутствия физического износа).

Основные средства, в соответствии с планом счетов, учитываются на балансовом счете 01 «Основные средства». Они принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, есть сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов. Первоначальная стоимость основанных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации – это денежная оценка, согласованная учредителями организации. Если основные средства были приобретены по договору дарения, то есть безвозмездно, то первоначальной стоимостью признается текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету. Фактические затраты на сооружение, приобретение и изготовление основных средств, **включают в себя:**

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные, консультационные услуги, связанные с приобретением основного средства;

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда или иным договором;

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением прав на объект основных средств;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретен объект основных средств;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением или изготовлением объекта основных средств.

Фактические затраты необходимо определить (уменьшить или увеличить) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата происходит в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Стоимость объектов основных средств уменьшается посредством начисления амортизации. В случае, если при производимой реконструкции, достройки, модернизации и дооборудования произошли увеличения стоимости, количества, производственных мощностей и прочих характеристик основных средств, то необходимо сделать пересчет амортизации, исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на сумму расходов по модернизации и оставшегося срока полезного использования, таким образом, сумма амортизации при этом возрастает.

По некоторым объектам основных средств, например: объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры), объектам внешнего благоустройства (лесного и дорожного хозяйства, судоходной обстановки), а также продуктивному скоту, буйволам, оленям, волам, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, стоимость не погашается, амортизация не начисляется. В этом случае некоммерческая организация производит начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Не подлежат амортизации такие объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не меняются, например: земельные участки, объекты природопользования.

Амортизация начисляется с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором капитальное вложение было введено в эксплуатацию. Рассчитывается амортизация исходя из срока полезного использования. **Срок полезного использования** – это период, в

течении которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Амортизация учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств». Он имеет несколько субсчетов, в зависимости от того, на каком счете находится объект. Это могут быть счета: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если стоимость основного средства не превышает 20 000 рублей (если иное не предусмотрено учетной политикой организации), а также используемую литературу, можно списывать после введения в эксплуатацию на расходы без начисления амортизации. Однако такие расходы составлять не более 10 % первоначальной стоимости основан средств, за исключением средств, полученных безвозмездно.

Начисление амортизации по объектам основных средств производится одним из **четырёх способов**:

линейный способ, при котором годовая сумма определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе **уменьшаемого остатка** годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации. По движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, при начислении амортизации с использованием способа уменьшаемого остатка может применяться коэффициент ускорения не выше 3 в соответствии с условиями договора финансовой аренды (письмо Минфина России от 18 декабря 2003 г. 04-02-05/2/81);

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – годовая сумма при этом определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной)

стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

способ списания стоимости пропорционально объему выпускаемой продукции (работ) – начисление амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Амортизация производится в течение всего срока полезного использования, в не зависимости от финансового результата. Исключением при условии непрерывности начисления амортизации являются: при консервация объекта основных средств, если она продлится более 3 месяцев и период восстановления объекта, если его продолжительность которого превышает 12 месяцев. Суммы амортизации основных средств отражаются путем накопления на счету 02 «Амортизация основных средств».

Формула заполнения строки 120 представляет собой разницу дебетового остатка по счетам 01 «Основные средства» и 08 «Вложение во Внеоборотные активы (субсчет 3 „Строительство объектов основных средств“) и кредитовый остаток по счету 02 „Амортизация основных средств“ (субсчета 01, 03).

Строка 130 «Незавершенное строительство». В этой статье указываются **суммы вложений** во внеоборотные активы, то есть:

затраты на строительно-монтажные работы, осуществляемые как самостоятельно предприятием, так и по договорам подряда;

прочие капитальные работы и затраты (геологоразведочные, проектно-изыскательские, буровые и прочие);

затраты сельскохозяйственных предприятий на формирование основного стада;

расходы на приобретение нематериальных активов;

стоимость объектов капитального строительства, до ввода их в эксплуатацию;

стоимость объектов основных средств, права на которые еще не зарегистрированы в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации;

стоимость оборудования, не переданное на монтаж (стоит на счете 07 «Оборудование в монтажу»)

расходы на научно исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, если они еще не закончены (заработная плата, в том числе единый социальный налог, работников, занятых в НИОКР; суммы по договору оказания услуг НИОКР; основные средства и нематериальные активы, в том числе амортизация, использованные в ходе проведения НИОКР; общехозяйственные работы и другие затраты, связанные в выполнении этих работ.

Формула заполнения строки 130, она равна дебетовому остатку по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Строка 135 «Доходные вложения в материальные ценности». В этой строке организация обобщает информацию обо всем имуществе, переданном покупателю услуг по договорам аренды, лизинга или проката. Условиями являются:

- платность;
- временность;
- доходность.

Материальные ценности, приобретенные организацией для дальнейшего предоставления за плату во временное пользование, принимаются к бухгалтерскому учету на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» по первоначальной стоимости исходя их фактически произведенных затрат на приобретение, доставку, монтажу и установке. При этом эти расходы будут списываться со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Доходные вложения признаются основными средствами, а значит, подлежат амортизации. Норма амортизации рассчитывается, так же как и

у основных средств – одним из четырех способов (п. 18 ПБУ 06/01). Учитывается обособленно на 02 счете «Амортизация основных средств».

Таким образом, **остаточной стоимостью доходных вложений** можно считать разницу между первоначальной стоимостью и амортизацией, исчисленной за протекший срок полезного использования.

Формула заполнения строки 135 представляет собой разницу дебетового остатка по счетам 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и кредитовый остаток по счету 02 «Амортизация основных средств» (субсчета амортизация доходных вложений).

Строка 140 «Долгосрочные финансовые вложения». К долгосрочным финансовым вложениям можно отнести приобретенные предприятием ценные бумаги, вклады в уставный капитал других предприятий, займы, предоставленные другим предприятиям, депозитные вклады и другие вложения, сроком обращения более одного года.

При ведении бухгалтерского учета финансовых вложений необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. **Перечень финансовых вложений** довольно обширен, но является незаконченным. К ним можно отнести:

государственные и муниципальные ценные бумаги;

ценные бумаги в другие организации, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя);

вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;

предоставленные другим организациям займы;

депозитные вклады в другие организации;

дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступка права требования;

вклады организации-товарища по договору простого товарищества и другие.

При включении других вложений их можно считать долгосрочными финансовыми вложениями, если выполняются **три условия**:

вложение приносит экономическую выгоду организации (доход);

наличие документального оформления сделки (вложения) согласно законодательству Российской Федерации, подтверждающей право не только на вложение, но и на доход от него;

переход к организации финансовых рисков, навязанных с финансовыми вложениями.

Учитываются финансовые вложения на бухгалтерских счетах:

счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»;

счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»;

счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»;

счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»;

счет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета».

Финансовые вложения, по которым невозможно определить текущую рыночную стоимость (некотируемые), отражаются в бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости. Исключением являются случаи обесценения финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым в установленном порядке можно определить текущую рыночную стоимость, в бухгалтерской отчетности будут отражаться по текущей рыночной стоимости, то есть подлежат обязательной переоценке. Периодичность оценки финансовых вложений устанавливается в учетной политике: ежемесячная или ежеквартальная переоценка (п. 02 ПБУ 19/02).

Если финансовые вложения оценивались по текущей рыночной стоимости, а на отчетную дату рыночная стоимость не определяется, то такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки (п. 24 ПБУ 19/02).

Строка 145 «Отложенные налоговые активы». В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, под отложенным налоговым активом можно понимать часть отложенного налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Он формируется на счету 09 «Отложенные налоговые активы».

Строка 150 «Прочие внеоборотные активы». В нее входят все те внеоборотные активы, которые не вошли в строки 110–145 раздела «Внеоборотные активы».

Строка 190 «Итого по разделу 1». Формула заполнения строки 190 равна сумме строк 110, 120, 130, 135, 140, 145, 150.

Форма бухгалтерского баланса.

Актив бухгалтерского баланса. Раздел 2. Оборотные активы.

Таблица 8

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Запасы			
в том числе:	210		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214		
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость пол приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		

в том числе: покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течении 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе: покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
Баланс	300		

Строка 210 «Запасы». По этой строке суммируются все сведения о запасах предприятия, расшифрованные по строкам 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217.

В бухгалтерской отчетности материально-производственные запасы должны быть отражены по фактической себестоимости. Бухгалтерский учет ведется на счетах 10 «Материалы» и 41 «Товары».

Строка 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности». Это строка заполняется при использовании:

дебетового остатка по счету 10 «Материалы»;

для организаций, ведущим учет материально-производственных затрат по учетным ценам – аналитические данные по счету 13 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;

для организаций, формирующих резерв в отношении материалов – аналитические данные по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В нее включаются фактическая стоимость материалов, покупных фабрикатов, комплектующих, топлива, тары, запасных частей, хозяйственного инвентаря и другие.

Строка 212 «Животные на выращивании и откорме». В этой строке отражаются стоимость взрослых животных, находящихся на

откорме или в нагуле, стоимость молодняка, птиц, зверей, и прочего имущества (оборотного актива) сельскохозяйственного предприятия.

Бухгалтерский учет ведется по счету 11 «Животные на выращивании и откорме». В строке отражается дебетовый остаток по этому счету.

Строка 213 «Затраты в незавершенном производстве». По этой строке отражается стоимость продукции, которая не прошла все стадии производственного цикла, или не прошедшая испытания, техническую приемку, или документальное оформление.

Каждая организация самостоятельно устанавливает критерии определения затрат в незавершенном производстве и закрепляет их в учетной политике. Это зависит в большей степени от вида деятельности организации.

В серийном (поточном) производстве затраты в незавершенном производстве оцениваются по нормативной (плановой) производственной себестоимости, или по прямым статьям расходов, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, использованных для ее изготовления.

В производстве, выпускающим единичную продукцию, есть возможность оценивать затраты в незавершенном производстве по фактическим произведенным затратам.

Для заполнения данной строки необходимо использовать **дебетовое сальдо по счетам:**

счет 20 «Основное производство»;

счет 21 «Полуфабрикаты»;

счет 23 «Вспомогательное производство»;

счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

счет 44 «Издержки производства» (в некоторой части);

счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Строка 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи». Эта строка заполняется производственными, промышленными или сельскохозяйственными предприятиями. Она содержит информацию о наличии готовой продукции. Готовой

продукцией можно назвать такую продукцию, которая прошла все этапы производственного цикла (закончена ее обработка), прошла контроль, сдана на склад или принята заказчиком с оформлением всех необходимых для этих операций первичных документов.

В зависимости от принятой учетной политики, готовая продукция может оцениваться в учете на счете 43 «Готовая продукция», и отражаться в финансовой отчетности, как по фактической производственной, так и нормативной плановой себестоимости. Оценка готовой продукции обычно используется предприятиями, выполняющими единичные (индивидуальные) заказы.

При необходимости производственные предприятия могут использовать счет 40 «Выпуск готовой продукции». Он предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных работ или оказанных услугах, а так же выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции (работ, услуг), от нормативной (плановой) себестоимости. Сальдо счет 40 «Выпуск готовой продукции» не имеет. В зависимости от результатов за текущий месяц (перерасход или экономия), он сторнируется со счетом 90 «Продажи».

Организации, занимающиеся оптовой и розничной торговлей, в строке 214 указывают стоимость товаров по покупным ценам (счет 41 «Товары», дебетовое сальдо на конец периода). При ведении такими организациями учета по продажным ценам, то стоимость товаром по счету 41 «Товары» уменьшается кредитовым сальдо со счета 42 «Торговая наценка».

Строка 215 «Товары отгруженные». По этой строке отражается фактическая себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг), если не выполнены следующие **условия:**

организация имеет право на получение выручки от оплаты данной продукции (товаров, работ услуг), то есть подтверждено договором или иным установленным законодательством способом;

сумма выручки определена;

уверенность в получении экономической выгоды от сделки;

право собственности перешла от производителя товаров, исполнителя услуг или работ, к покупателю, потребителю, заказчику;

расходы, которые были или будут связаны с этой операцией, определены.

Пока все эти пять условий не выполняются у продавца (производителя) товаров себестоимость отражается на счете 45 «Товары отгруженные».

Строка 216 «Расходы будущих периодов». В ней отражаются затраты, которые предприятие произвело в отчетном периоде, но которые относятся к расходам будущих периодов. К таким расходам можно отнести стоимость лицензий; расходы на рекламу; подготовку кадров; арендная плата (в случае предварительной платы); оплата за техническое обслуживание ККМ и ремонт основных средств в случаях, если они производятся неравномерно в течение года; освоение новых организаций, производств; подготовительные работы в сезонных отраслях промышленности и т. п.

Таким образом, все расходы, учитываемые на счете 97 «Расходы будущих периодов» включаются в строку 216.

Порядок списания расходов будущих периодов устанавливается предприятием самостоятельно, и устанавливается учетной политикой организации.

Изменение остатков расходов будущих периодов за последние отчетный и предыдущий ему год в строке 766 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма 5).

Строка 217 «Прочие запасы и затраты». В этой строке отражается стоимость запасов и затрат, которые не вошли в другие строки группы статей «Затраты».

Если организация не признает все свои коммерческие расходы в себестоимости проданных товаров в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то в строку 217 включается и сумма расходов на упаковку и транспортировку, которая относится к остатку неотгруженной продукции и учитывается на счете 44 «Расходы на продажу».

Порядок списания коммерческих расходов устанавливается приказом об Учетной политике.

Строка 220 «НДС». В данной строке указывается остаток по счету 19 «НДС», где учитываются суммы «входного» НДС по приобретенным материально-производственным запасам, объектам основных средств и нематериальным активам, работам и услугам производственного характера.

Если организации освобождены от уплаты НДС на основании ст. 145 Налогового кодекса РФ, или переведены на уплату единого налога на вмененный доход или применяют упрощенную систему налогообложения, или являются сельскохозяйственными товаропроизводителями и уплачивают единый сельскохозяйственный налог, то в соответствующей строке баланса эти организации ставят прочерк.

Строки 230 и 240 «Дебиторская задолженность». Данные о долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

Задолженность считается долгосрочной, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после даты. Исчисление этого срока начинается с 1-го числа месяца, в котором задолженность была утверждена в бухгалтерском учете. Долгосрочная дебиторская задолженность отражается в строке 230.

По определению, данному в постановлении Правительства РФ от 25 июня 2003 N 367 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа», **краткосрочная дебиторская задолженность** – это сумма стоимости отгруженных товаров, дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты (без задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал). Общая сумма краткосрочной дебиторской задолженности указывается по строке 240.

В общую сумму дебиторской задолженности должны войти дебетовые сальдо по счетам:

– счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 2 «Расчеты по авансам выданным». Он предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк; товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили; излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке и прочие;

– счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Этот счет предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно;

– счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Счет предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.;

– счет 69 «Расчеты по социальному страхованию». Счет предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации. При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут открываться дополнительные субсчета;

– счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» кредитруется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также обязательное медицинское страхование их, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. По дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование;

– счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Этот счет предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и сопутствующие расходы, не связанные с реализацией;

– счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Счет 73 предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами. Это могут быть расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.), расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба, а так же суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц;

– счет 75 «Расчеты с учредителями». Он предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т. п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др.;

– счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Этот счет обобщает информацию о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60–75: по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др. К этим расходам относятся расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем; по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим

организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам; расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества; расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок.

Необходимо помнить в составе дебиторской задолженности нельзя отражать долги, взыскание которых нереально. Суммы такой задолженности также должны быть включены в прочие расходы предприятия (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ). В течение пяти лет с момента списания такие долги должны учитываться на забалансовом счете 007.

Информация о величине задолженности неплатежеспособных дебиторов, списанной в убыток, на начало, и конец отчетного периода отражается по строке 94 Справки к бухгалтерскому балансу о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Расшифровка по видам дебиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода приведена в разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» (строки 610–630) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма 5).

Строка 250 «Краткосрочные финансовые вложения». В этой строке отражаются вложения организации в акции, государственные ценные бумаги, облигации и другие ценные бумаги, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады и другие финансовые вложения, срок обращения или погашения которых не превышает один год. В состав краткосрочных финансовых вложений не включаются собственные акции, выкупленные у акционеров, суммы займов, выданных работникам организации, собственные векселя организации-покупателя, выданные в счет оплаты за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги.

Расшифровка по видам краткосрочных финансовых вложений (на начало и на конец отчетного периода) приведена в разделе

«Финансовые вложения» (графа 5 и 6) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма N 5).

Строка 260 «Денежные средства». По этой строке отражается общая сумма денежных средств, которыми располагает предприятие. К ним можно отнести:

дебетовое сальдо по счету 50 «Касса». Он обобщает данные о наличных денежных средствах, находящиеся в кассе организации, а также стоимости денежных документов, – почтовых марок, марок госпошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов, карточек экспресс-оплаты за услуги связи и т. д.;

дебетовое сальдо по счету 51 «Расчетный счет» обобщает наличие безналичных денежных средств, находящихся на рублевых счетах в банках;

дебетовый остаток по субсчетам «Валютная касса» счета 50 «Касса» и по счету 52 «Валютные счета», отражающий рублевую стоимость иностранной валюты, находящейся в кассе организации и на валютных счетах в банке;

специальные счета в банках (остаток по счету 55 «Специальные счета в банках» кроме остатка по субсчету 3 «Депозитные вклады»);

переводы в пути (остаток по счету 57 «Переводы в пути.»).

Если организация располагает денежными средствами в иностранной валюте, то они при составлении баланса пересчитываются в рубли в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету. Пересчет производится по официальному курсу Банка России, установленному на конец отчетного периода, то есть на 31 декабря 2007 г.

Информация о движении денежных средств за два последних отчетных периода приведена в Отчете о движении денежных средств (форма N 4).

Строка 270 «Прочие оборотные активы». По данной строке показываются суммы, не нашедшие отражение по другим группам статей раздела 2 «Оборотные активы» Бухгалтерского баланса.

Строка 390 «Итого по разделу 2». В этой строке суммируются показатели строк 210, 220, 230, 240, 250, 260, 270.

Пассив бухгалтерского баланса. Раздел 3 Капиталы и резервы.

Таблица 9

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III Капитал и резервы			
Уставный капитал	410		
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411		
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал в том числе:	430		
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные с учредительными документами	432		
Целевые финансовые поступления	440		
Нераспределенная прибыль	470		
Итого по разделу III	490		

Строка 410 «Уставный капитала». В ней отражена величина уставного (складочного) капитала организации, указанная в учредительных документах.

Уставный капитал – зафиксированный в уставе акционерного общества его исходный, начальный капитал в денежном измерении, образуемый за счет выручки от продажи акций, частных вложений учредителей, государственных вложений. Взнос в уставный капитал может осуществляться не только в виде денежных средств, но и в имущественной форме, в виде строений, земли, а также объектов интеллектуальной собственности: патентов, лицензий, проектов. Уставный капитал называют также разрешенным, основным, зарегистрированным, подписным, номинальным. Минимальный размер

уставного капитала на дату регистрации нового закрытого акционерного общества должен составлять 10 000 руб., открытого акционерного общества – 100 000 руб.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью – это сумма номинальной стоимости долей, распределенных между участниками общества. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью на момент регистрации общества должен быть оплачен его участниками не менее чем наполовину. Оставшаяся неоплаченной часть уставного капитала общества подлежит оплате его участниками в течение первого года деятельности общества. Минимальный размер уставного капитала на дату регистрации нового ООО должен составлять 10 000 руб.

Строка 410 заполняется в соответствии с кредитовым остатком организации на начало и конец отчетного периода по счету 80 «Уставный капитал».

Информация об увеличении и уменьшении уставного капитала организации за последние два года приводится в графе 3 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма N 3).

Строка 411 «Собственные акции, выкупленные у акционеров». Акционерные общества отражают по строке 411 собственные акции, которые были выкуплены у акционеров.

Акционерное общество может выкупить акции у своих акционеров по собственному желанию или по требованию акционеров, при этом используется их рыночная цена, которая определяется в соответствии со ст. 77 Закона N 208-ФЗ. Для заполнения строки 411 следует использовать дебетовый остаток по счету 81 «Собственные акции (доли)» на начало и на конец отчетного периода.

Строка 420 «Добавочный капитал». Данная строка отражает величину добавочного капитала организации.

Добавочный капитал – часть капитала организации, не связанного с вкладами участников и приростом капитала за счет прибыли, накопленной за все время деятельности организации.

Добавочный капитал является одним из источников собственных средств организации. В соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету (например, п. 44 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утв. приказом Минфина РФ от 28 июня 2000 г. N 60н) в составе добавочного капитала **учитываются:**

эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций обществом (за минусом издержек по их продаже);

суммы от дооценки в соответствии с установленным порядком внеоборотных активов организации.

Чтобы заполнить строку 420 необходимо использовать кредитовый остаток по счету 83 «Добавочный капитал» на начало и конец периода.

Информация об увеличении и уменьшении добавочного капитала организации за последние два года приводится в графе 4 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма 3).

Строка 430 «Резервный капитал». По этой строке указывается часть капитала организации, представляющая собой часть прибыли, полученной по результатам деятельности за отчетный период, зарезервированной для покрытия возможных убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций (то есть нераспределенная часть прибыли). Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Статьей 35 федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об акционерных обществах» предусматривается, что в акционерном обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 % от его уставного капитала. Он формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества.

Общества с ограниченной ответственностью также могут создавать резервный фонд. Статья 30 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» указывает, что общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и

размерах, предусмотренных уставом общества. Однако для Обществ с ограниченной ответственностью создание резервного фонда является правом, а не обязанностью.

Для заполнения этой строки необходимо использовать кредитовый остаток по счету 82 «Резервный капитал» на начало и на конец отчетного периода.

Информация об увеличении и уменьшении резервного капитала организации за последние два года приводится в графе 5 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма N 3).

Строка 431 «Резервы, образованные в соответствии с законодательством». Это строку заполняют акционерные общества, которые формируют резервный капитал в обязательном порядке. Это установлено п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Информация об увеличении и уменьшении резервного капитала организации, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, за последние два года приводится по строке 150 и 151 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма N 3).

Строка 432 «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами». Ее заполняют акционерные общества, и общества с ограниченной ответственностью создающие резервный капитал в соответствии со своими учредительными документами. Уставом устанавливается величина резервов, а так же порядок формирования резервного капитала.

Информация об увеличении и уменьшении резервного капитала организации, образованного в с учредительными документами, за последние два года приводится по строке 160 и 161 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма N 3).

Строка 440 «Целевые финансовые поступления». Коммерческими организациями это строка не заполняется, т. к. эти организации не должны выделять данные о суммах целевого финансирования.

Исключение составляют организации, которые получают из бюджета средства на финансирование научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР). Такие средства зачисляются на счет 86 «Целевое финансирование» до окончания выполнения работ и подписания акта о выполненных работах (письмо Минфина РФ от 14 марта 2002 г. N 1600-14/90). В данном случае такие средства будут отражаться по строке 440.

Счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.

Таким образом, это строка заполняется некоммерческими организациями и коммерческими организациями, получившими целевые финансовые поступления на НИОКР, как кредитовое сальдо счета 86.

Строка 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет и отчетного года». По этой строке отражается сумма чистой прибыли предприятия, нераспределенной между собственниками и оставшейся в распоряжении организации и (или) непокрытого убытка.

Необходимо напомнить, что в балансе на конец года прибыль отражается в полном объеме. Ее распределение отражается в пояснительной записке к годовому балансу. Это связано с тем, что решение учредителей (акционеров) о распределении прибыли, может быть, принято только после подведения итогов года, то есть после 31 декабря отчетного года.

Для заполнения строки 470 используется остаток по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 84 предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. В последнем случае сумма убытка в балансе указываться в круглых скобках.

Информация об увеличении и уменьшении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации за последние два года

приводится в графе 6 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма N 3).

Строка 490 «Итого по разделу 3». В этой строке используется формула: строка 410 – строка 411 + строка 420 + строка 430 + строка 440 +(-) строка 470.

Пассив бухгалтерского баланса.

Раздел 4 Долгосрочные обязательства

Таблица 10

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
IV Долгосрочные обязательства			
Займы и кредиты	510		
Отсроченные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590		

Согласно постановлению Правительства РФ от 25 июня 2003г. N 367 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа» **долгосрочная дебиторская задолженность** – это задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Строка 510 «Займы и кредиты». В данной строке отражаются средства, которые организация взяла на срок более 12 месяцев.

В бухгалтерском учете они указываются по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным займам и кредитам». К этим средствам можно отнести: суммы полученных организацией долгосрочных кредитов и займов; долгосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций; расчеты с банками по операции учета

(дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения более 12 месяцев.

В приложении к бухгалтерскому балансу сумма долгосрочных кредитов и займов, которая числится в организации на начало и конец отчетного года отражается отдельно.

Строка 515 «Отложенные налоговые обязательства». В этой строке необходимо указать кредитовое сальдо по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» на начало и конец отчетного периода.

Счет 77 предназначен для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств.

Под этим нужно понимать разницу в размере величины, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действовавшую на отчетную дату.

Строка 520 «Прочие налоговые обязательства». Здесь необходимо указать прочие долгосрочные пассивы, которые не были отражены по другим строкам раздела 4 «Долгосрочные обязательства», как-то задолженность по банковским кредитам, по долгосрочным векселям и др.

Строка 590 «Итого по разделу 4». Формула заполнения строки:
строка 510 + строка 515 + строка 520

Пассив бухгалтерского баланса.

Раздел 5 Краткосрочные обязательства

Таблица 11

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
V Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность в том числе	620		
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622		
задолженность перед государственными внебюджетными органами	623		
задолженность по налогам и сборам	624		
прочие кредиторы	625		
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	630		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690		
Баланс	700		

Краткосрочная дебиторская задолженность – это задолженность стоимости отгруженных товаров; дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты (без задолженности участников (учредителей) по

вносам в уставный капитал). Отношения организаций по вопросам задолженности по займам и кредитам, регулируются ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденное приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. N 60.

Строка 610 «Займы и кредиты». По данной строке отражаются задолженность по кредитам и займам, которые организация должна погасить в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Для этого используется кредитовый остаток по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Он предназначен для обобщения информации о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией, в том числе краткосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате, расчеты с кредитными организациями по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более 12 месяцев.

В случае, если организация отражает задолженность по кредитам и займам, которая была переведена из состава долгосрочной в состав краткосрочной, данный факт раскрывается в пояснительной записке.

В Приложении к бухгалтерскому балансу сумма краткосрочных кредитов и займов, которая числится за организацией на начало и конец отчетного периода, отражается отдельно (строки 644 и 645).

Строка 620 «Кредиторская задолженность». В этой строку необходимо отразить общую сумму кредиторской задолженности организации, которая отражена по кредиту счетов учета расчетов на начало и на конец года. Это итоговая строка и ниже строками приводится ее расшифровка.

Кредиторская задолженность – денежные средства, временно привлеченные предприятием, фирмой, подлежащие возврату юридическим или физическим лицам, у которых они заимствованы и которым они не выплачены. **Кредиторская задолженность** – счета, которые должны оплачиваться в ходе обычной работы предприятия.

Формула заполнения строки 620: строка 621 + строка 622 + строка 623 + строка 623 + строка 624 + строка 625.

Строка 621 «Поставщики и подрядчики». В ней отражается сальдо счета 60 «Поставщики и подрядчики».

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк; товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили; излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке; полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Формула заполнения строки: кредитовое сальдо по субсчетам 1 «Расчеты по поставщикам и подрядчикам» и 3 «Векселя выданные» счета 60 «Поставщики и подрядчики».

Строка 622 «Задолженность перед персоналом организации». В этой строке отражается задолженность организации по выплатам, которые начислены, но не выданы сотрудникам организации. Это может быть заработная плата, премия, социальные или компенсационные выплаты.

Учет данных расчетов ведется по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы по оплате труда, причитающиеся работникам; начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год; начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм, начисленных доходов от участия в капитале организации и т. п.

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы персоналам организации.

Начисленные, но невыплаченные в установленный срок по причине неявки получателя суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Таким образом, для заполнения строки 622 нужно суммировать остатки по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и счету 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (субсчет 4 «расчеты по депонированным суммам»).

Строка 623 «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами».

Государственный внебюджетный фонд – форма образования и расходования денежных средств, образуемых вне федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации (ст. 6 Бюджетного кодекса РФ).

Учет расчетов с государственными внебюджетными фондами ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию по взносам на обязательное страхование от несчастных случаев и профзаболеваний и Пенсионным фондом по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Строка 624 «Задолженность по налогам и сборам». Это строка заполняется по кредитовому сальдо счета 68 «Расчеты по расчету с бюджетом». Счет 68 предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.

Здесь необходимо упомянуть о небольшом исключении из правила: если хотя бы один из субсчетов имеет дебетовый остаток, его необходимо отразить по строке 240 раздела «Оборотные активы» баланса.

Строка 625 «Прочие кредиторы». В этой статье отражены задолженности по прочим счетам или субсчетам, не вошедшим в вышеперечисленные строки 621–624. К ним могут относиться следующие **кредитовые остатки по счетам:**

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по авансам выданным»;

71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и прочие.

Строка 6 30 «Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате дивидендов». В данной строке отражается задолженность по выплате дивидендов и процентов по акциям, которые были начислены учредителям (акционерам) по итогам года, но не выплачены, а так же задолженность, связанная с выходом с выходом участника из общества.

Для заполнения данной строки используется кредитовый остаток по счету 75 «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по выплате доходов».

Строка 640 «Доходы будущих периодов». В строке следует указать доходы, которые получены организацией, но относятся к будущим отчетным периодам. К ним можно отнести разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц за недостачу материальных ценностей, и балансовой стоимостью этих ценностей; стоимость имущества, полученного безвозмездно, которая не может быть признана организацией в качестве прочего дохода; арендная плата, полученная авансом за несколько месяцев и прочие.

Для заполнения данной строки необходимо кредитовое сальдо по счету 98 «Доходы будущих периодов».

Строка 650 «Резервы по сомнительным долгам». По этой строке указывают суммы, которые организация зарезервировала для покрытия будущих затрат. Учет таких затрат ведется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Пунктом 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ предусмотрено создание резерва на следующие виды расходов. Их организация устанавливает самостоятельно, но обязательно зарегистрировано в учетной политике.

Информация о движении резервов предстоящих расходов и платежей за последние два года по видам приводится по строкам 180–199 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма N 3). Изменение остатков резервов предстоящих расходов за последние два года (прирост или уменьшение) отражается по строке 767 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма N 5).

Строка 660 «Прочие краткосрочные обязательства». Краткосрочные обязательства, которые нельзя отнести к другим группам статей раздела «Краткосрочные обязательства», указываются по строке 660.

Строка 690 «Итого по разделу 5». Формула строки 690: строк 610 + строка 620 + строка 630 + строка 640 + строка 650 + строка 660.

**Справка о наличии ценностей, учитываемых на
забалансовых счетах**

Таблица 12

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Арендованные основные средства	910		
В том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Материалы, принятые в переработку	925		
Товары, принятые на комиссию	930		
Оборудование, принятое для монтажа	935		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	940		
Бланки строгой отчетности	945		
Обеспечение обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечение обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Основные средства, сданные в аренду	985		
Нематериальные активы, полученные в пользование	990		
Специальная оснастка, переданная в производство	995		

Строка 910 «Арендованные основные средства».

Используется сальдо забалансового счета 001. По этой строке организация-кредитор отражают стоимость основных средств, арендованных предприятием. Организации-лизингополучатели указывают стоимость основных средств, полученных по договору лизинга.

Строка 920 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Используется сальдо забалансового счета 002. В данной строке отражается стоимость имущества, которое принято на хранение, продукции оплаченной покупателем, но не вывезенной со склада, стоимость брака, который организация не оплачивает.

Строка 925 «Материалы, принятые в переработку». Используется сальдо забалансового счета 003. Эта строка заполняется организациями, занимающимися переработкой материалов на давальческой основе. При этом здесь указываются стоимость сырья, полученного на переработку.

Строка 930 «Товары, принятые на комиссию». Используется сальдо забалансового счета 004. Заполняется организациями-комиссионерами. В строке отражаются суммы товаров, которые получены на комиссию на основании договоров комиссии.

Строка 935 «Оборудование, принятое для монтажа». Используется сальдо забалансового счета 005. В строке указываются стоимость оборудования, которое передано заказчиком для монтажа.

Строка 940 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Используется сальдо забалансового счета 007. В этой строке указываются суммы задолженности дебиторов, которые списаны в убыток. Ее следует учитывать за балансов в течении 5 лет.

Строка 945 «Бланки строгой отчетности». Используется сальдо забалансового счета 006. В строке отражается условная стоимость бланков строгой отчетности.

Строка 950 «Обеспечение обязательств и платежей полученные». Используется сальдо забалансового счета 008. В данной

строке организации-кредиторы указывают суммы обеспечения полученные согласно договору.

Строка 960 «Обеспечение обязательств и платежей выданные». Используется сальдо забалансового счета 009. Организации-должники отражают сумму гарантий, выданных в обеспечение выполнения своих обязательств и платежей.

Строка 970 «Износ жилищного фонда». Используется сальдо забалансового счета 010. По данной строке отражается сумма износа, начисленная по объектам жилищного фонда. Это строка заполняется, если этот объект не используется для привлечения дохода.

Строка 980 «Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов». Используется сальдо забалансового счета 010. В строке отражается сумма износа, начисленная по объектам внешнего благоустройства, а так же по объектам лесного и дорожного хозяйств и пр.

Строка 985 «Основные средства, сданные в аренду». Используется сальдо забалансового счета 011. Организации-арендодатели отражают стоимость основных средств, переданных в аренду. Организации-лизингодатели указывают стоимость основных средств, переданных по договору лизинга, при условии если лизинговое имущество лизинга учитывается на балансе лизингополучателя.

Строка 990 «Нематериальные активы, полученные в пользование». Используется сальдо забалансового счета 012. В этой строке указывается стоимость объектов интеллектуальной собственности, как-то право на использование товарного знака, изобретения и прочие.

Строка 995 «Специальная оснастка, переданная в производство». Используется сальдо забалансового счета 013. В данной строке отражается учетная стоимость оснастки, которая включается в состав расходов предприятия при передаче оснастки в производство.

Форма отчета о прибылях и убытках (форма N 2)

Раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»

Таблица 13

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код показателя		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных платежей),	010		
в том числе:			
- от оптовой торговли;	011		
- от розничной торговли	012		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	0	0
в том числе:		0	0
- от оптовой торговли;	021		
- от розничной торговли	022	0	0
Валовая прибыль	029		
Коммерческие расходы	030	0	0
Управленческие расходы	040	0	0
Прибыль (убыток) от продаж	050		

Строка 010 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг». По этой строке указывают сальдо по счету 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных платежей.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного

имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не отражаются в данной строке следующие поступления:

авансы, полученные в счет предстоящей отгрузки товаров, работ, услуг;

суммы залога или задатка;

суммы кредита или займа;

суммы, поступившие в погашение выданного кредита или займа;

средства целевого финансирования;

денежные средства, полученные посредником от покупателей за товары, принадлежащие комитенту принципалу, доверителю).

Существуют различия в том, как предприятия, занимающиеся различными видами деятельности, указывают выручку в данной строке. Посреднические предприятия указывают только сумму своего посреднического вознаграждения. Например, комиссионное. Торговые предприятия – продажную стоимость реализованных товаров.

Предприятия-производители продукции отражают стоимость готовой продукции, проданной покупателям. Предприятия, выполняющие работы или оказывающие услуги, указывают стоимость своих услуг (работ), подтвержденных актами сдачи-приемки.

Основным условием включения в данную строку выручки является то, что получение этих доходов является основным видом деятельности организации. Если предприятие занимается несколькими видами деятельности, и выручка от него составляет не менее 5 % от общей суммы выручки, то предприятие дополняет форму строками 012, 013...019.

Строка 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». В этой строке отражается себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. К ним можно отнести расходы, которые относятся на себестоимость продукции, реализованной покупателям, то есть счет 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции с кредитом счетов 43 «Готовая продукция»,

45 «Товары отгруженные», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

Если предприятие осуществляет несколько видов деятельности, то себестоимость продукции необходимо указывать отдельно по строкам 012, 013...019.

Строка 029 «Валовая прибыль». Формула заполнения данной строки: строка 010 – строка 020. Если получен отрицательный результат, он указывается в круглых скобках.

Строка 030 «Коммерческие расходы». В этой строке необходимо указать расходы, которые связаны со сбытом продукции (производственным предприятиям) или издержки обращения (торговым организациям).

В данной строке используется оборот по кредиту счета 44 «Расходы на продажи» в корреспонденции со счетом 90 субсчет 7 «Коммерческие расходы».

Коммерческие расходы – затраты, связанные с отгрузкой и реализацией товаров. К коммерческим расходам можно отнести следующие **виды расходов**:

- на рекламу продукции (работ, услуг);
- на оплату вознаграждения посреднической организации за оказание услуг по сбыту продукции;
- на транспортировку продукции до места назначения;
- на погрузо-разгрузочные работы;
- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации.

Строка 040 «Управленческие расходы».

Управленческие или административные расходы – расходы, не связанные с производственной или коммерческой деятельностью предприятия: заработная плата административно-управленческого аппарата; оплата информационных, аудиторских и консультационных услуг; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; сумма начисленной амортизации и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения.

В торговых предприятиях в строке 040 ставится прочерк.

Строка 050 «Прибыль (убыток) от продаж». Итоговая строка данного раздела. Формула расчета: строка 029 – строка 030 – строка 040.

Раздел «Прочие доходы и расходы»

Таблица 14

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код показателя		
1	2	3	4
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070		
Доходы от участия в других организациях	080	0	0
Прочие доходы	090		
Прочие расходы	100	0	0

Строка 060 «Проценты к получению». По этой строке показывается сумма процентов, которые организация должна в отчетном периоде получить за пользование денежными средствами, которые она передала другой организации или физическому лицу; за пользование денежными средствами, которые находятся на счете организации в банке; по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, акциям, облигациям, векселям и т. п.

Для заполнения данной строки необходимо использовать оборот по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со дебетов счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Если организация занимается выдачей кредита как видом деятельности, то проценты включаются в строку 010 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг».

Строка 070 «Проценты к уплате». В этой строке отражаются суммы процентов, которые предприятие должно в отчетном периоде уплатить по полученным кредитам и займам.

Для заполнения данной строки необходимо использовать оборот по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если проценты по кредитам и займам включены в стоимость приобретенных основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов, по строке 070 указывать не следует. Показатель строки записывается в круглых скобках.

Строка 080 «Доходы от участия в других организациях». По этой строке отражаются доходы от участия в уставных капиталах других организаций, включая проценты и дивиденды по ценным бумагам.

Строка 90 «Прочие доходы». В этой строке необходимо расшифровать отдельные виды прочих доходов. К ним можно отнести доходы от продажи и прочего списания основных средств, нематериальных активов, материалов, ценных бумаг, иностранной валюты и других ценностей организации; прибыль, которую организация получила в результате совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества), и вознаграждение за имущество, переданное в общее владение или пользование; денежные средства, которые организация получила сверх стоимости своего первоначального вклада при разделе имущества простого товарищества; поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (по договору аренды); поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и прочие.

Строка 90 «Прочие расходы». В этой строке указываются все расходы, не отнесенные к строкам 020,030,040.

Раздел «Прибыль»

Таблица 15

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код показателя		
1	2	3	4
Прибыль (убыток) до налогообложения	140		
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	0	0
Налог на прибыль прошлых лет	151	0	0
Штрафные санкции по налогам и сборам	152	0	0
Налог на игорный бизнес	160	0	0
ЕНВД	170	0	0
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190		

Строка 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения». В этой строке показывается финансовый результат деятельности организации, который определяется по следующей формуле: строка 050 + строка 060 + строка 080 + строка 090 – строка 070 – строка 100.

Строка 141 «Отложенные налоговые активы». В этой строке сальдо активно-пассивного счета 09 «Отложенные налоговые активы». Для этого необходимо из дебетового оборота по счету 09 вычесть сумму кредитового оборота по этому счету. Если показатель примет отрицательное значение, то в форме он ставится в круглых скобках.

Строка 142 «Отложенные налоговые обязательства». В этой строке сальдо активно-пассивного счета 77 «Отложенные налоговые

обязательства». Для этого необходимо из дебетового оборота по счету 77 вычесть сумму кредитового оборота по этому счету. Если показатель примет отрицательное значение, то в форме он ставится в круглых скобках.

Строка 150 «Текущий налог на прибыль». В этой строке отражается сумма налога на прибыль, которая подлежит уплате в бюджет за отчетный период. Этот показатель должен соответствовать сумме налога на прибыль, которая отражена по строке 250 раздела 02 Налоговой декларации по налогу на прибыль.

Строка 151 «Налог на прибыль прошлых лет». В случае обнаружения ошибки в налоговом учете за предыдущие налоговые периоды, то по этой строке указывается доначисленный налог на прибыль.

Строка 152 «Штрафные санкции по налогам и сборам». В этой строке указывается сумма штрафных санкций по налогам и сборам организации, которая должна отражаться после текущего налога на прибыль (письмо Минфина РФ от 02 марта 2004г. N 16-00-16/29).

Строка 160 «Налог на игорный бизнес». В этой строке организации, которые занимаются игорным бизнесом, отражают налог на игорный бизнес, подлежащий уплате в бюджет за отчетный период.

Строка 170 «ЕНВД». В этой строке организации, которые подлежат обложению единого налога на вмененный доход, отражают ЕНВД, подлежащий уплате в бюджет за отчетный период.

Строка 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода». В этой строке указывается чистая прибыль (убыток) отчетного периода, рассчитываемый по формуле: строка 140 + строка 141 – строка 142 – строка 143.

Раздел «Справочно»

Таблица 16

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код показателя		
1	2	3	4
Справочно			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию	210		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Строка 200 «Постоянные налоговые обязательства (активы)». По этой строке отражаются постоянные операции, проходящие по счетам Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Малые предприятия по строке 141 «Отложенные налоговые активы», 142 «Отложенные налоговые обязательства», 200 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» не заполняют. Они заполняют строку 150 «Текущий налог на прибыль», где указывается сумма налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет, на основании декларации по налогу на прибыль.

Строка 210 «Базовая прибыль (убыток) на акцию». В строках 210 и 220 акционерные общества должны раскрыть информацию о прибыли, которая приходится на одну акцию. Базовая прибыль (убыток) на акцию отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, которая причитается акционерам-владельцам обыкновенных акций.

Расчет базовой прибыли рассчитывается по следующей формуле:

Базовая прибыль (убыток) на акцию = (Чистая прибыль – Дивиденды по привилегированным акциям) / Средневзвешенное количество обыкновенных акций

Строка 220 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию». В этой строке указывается разводненная прибыль (убыток) на акцию, что отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличения убытка) на акцию в случае:

конвертации всех конвертируемых ценных бумаг АО в обыкновенные акции;

исполнения всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Расчет разводненной прибыли рассчитывается по следующей формуле:

Разводненная прибыль (убыток) на акцию = Чистая прибыль /
Суммарное количество обыкновенных акций

Раздел «Расшифровка отдельных прибылей и убытков»

Таблица 17

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
Наименование	Код показателя	П рибыль	У быток	П рибыль	У быток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	210				
Прибыль (убыток) прошлых лет	220				
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	230				
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	240				
Отчисления в оценочные резервы	250				
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности	260				

Раздел «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» Отчета о прибылях и убытках предназначена для расшифровки прочих доходов (графа 3 и 5) и прочих расходов (графа 4 и 6) за отчетный период (графы 3 и 4) и за аналогичный период предыдущего года (графы 5 и 6).

Строка 210 «Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании». По этой строке отражаются суммы штрафов, пеней и неустоек за нарушение хозяйственных договоров, полученные (уплаченные) организацией. Они принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Строка 220 «Прибыль (убыток) прошлых лет». В ней указывается прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году.

Строка 230 «Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств». По данной строке приводится сумма убытков, причиненных ненадлежащим исполнением обязательств, которую получает или возмещает организация.

Строка 240 «Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте». В этой строке отражают сумму положительных и отрицательных курсовых разниц, возникших при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Строка 250 «Отчисления в оценочные резервы». Это строка содержит данные о суммах отчислений в резерв под снижение стоимости материальных ценностей, резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, в резервы по сомнительным долгам.

Строка 260 «Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности». В нее вносят суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности и которые в отчетном периоде списаны на финансовые результаты деятельности организации.

Приложения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках, как-то

отчет об изменении капитала, Форма N 3;

отчет о движении денежных средств, Форма N 4;

приложение к бухгалтерскому балансу, Форма N 5;

отчет о целевом использовании полученных средств, Форма N 6;

включаются в годовую бухгалтерскую отчетность. В них расшифровываются отдельные показатели Бухгалтерского баланса. В соответствии с Указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н, существуют ряд организаций, которые могут не сдавать данные формы. К ним **можно отнести**:

субъекты малого предпринимательства, которые не обязаны сдавать аудиторскую проверку;

общественные организации (объединения), которые не осуществляют предпринимательскую деятельность и не имеют оборотов по продаже товаров, работ, услуг кроме выбывшего имущества;

некоммерческие организации, если у них отсутствуют данные для заполнения этой формы.

Проиллюстрируем все сказанное о правилах заполнения отчета о прибылях и убытках следующим примером.

Пример N 8

Бухгалтер компании, анализируя счета 90 и 91, выявил следующие доходы и расходы организации:

Кредит 90-1 «Выручка от продаж» – 10 000 рублей

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» – 5000 рублей

Дебет 90-3 «Коммерческие расходы» – 1000 рублей

Дебет 90-4 «Расходы по управлению» – 1000 рублей

90-5 «Сальдо прибыли/убытка от продаж» – 3000 рублей

(кредитовое)

Кредит 91-1 «Доходы от процентов» – 500 рублей

Дебет 91-2 «Расходы на оплату процентов» – 500 рублей

Кредит 91-3 «Доходы от участия в других организациях» – 1000 рублей

Кредит 91-4 «Иные сопутствующие доходы» – 1000 рублей

Дебет 91-5 «Иные сопутствующие расходы» – 1500 рублей

Кредит 91-6 «Спонтанные доходы» – 1000 рублей

Дебет 91-7 «Спонтанные расходы» – 500 рублей

91-8 «Сальдо прочих доходов и расходов» – 1000 рублей
(кредитовое)

На основании этих цифр бухгалтер получает возможность выполнить следующие записи в отчете о прибылях и убытках (см. табл. 18).

Таблица 18

<i>Наименование показателя</i>	<i>Код показателя</i>	<i>Сумма за отчетный период, руб.</i>
<i>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</i>		
<i>Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных платежей)</i>	<i>010</i>	<i>10 000</i>
<i>Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг</i>	<i>020</i>	<i>5000</i>
<i>Валовая прибыль</i>	<i>029</i>	<i>10 000 – 5000 = 5000</i>
<i>Коммерческие расходы</i>	<i>030</i>	<i>1000</i>
<i>Управленческие расходы</i>	<i>040</i>	<i>1000</i>
<i>Прибыль (убыток) от продаж</i>	<i>050</i>	<i>3000</i>
<i>Прочие доходы и расходы</i>		
<i>Проценты к получению</i>	<i>060</i>	<i>500</i>
<i>Проценты к уплате</i>	<i>070</i>	<i>500</i>
<i>Доходы от участия в других организациях</i>	<i>080</i>	<i>1000</i>
<i>Прочие доходы</i>	<i>090</i>	<i>1000</i>
<i>Прочие расходы</i>	<i>100</i>	<i>500</i>
<i>Прибыль/убыток до налогообложения</i>	<i>140</i>	<i>3000 + 1000 = 4000</i>

4.2. Оценка элементов финансовой отчетности

Ранее в книге не единожды упоминался такой термин, как оценка. В этой связи необходимо особо обговорить принципы оценки элементов финансовой отчетности, поскольку данная процедура существенно

отличается от оценки в привычном ее понимании. Строго говоря, оценка элементов финансовой отчетности сводится к определению денежного выражения, за счет чего элементы финансовой отчетности признаются и отражаются в балансе и отчете о прибылях и убытках.^[46] Разберем способы оценки элементов финансовой отчетности:

Оценка по первоначальной стоимости: активы отражаются в сумме, которая была за них уплачена, по достоверной оценке принятых обязательств или других привлеченных ресурсов, для приобретения активов. Пассивы отражаются в сумме поступлений в обмен на обязательства, возникающие при нормальном функционировании предприятия.

Наиболее часто применяемый предприятиями способ при подготовке финансовой отчетности – оценка по первоначальной стоимости. Однако он все же применяется наряду с другими принципами.

Оценка по текущей стоимости: активы учитываются в сумме, которая была бы уплачена в настоящий момент для приобретения активов, а пассивы учитываются в сумме, которая потребовалась бы для выполнения обязательств в настоящий момент.

Оценка по цене реализации (расчетов): активы учитываются в сумме, которая была бы получена в настоящий момент от продажи активов, а пассивы учитываются по цене расчетов.

Оценка по приведенной стоимости: активы учитываются по приведенной дисконтированной стоимости будущих нетто-поступлений денежных средств, которые, как ожидается, возникнут при нормальном функционировании предприятия. Пассивы учитываются по приведенной дисконтированной стоимости будущих нетто-расходов денежных средств, необходимых для выполнения обязательств при нормальном функционировании предприятия.

4.3. Перспективы составления отчетности по правилам МСФО

Как уже упоминалось ранее, актуальной проблемой бухгалтерского учета является проблема прозрачности, понимаемости отчетных данных.

Раньше это касалось только крупных предприятий, имеющих связи с зарубежными партнерами и инвесторами, представляющими различные страны и школы бухгалтерского учета. В настоящий момент в связи с расширением сотрудничества с иностранными фирмами и глобализацией экономики возникает необходимость перекладки отчетности, подготовленной по российским стандартам, в отчетность, соответствующую требованиям либо МСФО, либо GAAP.

Сомнения многих специалистов касательно преждевременности перехода России на международный учет вполне обоснованны. Следует отметить, что даже передовые страны мира (например, Канада), давно согласившиеся на такие меры по реформированию национального счетоводства, назначили четко определенные сроки для перехода на МСФО и законодательно препятствуют своим компаниям осуществлять подобный переход досрочно. Объясняется данный момент тем, что навязанная капиталистическому миру глобализация влечет за собой неправомерную ликвидацию национальных учетных традиций, которые сформировались с учетом локальной специфики конкретных национальных экономик.

Наша страна прошла через жестокий урок истории, когда в 1960 г. были безрассудно отменены отраслевые планы счетов: каждый такой план был рассчитан на предприятия строго определенной отрасли, потому что навязывать всем организациям одну и ту же форму учета алогично. Единая форма учета предполагает отказ считаться с локальной спецификой хозяйства. Международные стандарты финансовой отчетности вынуждают вести учет одинаково во всех странах мира, то есть вынуждают еще более игнорировать местную и отраслевую специфику. Таким образом, поспешное и недостаточно продуманное принятие МСФО может привести к ощутимым проблемам в российской экономике.

Ратующие за глобализацию американцы надежно защищены тем, что долго и упорно взращивали в своей стране управленческий учет, надобность в котором, если исходить из теоретических и экономико-философских предпосылок, ничтожна (его, вероятно, с успехом заменил

бы элементарный экономический анализ^[47]). Управленческий учет дублирует финансовый, но вместе с тем ничем не регламентирован, кроме внутренних организационно-распорядительных документов компании, и максимально адаптирован к условиям страны и отрасли. Управленческий учет создается не по шаблону, единому для всего мира, но как бы «специально на заказ» – под конкретное предприятие. Следовательно, российские компании только тогда окажутся готовы к использованию МСФО в целях выхода на мировой рынок, когда научатся использовать управленческий учет для закрепления во внутриэкономической среде нашей страны.

На такую необходимость указывает и В.Ф. Палий, который в своих многочисленных работах вскрывает коренную разницу между управленческим и финансовым учетом: финансовый учет есть контрольный по природе своей, и поэтому его информация об имущественном комплексе организации самоценна независимо от целей управления.^[48] Этот учет ведется ради учета, а посему рассчитан на всю совокупность пользователей, тогда как в управленческом учете на первый план выдвигаются нужды управления, а собственно учет играет роль хоть и важного, но всего лишь инструмента.

Существующие методологические различия между отечественными положениями по бухгалтерскому учету и стандартами МСФО можно разделить на **три группы:**

это объекты и процедуры, при проведении бухгалтерского учета которых различия между российскими и зарубежными положениями не имеют принципиального значения. Например, методика и порядок начисления амортизации. При том что различные подходы к начислению амортизации приводят к весьма существенным различиям в выведении финансового результата и различиям в структуре баланса в отдельном отчетном периоде (это необходимо учитывать при трансформации отчетности), эти несоответствия все же не имеют под собой объективных различий, позволяющих говорить о превосходстве того или иного подхода;

это объекты и процедуры, которые в отечественном бухгалтерском учете не выделены должным образом, или не раскрыты так, как это осуществлено в МСФО. Например: порядок отражения в учете различных резервов, в том числе по сомнительным долгам, по ценным бумагам и прочие. Конечно, в российском учете существует такая категория, но очень редко применяется на практике. Необходимо напомнить, что при составлении резервов необходимо помнить об осмотрительности (большого акцента в сторону убытков и обязательств, чем прибылей и активов). При трансформации отчетности по подобным обстоятельствам, несмотря на кажущуюся сложность подобной процедуры, экономическое содержание статей и всего отчета в целом чаще всего не меняется и сводится к корректировке финансового результата;

в эту группу можно отнести существенные различия между требованиями МСФО и российскими стандартами, обусловленные отсутствием в отечественной практике учета тех или иных учетных объектов или применении учетных процедур, не согласующихся по существенным моментам с положениями МСФО. Различия эти достаточно сложно устранить при трансформации отчетности, так как требования российских стандартов и МСФО для подобных объектов и процедур могут значительно отличаться друг от друга.

Имеются и концептуальные различия. Хотя в России существуют требования к ведению бухгалтерского учета, в основном совпадающие с так называемыми концепциями (принципами) западной бухгалтерии, однако в российской отчетности следование этим принципам не раскрывается, что, естественно, насторожит зарубежных партнеров. Рассмотрим каждый из таковых принципов отдельно, чтобы на примерах убедиться в справедливости сказанного.^[49]

Предпосылка о непрерывности деятельности. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами учета, составляется исходя из того, что предприятие не имеет намерения к ликвидации, то есть будет продолжать деятельность в обозримом будущем (в противном случае финансовая отчетность должна составляться на основании других принципов и используемые принципы

должны быть прозрачны). Российский пользователь не имеет уверенности в том, что финансовое положение и показатели, представленные в отчетности на конкретную дату, будут оставаться такими же, из-за чего сталкивается с дополнительным риском.

Сопоставимость. В соответствии с МСФО пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность различных предприятий с целью оценки их финансового положения, показателей деятельности и изменений в финансовом положении. В российских условиях (постоянное изменение положений учетной политики, налогового законодательства и высокой инфляции) финансовая отчетность, составленная за разные периоды с применением российской системы учета, не может считаться сопоставимой; кроме того, российская система учета не требует раскрытия содержания учетной политики, использованной при подготовке финансовой отчетности, изменений в этой политике и влияния таких изменений.

Принципы начисления. В соответствии с МСФО результаты операций и других событий учитываются в момент их возникновения (а не в момент, когда получаются или расходуются денежные средства или их эквиваленты), и отражаются в учетных регистрах и финансовой отчетности в тех периодах, к которым относятся. Таким образом финансовая отчетность, составленная в соответствии с принципом начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с платежами и получением денежных средств, но также и об обязательствах по оплате в будущем и о ресурсах, представляющих собой денежные средства, подлежащие получению в будущем, что делает ее полезной пользователям для принятия экономических решений.

Преобладание содержания над формой. Для МСФО важно, чтобы учетная информация верно отражала хозяйственные операции, а это предполагает их представление в соответствии с их содержанием и экономическим положением, а не просто в соответствии с их юридической формой. Ранее нами уже указывалось несоответствие в содержании событий хозяйственной жизни и их юридической формой,

хотя в отечественном учете предпочтение отдается именно последней в ущерб интересам производства.

Принцип осмотрительности. В российской системе учета потенциальные убытки не отражаются в финансовой отчетности до того момента, когда они не понесены (к потенциальным убыткам следует отнести вероятностные события вроде взыскания сомнительной дебиторской задолженности, или вероятный срок службы сооружений и оборудования, или предполагаемое количество претензий, которые могут быть предъявлены в соответствии с гарантийным обслуживанием). Международные стандарты требуют проявления осмотрительности при подготовке финансовой отчетности в отношении указанных случаев, где имеет место известная неопределенность.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) выделяют **две категории** элементов финансовой отчетности:

- характеризующие финансовое положение (бухгалтерский баланс и отчет об изменениях капитала);

- характеризующие результаты деятельности (отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств).

Пунктом 8 МСФО (IAS) 1 определяется полный комплект финансовой отчетности:

- баланс;

- отчет о прибылях и убытках;

- отчет об изменениях в собственном капитале, отражающий либо все изменения в собственном капитале, либо изменения в собственном капитале, отличающиеся от тех, которые возникают в результате операций с владельцами собственного капитала (акционерами);

- отчет о движении денежных средств;

- примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания.

Если провести сравнение обязательных компонентов финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО и требованиями российских стандартов, можно сделать следующие **выводы**:

Во-первых, в МСФО нет понятия «формы отчетности». Международные стандарты устанавливают требования к составу и порядку раскрытия информации в каждой из компонентных составляющих финансовой отчетности, а также подробно регламентируют порядок обозначения финансовой отчетности (п.п. 44–48 МСФО (IAS) 1). В российском бухгалтерском учете существуют общие требования к порядку составления бухгалтерской отчетности, а также утверждены формы бухгалтерской отчетности, действуют Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и Указания о порядке составления финансовой отчетности.

Во-вторых, в российской системе регулирования бухгалтерского учета и отчетности отчет о движении денежных средств и отчет о движении капитала выступают в качестве приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, тогда как МСФО рассматривают данные отчеты в качестве самостоятельных компонентов финансовой отчетности.

В-третьих, МСФО, в отличие от российской системы бухгалтерского учета, не устанавливают прямое требование об обязательном включении в состав отчетности аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации.

В-четвертых, МСФО предусматривают возможность составления двух вариантов отчета об изменениях капитала: отчет может отражать все изменения в капитале без исключения либо исключать операции с акционерами по вкладам в капитал и дивидендным выплатам.

В-пятых, российская система бухгалтерского учета для определенных категорий хозяйствующих субъектов (малых предприятий, некоммерческих организаций, общественных организаций (объединений)) предусматривают возможность представления бухгалтерской отчетности в сокращенном составе (п.п. 3 и 4 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности). МСФО такую зависимость не устанавливает.

Пункты 9 и 10 МСФО (IAS) 1 определяют, что многие организации помимо финансовой отчетности представляют также такие **документы**, как:

а) финансовые обзоры, в которых описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности организации, ее финансового положения и основных неопределенностей, с которыми она сталкивается;

б) прочие отчеты и официальные бюллетени.

Таким образом, как МСФО, так и российская система бухгалтерского учета позволяют организациям представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской (финансовой) отчетности, более подробно раскрывающую отдельные показатели отчетности либо сведения об организации, если такая информация может быть полезна заинтересованным пользователям отчетности.

Специальным стандартом – МСФО (IAS) 34 регулируются вопросы формирования и представления промежуточной финансовой отчетности. В нем не устанавливается периодичность составления промежуточной отчетности, определяя промежуточный период как «отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года», это решение относится к компетенции руководства организации.

МСФО определен минимально необходимый комплект промежуточной отчетности, который должен включать: сжатый баланс; сжатый отчет о прибылях и убытках; сжатый отчет об изменениях в собственном капитале; сжатый отчет о движении денежных средств; выборочные пояснительные примечания.

Элементами финансовой отчетности являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Именно здесь и кроется различие между российской и международной системой учета. В **российской системе** бухгалтерского учета баланс – это равенство пассивов и активов. В **международной системе** баланс – это равенство, где с одной стороны находятся активы, а с другой – сумма

обязательств и собственного капитала. Термин «пассивы» в международной практике не употребляется.

Рассмотрим различие в определениях элементов финансовой отчетности:

Активы. МСФО (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности) определяют активы как ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем. Российской системой бухгалтерского учета понятие «активы» не раскрывается. Согласно МСФО актив указывается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена. Признание актива не производится, когда были понесены затраты, исключающие вероятность притока будущих экономических выгод в организацию за пределами текущего отчетного периода. Такая операция требует признания расхода в отчете о прибылях и убытках.

Оценка. МСФО (п. 100 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности) предусматривают возможность использования следующих вариантов оценки: фактическая стоимость приобретения; восстановительная стоимость; возможная цена продажи или погашения; дисконтированная стоимость. В соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета, оценка имущества производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления.

Обязательства. МСФО (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности) определяют обязательства как текущую задолженность компании, возникающую из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов,

содержащих экономическую выгоду. В российских стандартах бухгалтерского учета это понятие не определено. Здесь необходимо напомнить, что к термину «обязательства» близко по смыслу термин «кредиторская задолженность». Кредиторская задолженность – существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды.

Капитал. Согласно МСФО (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности) **капитал** – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств. Российской системой бухгалтерского учета не создано четкого определения термина «капитал», но раскрывают значение данного понятия через характеристику его структуры. В российских нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, упомянуто, что в составе собственного капитала организации учитываются уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

Доходы. МСФО (п. 70 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности) определено это понятие как приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала. В российской практике понятие доходы раскрыто в п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации». Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расходы. В соответствии с МСФО (п. 70 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности) **расходы** – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в

форме оттока или истощения активов либо увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала. Согласно российским стандартам **расходы** – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Имеются также и базовые различия между МСФО и российской системой учета в отношении конкретных статей баланса.

Основные средства. Сроки службы основных средств, в течение которых производится начисление амортизации, в соответствии с международными стандартами учета допустимо самостоятельно определять руководству компании в зависимости от того, в течение какого периода предприятие предполагает их использовать. Кроме того, в соответствии с МСФО допустимо начислять амортизацию методом равномерного начисления, методом сокращающегося остатка или методом суммы единиц, причем выбор в пользу одного конкретного метода определяется его соответствием модели получения экономических выгод. Имеются и некоторые другие моменты.

Финансовые вложения. Международными стандартами учета допускается учитывать вложения в зависимости от их характера по (а) стоимости приобретения, (б) более низкой из покупной и рыночной стоимости или (в) стоимости переоценки.

Незавершенное производство (запасы). Международные стандарты учета требуют включать в состав незавершенного производства только: (а) затраты, непосредственно относящиеся к производству незавершенного продукта, (б) систематически относимые на производство постоянные и переменные общепроизводственные расходы, которые возникают при переработке материала в готовую продукцию. Общепроизводственные расходы включаются в стоимость незавершенного производства на основании среднего уровня производства. Не распределенные общепроизводственные расходы

отражаются как затраты периода, непосредственно не связанные с переработкой запасов в готовую продукцию.

Дебиторская задолженность. Международные стандарты требуют вести учет по моменту отгрузки, а также в отношении дебиторской задолженности, взыскание которой полагается сомнительным, создаются резервы, относимые на счет прибылей и убытков.

Денежные средства. В соответствии с МСФО остатки счетов в банках не включают в себя неликвидные или заблокированные остатки на счетах в банках, признавая в учете только средства, доступные для использования в текущих операциях. В международном учете не признаются денежными средствами краткосрочные инвестиции, которые конвертируются в течение 3 месяцев, тогда как в России подобное допустимо.

Акционерный капитал. Акционерный капитал согласно международным стандартам учета определяется как остаточная доля собственности в активах предприятия после вычета всех его обязательств. Выкупленные у акционеров акции отражаются в отчетности на контрактивном счете вместе с величиной акционерного капитала, но не как денежные средства.

Учет арендных обязательств. В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета аренда различается не на долгосрочную и краткосрочную, как принято в нашей стране, но как финансовый лизинг или текущая аренда, причем различие проводится следующим образом. **Финансовый лизинг** понимается как аренда, при которой арендатору передаются практически все риски и доходы, связанные с правом собственности на актив. Отсюда проистекают следующие **признаки** финансового лизинга:

передача права собственности на актив по окончании срока аренды;

право арендатора приобрести актив по цене, значительно меньшей, его текущей стоимости на дату заключения договора о продаже;

срок аренды включает в себя большую часть срока службы арендованного актива;

величина арендной платы на начало арендного периода превышает или равна стоимости арендованного актива.

Текущая аренда охватывает прочие виды аренды, не причисляемые к финансовому лизингу по своей экономико-правовой природе.

В соответствии с МСФО показано отражать в финансовой отчетности арендатора финансовый лизинг отражается как имущество и обязательство по наименьшей из текущей стоимости арендованного имущества и приведенной стоимости арендных платежей. Когда не предполагается передачи права собственности, срок службы арендуемого актива должен равняться наименьшей величине из срока службы арендованного актива и срока аренды. (Отметим, что применяемый метод начисления амортизации должен быть аналогичен методу, применяемому в отношении собственных амортизируемых активов.) Активы, сданные в финансовый лизинг, в отчетности арендодателя отражаются как дебиторская задолженность. Между тем активы, сданные в текущую аренду, должны показываться в балансе арендодателя в составе имущества предприятия.

Кредиторская задолженность. Краткосрочная кредиторская задолженность в международных стандартах расценивается как все кредиты банков и другие займы, погашение которых должно быть осуществлено в течение года с даты составления баланса. К долгосрочной задолженности МСФО относят кредиты банков и прочие займы, привлеченные на срок более одного года. По задолженности должны начисляться проценты, которые отражаются в отчетности как пассив.

Себестоимость реализованной продукции. Международные стандарты воспрещают рассматривать коммерческие расходы и (чаще всего) общехозяйственные расходы как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров, в силу чего эти издержки не включаются в себестоимость производства. В производственную себестоимость входят расходы, непосредственно связанные с доставкой

товаров покупателю, расходы по продаже товарной продукции, расходы по транспортировке приобретенных товаров, затраты на оплату труда и другие производственные расходы, понесенные в процессе обработки товаров до момента реализации.

Кроме производственных затрат в себестоимость производства полагается включать расходы по переработке (при условии, что они являются необходимыми для данной местности и в данных условиях, скажем – в марте на Аляске).

Стоимость приобретения включает в себя импортные пошлины, стоимость транспортировки и доставки и любые другие непосредственно относящиеся к приобретению затраты, не считая, однако, торговых скидок. К **расходам по переработке** относятся:

затраты, относимые к конкретным единицам производства, например, прямые;

затраты на оплату труда на основании метода начислений, прямые расходы по работам, переданным субподрядчикам;

производственные расходы, включая материалы, оцениваемые по чистой стоимости реализации;

другие общепроизводственные расходы, при наличии таковых, связанные с доставкой продукции и переработкой продукции.

Коммерческие и общехозяйственные расходы. Коммерческие расходы международными стандартами рассматриваются как затраты, понесенные в связи с получением заказов от покупателей и доставкой готовой продукции покупателям. **Сюда включаются:** расходы на рекламу, исследование рынка, зарплата персонала из службы сбыта, расходы по доставке и хранению готовой продукции как возникающие после завершения производства.

Аналогично коммерческим расходам **общехозяйственные издержки** представляют собой затраты за отчетный период и не относятся к производству конкретной продукции. К общехозяйственным расходам в соответствии с МСФО **следует относить** непроизводственные расходы, которые включают в себя затраты на содержание административного аппарата и различных технических

отделов, таких как бухгалтерия, отдел обработки данных и отдел кадров:

расходы по командировкам;

заработная плата работников непроизводственных подразделений;

налоги, которые не связаны непосредственно с производством, но учитываются при исчислении прибыли от основной деятельности (дорожные налоги, налоги на имущество и налог на превышение фонда заработной платы);

прочие расходы, обычно возникающие в ходе хозяйственной деятельности, но не относящиеся непосредственно к производственному процессу.

Затраты на вспомогательное производство. Затраты на вспомогательное производство представляют собой расходы, связанные с производством продукции, которая не относится к основной производственной деятельности. Эти расходы должны накапливаться включаться в себестоимость по мере фактического производства вспомогательной продукции. В отчете о прибылях и убытках по формату МСФО коммерческие расходы, общехозяйственные расходы и расходы по вспомогательному производству часто объединяются для отчетности под названием коммерческие и общехозяйственные расходы и в таком виде включаются в расчет финансового результата от основной деятельности.

Прибыли и убытки. Международными стандартами учета предписывается следовать принципу соответствия, из которого вытекает необходимость отражать затраты в периоде ожидаемого получения дохода. Поэтому налог на прибыль отражается в отчете о прибылях и убытках (в формате МСФО) после расчета прибыли и убытков от всей хозяйственной деятельности. На использование прибыли относятся расходы, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль. Дополнительно в отчете о прибылях и убытках отражается амортизация.

В завершение темы необходимо рассмотреть такой принципиально важный момент, как **процедурный аспект внедрения** МСФО. Специалисты склонны вычленять в процессе перехода к предоставлению

финансовой информации по международным стандартам **четыре этапа**.^[50]

Этап первый состоит в том, что определяются требования, выдвигаемые пользователями финансовой информации, поскольку именно это и будет определять метод внедрения. От бухгалтера требуется понять, каким образом в результате перехода на МСФО он сможет предоставлять более полную и точную информацию руководству (для нужд управленческого учета) в таких областях как:

- калькуляция себестоимости;
- рентабельность продукции;
- рентабельность компании;
- стабильность состояния компании;
- корпоративное планирование.

Этап второй состоит в разработке стратегических вариантов. Разработка стратегии невозможна без предварительного сбора информации о:

- а) системе отчетности компании, действующей в настоящее время;
- б) требованиях по пакету отчетности в системе МСФО;
- в) ресурсах, которые компания может выделить для перехода на МСФО;
- г) наличии средств – финансовых, технических и иных – для перехода на международные стандарты учета.

Следует помнить, что существуют два основных **метода составления отчетности** на основе МСФО. Во-первых, это метод корректировки предшествующих отчетных периодов, который обычно используется привлеченными со стороны бухгалтерами. Во-вторых, это метод параллельного ведения учета. Рассмотрим первый вариант. От компании требуется предоставить финансовую информацию в соответствии с требованиями российского законодательства в частную бухгалтерскую фирму, чтобы сотрудники последней разработали сценарий перевода данной информации в формат МСФО. Означенный процесс носит название трансформации финансовой информации.

Принято различать несколько **методов трансформации** (не путать с методами составления отчетности!).

Базовая трансформация представляет собой метод высокого уровня, который переводит в формат МСФО (с представлением в национальной валюте Российской Федерации) имеющуюся информацию, которая выдана в объеме, предусмотренном действующим российским законодательством.

Полная трансформация представляет собой метод учета изменений, осуществляемых при базовой трансформации (с представлением в национальной валюте Российской Федерации) в целях последующей корректировки отдельных счетов с привлечением первичной документации. О том, каковы подобные корректировки, можно судить по размещенным выше замечаниям, касающимся различий в составлении отдельных статей баланса по российскому стандарту и международной учетной практике.

Полная трансформация и корректировка с учетом гиперинфляции представляет собой метод, которым предусматривается еще более детальный и обстоятельный трансформационный процесс, благодаря чему удастся внедрить в отчетность финансовую информацию в формате МСФО (с представлением в национальной валюте Российской Федерации) вкупе с необходимыми корректировками в условиях высокого уровня инфляции в стране.

Полная трансформация в иностранной валюте представляет собой метод базовой трансформации с корректировкой, при котором имеет место конвертация национальной валюты в заранее выбранную иностранную валюту (евро, доллары США и т. д. – в зависимости от рынков, на которые выходит компания, осуществляющая переход на МСФО). Стоит отметить, что в международной практике чаще всего национальная валюта конвертируется при составлении отчетности не столько ради освоения новых рынков, сколько для получения возможности консолидации с иностранной компанией.

Теперь обратимся к такому методу составления отчетности на основе МСФО, как **метод параллельного ведения учета** (также

называется методом двойного ведения бухгалтерского учета). В случае применения означенного метода, компания будет отражать каждую операцию на момент ее совершения достаточно подробно таким образом, чтобы учетная система могла предоставлять информацию одновременно в двух форматах – как предусмотренном действующим российским законодательством, так и предусмотренном международными стандартами, то есть практикуется учет одновременно в двух системах.

Метод параллельного ведения учета допустимо внедрять на двух уровнях. Для учетной системы, где учет ведется преимущественно вручную, выгоден переход к предоставлению информации по МСФО поэтапно. Вот почему в данном случае целесообразно внедрение процесса в одной из учетных областей (как-то: основные средства, инвестиции, учет затрат, дебиторская задолженность покупателей, кредиторская задолженность поставщикам). Добавление новых зон учета разрешается исключительно после того как введены и начали исправно функционировать текущие зоны. Учетные зоны, не охваченные методом двойного учета, подлежат трансформации с использованием метода корректировки предшествующих отчетных периодов.

Для высоко компьютеризованных учетных систем оправдан выбор наиболее полного метода отражения, то есть применение метода двойного учета ко всей бухгалтерии. **Метод двойного учета** выгоден тем, что способствует скорейшему формированию и расширению возможностей системы управленческого учета для внутреннего пользования.

Однако стоит отметить, что метод корректировки предыдущих отчетных периодов легче в организации и контроле в сравнении с методом параллельного ведения учета, поскольку во втором случае для учетных нужд необходимы более ограниченные вводные данные. Вдобавок трансформация по этому методу осуществляется почти исключительно силами внешних консультантов, тесное сотрудничество с которыми неизбежно: отчетность по международным стандартам необходима более внешним пользователям, а те, в свою очередь, склонны требовать заключения независимых аудиторов.

На этом оставим рассмотрение второго этапа перехода на МСФО. **Этап третий** заключается в выборе предпочтительного варианта и составлении оптимального плана внедрения. Выбор приемлемого варианта обусловлен не единственно удобством использования трансформированной учетной системы, но еще и сопутствующими затратами. План внедрения выбранного варианта должен включать в себя список требований по необходимым ресурсам, в том числе компьютерному оборудованию, программному обеспечению, внутреннему персоналу, сторонним консультантам (бухгалтерам-аудиторам).

После утверждения плана внедрения высшим руководством компании (советом директоров) в фирме создается внедренческая команда, в составе которой будут назначены ответственные за реализацию проекта лица, наделенные необходимым перечнем полномочий, в первую очередь:

- контролер для осуществления общего контроля (он же координатор проекта);

- контактное лицо для связи с внешними консультантами;

- эксперт по информационным технологиям для осуществления закупок и освоения аппаратных средств и программного обеспечения;

- главный бухгалтер;

- финансовый директор (во многих небольших компаниях данная должность отсутствует, поскольку ее функции выполняются главным бухгалтером).

Сторонние специалисты, которые могут быть привлечены для оказания содействия в процессе внедрения:

- российский дипломированный аудитор;

- крупная бухгалтерская фирма, имеющая богатый опыт международного учета;

- консультант по информационным технологиям;

- финансовый консультант.

Ключевым условием успеха при выборе оптимального сценария для перехода на международные стандарты финансового учета является

измеримость целей. Цели должны быть измеримыми в силу того обстоятельства, что в противном случае окажется затруднительным обобщить ожидаемые преимущества, полученные в результате сделанных вложений, и непосредственно контролировать выполнение поставленной цели. В этой связи необходимо:

- однозначно определить конечную цель;
- обеспечить постоянную и эффективную связь между внедренческой командой компании и взаимодействующими с ней внешними консультантами;
- измерить в стоимостном выражении продуктивность внедрения.

Заключительный, **четвертый этап** состоит непосредственно во внедрении плана. На этом этапе центральную роль играет координатор проекта, в обязанность которому вменяется контролировать ход внедрения международных стандартов, обеспечивать равномерность выполнения работы с соблюдением сроков по плану и выполнять функции посредника в трениях между различными группами внутри команды внедрения. Координатор составляет текущие отчеты о ходе выполнения работ на всех фазах внедрения, каждый из которых регулярно представляется совету директоров.

Продвинутый, грамотно составленный план обязательно включает в себя наряду с прочими **пунктами**:

- обучение персонала бухгалтерской и финансовой службы;
- создание рабочего (расширенного) плана счетов;
- разработку новых принципов построения аналитического учета;
- разработку технологий ввода данных и редактирования;
- новый подход к администрированию и обслуживанию информационной системы (включая меры безопасности – в том числе такие, как контроль доступа к данным);
- утверждение в учетной политике организации способов заполнения форм финансовой отчетности.

Глава 5. Аудит бухгалтерской отчетности

5.1. Аудиторская деятельность и ее виды

Аудит (аудиторская деятельность) – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей, а так же оказанию сопутствующих услуг.

К сопутствующим аудиту услугам **относятся:**

ведение, постановка и восстановление бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

бухгалтерское, налоговое, управленческое и правовое консультирование;

анализ хозяйственной деятельности, компьютеризаций учета, обучение и подготовка кадров;

внутренний аудит, то есть деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей и прочие.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать по принципу совместимости с проведением аудита. К услугам, не совместимым с проведением у предприятия аудиторской проверки с выдачей аудиторского заключения **относятся:**

ведение бухгалтерского учета;

восстановление бухгалтерского учета;

составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Задачами аудита является:

установление фактического наличия актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности на отчетную дату;

подтверждения принадлежности аудируемому лицу актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности на определенную дату;

проверить отношение к деятельности аудируемого лица хозяйственной операции или события, имевшего место в течение соответствующего отчетного периода;

подтвердить отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий нераскрытых статей учета;

установления полноты отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

проверка точности отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесения доходов или расходов к соответствующему отчетному периоду;

объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проведении аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, других форм отчетности и достоверности данных пояснительной записки. При этом **определяются:**

полнота отражения активов и пассивов в бухгалтерском балансе;

правильность исчисления и отражения балансовой и налогооблагаемой прибыли;

подтверждения отраженных в бухгалтерском учете и отчетности хозяйственных операций и фактов хозяйственной жизни первичными документами;

соблюдение предприятием учетной политики и соответствие самой учетной политики нормативным документам;

соответствие данных синтетического и аналитического учета;

правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

разграничение текущих затрат и вложений.

Аудит можно подразделить на обязательный и инициативный.

Инициативный аудит – это аудит, который проводится по решению руководства предприятия и его учредителей.

Обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций или индивидуального предпринимателя.

В соответствии Федеральным законом «О бухгалтерском учете» аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организаций (в случае, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту) входит в состав годовой бухгалтерской отчетности.

В ст. 7 Федерального закона от 07.08.2001 г. N 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» приведен **перечень** таких предприятий. К ним относятся:

открытые акционерные общества;

кредитные организации, страховые организации или общества взаимного страхования, товарные или фондовые бирже, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные фонды, источники образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

организации или индивидуального предпринимателя, объем выручки, которых составляет за один год превышает в 500 тысяч раз (50 миллионов рублей) установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз (20 миллионов рублей) установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности не превышают по выручке – 50 млн. рублей, активов – 20 млн. рублей;

обязательный аудит в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен федеральным законом.

Обязательный аудит может проводиться только аудиторскими организациями. При проведении обязательного аудита в организациях, в

уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта РФ составляет не менее 25 %, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам проведения открытого конкурса. Порядок проведения таких конкурсов утверждено постановлением Правительства РФ от 12 июня 2002 г. N 409.

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При проведении обязательного аудита организации, проводящие аудит обязаны страховать риск ответственности за нарушение договора.

При выборе аудиторской организации **следует обратить внимание** на выполнение следующих условий:

наличие лицензии на право заниматься этим видом деятельности;

соблюдение принципа независимости аудиторской фирмы (ее руководителей и должностных лиц, аудиторов) от организаций-заказчиков (ее руководителей и должностных лиц, отвечающих за соблюдение требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности, и их близких родственников);

наличие достаточного числа сотрудников-аудиторов для проведения аудиторской проверки организаций соответствующего размера;

наличие у аудиторской организации договора страхования риска ответственности за нарушение договора на аудиторскую проверку;

наличие положительных рекомендаций от других клиентов и отсутствие претензий к аудиторской фирме от клиентов, налоговых и лицензирующих органов

Аудиторская организация, которая будет проводить обязательный аудит в организации должна быть **утверждена общим собранием собственников**:

в акционерном обществе – общим собрании акционеров (ст. 86 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об акционерных обществах»);

в обществах с ограниченной ответственностью – общим собранием участников (о чем см. подп. 10 п. 2 ст. 33 Федерального закона от 08 февраля 1998 г. N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

5.2. Организационные документы в аудиторской проверке

Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита – завершающий этап предварительного планирования аудита. Оно составляется аудиторской организацией в ответ на приглашение провести аудиторскую проверку. Перед этим квалифицированные сотрудники аудиторской фирмы должны оценить особенности и условия деятельности потенциального клиента.

Письмо-обязательство направляется непосредственно руководителю организации, пригласившего аудиторскую фирму, до заключения договора на аудиторскую проверку. Оно должно включать условия аудиторской проверки, обязательства аудиторской организации, обязательства проверяемой организации.

В условиях аудиторской проверки **содержатся:**

объект и цель аудита;

порядок проверки филиалов и подразделений, расположенных в отделении от головной организации;

законодательные акты, на основании которых проводится аудит.

Обязательства аудиторской фирмы **включают:**

соблюдение аудиторской тайны;

предоставление в установленные договором сроки письменного отчета об обнаруженных существенных ошибках в бухгалтерском учете;

предоставление в установленные договором срок заключения о достоверности или недостоверности бухгалтерской отчетности;

обеспечения достижения цели аудита.

Обязательства организации-клиента и ее клиентов:

- предоставить все необходимые для проверки документы;
- направить дебиторам и кредиторам письма и подтверждения (неподтверждении) соответствующей задолженности;
- обеспечить доступ к компьютерной базе данных;
- предоставлять все разъяснения по вопросам, возникающим у аудиторов во время проведения проверки.

После этого подписывается договор на осуществление аудиторских услуг. Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

По результатам проверки достоверности показателей бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна выдать заключение.

Аудиторское заключение – это официальный документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству. Оно предназначено для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определяется федеральным правилом (стандартом) N 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации N 696 от 23 сентября 2002 г..

Достоверность во всех существенных отношениях – это степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая дает возможность пользователям этой информации делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности предприятия, подлежащего аудита, а так же его имущественном и финансовом положении.

Заключение аудиторской фирмы – обязательный элемент бухгалтерской отчетности для предприятий, подлежащих обязательному аудиту.

Аудиторское заключение составляется на русском языке, стоимостные показатели указываются в валюте Российской Федерации. Исправления не допускаются. Аудиторская фирма предоставляет аудиторское заключение только предприятию – заказчику в установленном количестве экземпляров в обусловленные сторонами сроки. К нему прилагаются бухгалтерская отчетность с соответствующей пометкой аудитора.

Аудиторское заключение представляет собой единый документ, который обязательно должно иметь следующую **структуру:**

- наименование;

- адресат;

- сведения об аудиторской организации (организационно-правовая форма и полное наименование, место нахождения, номер и дата свидетельства о регистрации, номер и дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, срок действия лицензии, членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении);

- сведения об аудируемом лице (организационно-правовая форма и полное наименование, место нахождения, номер и дата свидетельства о регистрации, номер и дата предоставления лицензии на осуществляемые виды деятельности);

- вводная часть;

- часть, описывающая объем аудита;

- часть, содержащая мнение аудитора;

- дата аудиторского заключения;

- подпись аудитора.

Аналитическая часть аудиторского заключения – это отчет аудиторской фирмы (аудитора) предприятию-клиенту, **включающая в себя:**

- название части;

- кому адресована аналитическая часть;

- наименование аудируемого предприятия;

- объект аудита;

общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности;

общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственной операции.

В соответствии с положением федерального правила (стандарта) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», аудиторское заключение может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

Безоговорочно положительное заключение говорит о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Все другие заключения, не являющиеся безоговорочно положительными, являются модифицированными. Это может произойти при возникновении следующих **факторов:**

не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечь внимание пользователей к какой-либо ситуации;

влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Аудиторская фирма может отказаться от выражения безоговорочно положительного мнения, если имеет место хотя бы одно из следующих **обязательств:**

ограничение объема работы аудитора;

разногласия с руководством по поводу допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мнение с оговоркой выражается в случаях, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, при этом разногласия с руководством не настолько существенны, что бы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения

Если же ограничение объема аудита настолько существенно, что аудитор не может получить достоверные и достаточные доказательства, имеет место **отказ от выражения мнения.**

В случае, когда влияние какого-либо разногласия настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, и аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, что бы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности, выражается **отрицательное мнение.**

Существует понятие «заведомо ложное заключение». В п. 1 ст. 11 Закона «Об аудиторской деятельности» сказано, что **заведомо ложное аудиторское заключение** – это аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащим содержанию документов, предоставленным для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признаваться таковым только по решению суда.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет к следующей **ответственности:**

для аудиторской организации – аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности;

для лица, подписавшего такое заключение – аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности.

В настоящее время никакой ответственности за уклонение от проведения обязательного аудита не предусмотрено. Как уже было написано ранее, аудиторское заключение является неотъемлемой частью годовой бухгалтерской отчетности. Поэтому налоговики могут оштрафовать организацию, которая подлежит обязательной аудиторской проверке за отсутствие аудиторского заключения. Согласно п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ, за непредставление документов, предусмотренных Налоговым кодексом или другими законодательными

актами о налогах и сборах в установленные сроки, влечет к штрафу 50 рублей на юридическое лицо и 300–500 рублей на должностное лицо.

Литература

Арутюнова О.Л. Первичные учетные документы и бухгалтерская отчетность. – М.: Эксмо, 2005.

Базарова А.С. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения // www.interkom-audit.ru [эл. ресурс]

Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. – М.: Бухгалтерский учет, 2006.

Богомолов А.М. Внутренний аудит. – М.: Изд-во ПРИОР, 2002.

Бреславцева Н.А., Медведева О.В., Нор-Аревян Г.Г. Бухгалтерское дело. – М.: Приор-издат, 2004.

Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета. – М.: Экзамен, 2005.

Верещагин С.А., Сазонтов С.Б. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Информцентр XXI века, 2004.

Викулин А.Ю., Узденов Ш.Ш. Финансово-экономический словарь законодательно определенных терминов. – М.: Дело, 2002.

Все положения по бухгалтерскому учету. – М.: ГроссМедиа Ферлаг, 2006.

Инвентаризация: бухгалтерская и налоговая. /Под ред. Г.Ю. Касьяновой. – М.: Информцентр XXI века, 2008.

Лакеев К. Переход к международным стандартам финансового учета // <http://www.gaap.ru> [эл. ресурс]

Маренков Н.Л. Ревизия и контроль. – Ростов-н/Д.: Феникс, 2004.

Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета. – М.: Омега-Л, 2007.

Никитина С. Учет прибыли (Консалтинговая группа РУНА) // www.klerk.ru [эл. ресурс]

Ноубс К. Карманный словарь-справочник бухгалтера. – М.: Аудит, 1997.

Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. – М.: ИНФРА-М, 2006.

Соколов Я.В. Парадоксы бухгалтерской отчетности // <http://www.elitarium.ru> [эл. ресурс]

Соколов Я.В., Пятов М.Л. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. – М.: Юнити, 1998.

Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 1991.

Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2007.

Шобонова М.Н. Методология формирования учетной политики // <http://busbook.narod.ru/method.html> [эл. ресурс]

Примечания

1

Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. С. 149.

2

Верещагин С.А., Сазонтов С.Б. Основные средства. – М.: Информцентр XXI века, 2004. С. 57–59.

3

Примечательно, что ПБУ 9/99 различает доходы на (а) выручку от продажи продукции и товаров и (б) поступления в результате оказания услуг и выполнения работ. Однако неверно будет предположить на основании данного текста, что выручкой надлежит считать исключительно доход с продаж (о чем см.: Богомолов А.М. Внутренний аудит. – М.: ПРИОР, 2002. С. 61).

4

Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. – М., 2006. С. 211

5

Лакеев К. Переход к международным стандартам финансового учета. – <http://www.gaap.ru> [эл. ресурс]

6

Бреславцева Н.А. и др. Бухгалтерское дело. – М., 2004. – С. 114

7

Инвентаризация: бухгалтерская и налоговая // Под ред. Г.Ю. Касьяновой – М: АБАК., 2008. С. 12–13.

8

Там же

9

Маренков Н.Л. Ревизия и контроль. – Ростов-н/Д.: Феникс, 2004. С. 307.

10

На разных предприятиях иерархическая структура субсчетов может быть различной, что справедливо в первую очередь в отношении тех компаний, которые отражают операции по сегментам (к ним приведенная здесь структура мало применима, о чем см.: Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. – М., 2006. С. 213)

11

Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета. – М., 2007. С. 116

12

Ноубс К. Карманный словарь-справочник бухгалтера. – М., 1997. С. 12

13

Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. – М., 2006. С. 237. По всей вероятности стремление бухгалтеров отождествлять пассивы с обязательствами исходит из подражания американской традиции, использующей не совсем корректный термин *liabilities* (о чем см.: Соколов Я.В., Пятов М.Л. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. – М., 1998. С. 29)

14

Соколов Я.В. Парадоксы бухгалтерской отчетности. – <http://www.elitarium.ru> [эл. ресурс]

15

В отношении акционеров срабатывает та же аналогия, на что обращает внимание Я.В. Соколов: они могут вложить деньги как в банк, так и в акции

16

Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. – М., 2006. С. 23

17

Обратим внимание на тот момент, что указанные здесь экологические платежи, несмотря на включение их в состав затрат, по природе близки к налоговым платежам, подробнее о чем см.: <http://busbook.narod.ru/ecopays.html>

18

Верецагин С.А., Сазонтов С.Б. Основные средства. – М., 2004. – С. 115–117

19

Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. – М., 2006. С. 203

20

Приемо-сдаточный акт заводится на технически сложные изделия и уникальную продукцию; приемо-сдаточная ведомость (приемо-сдаточный лист) заводится сразу на несколько видов продукции, выпущенных в течение недели

21

Комментарии к перечню расходов даются по: Базарова А.С. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения. – www.interkom-audit.ru [эл. ресурс]

22

Совсем недавно, до 1 января 2008 г. амортизируемым признавалось имущество со сроком полезного использования свыше 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей. Налоговое законодательство фактически «возродило» малоценку (класс малоценных и быстроизнашивающихся предметов, МБП), допустив особый учет для объектов со стоимостью в пределах от 10 до 20 тыс. рублей.

23

См. тж. п. 16 ст. 255 НК РФ.

24

Викулин А.Ю., Узденов Ш.Ш. Финансово-экономический словарь законодательно определенных терминов. – М., 2002, С. 81

25

Также пишется «гудвил», что является некорректной транслитерацией английского goodwill

26

Это утверждение не является открытием авторов, оно пришло из области точных наук. Вслед за «отцом двойной бухгалтерии» Л. Пачоли мы можем с известными оговорками признать тот факт, что счетоведение многое позаимствовало из точных наук.

27

Соколов Я.В. Парадоксы бухгалтерской отчетности. – <http://www.elitarium.ru> [эл. ресурс]

28

Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета. – М.: Омега-Л, 2007. С. 314.

29

ПБУ не затрагивает ту категорию плательщиков, к которой относятся кредитные, страховые организации и бюджетные учреждения.

30

Дается по: Никитина С. Учет прибыли (Консалтинговая группа РУНА) – www.klerk.ru [эл. ресурс].

31

Здесь и далее использован материал из: Соколов Я.В. Парадоксы бухгалтерской отчетности. – <http://www.elitarium.ru> [эл. ресурс]

32

Здесь, вслед за Я.В. Соколовым и М.Ю. Медведевым нужно добавить, что деньги в банке есть лишь дебиторская задолженность. И учитывая тот факт, что банки имеют тенденцию «лопаться», есть все основания сомневаться в том, что данная задолженность будет погашена

33

Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. С. 138

34

Здесь и далее по разделу использован материал: Шобонова М.Н. Методология формирования учетной политики. – <http://busbook.narod.ru/method.html> [эл. ресурс]

35

Текст дается по п. 3 ст. 6 указанного Закона

36

См. тж.: Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. – М: Бухгалтерский учет., 2006. С. 139

37

Это необходимо в первую очередь собственно бухгалтерской службе предприятия во избежание осложнений при исчислении налогооблагаемых баз (см.: Шобонова М.Н. Методология формирования учетной политики. – <http://busbook.narod.ru/method.html> [эл. ресурс])

38

Подробнее см.: Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. – М., 2007.

39

Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета. – М., 2005. – С. 44–46;
Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. – М., 1991. С. 148

40

Соколов Я.В., Пятов М.Л. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. – М., 1998. С. 29

41

Не следует путать долги организации, то есть сумму дебиторской задолженности, с долговыми обязательствами организации, то есть сумму кредиторской задолженности последней. Долги организации – это то, что разные лица должны фирме. См.: Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета. – М., 2005. С. 44–46

42

Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. – М., 1991. – С. 149

43

Причем фраза «находящиеся в пути» означает перемещение учетного объекта на транспорте, но никак не сам транспорт, числящийся на балансе организации и выполняющий какой-либо рейс. Такой транспорт обязательно относится к основным средствам.

44

Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета. – М., 2007.

45

Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. – М., 1991. С. 21;
Арутюнова О.Л. Первичные учетные документы и бухгалтерская отчетность. – М., 2005. С. 24–27

46

Здесь и далее в разделе использованы материалы: Лакеев К. Переход к международным стандартам финансового учета. – <http://www.gaap.ru> [эл. ресурс]

47

О чем подробнее см.: Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета. – М., 2007. С. 16–17

48

Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. – М., 2006. С. 6

49

Использованы примеры из: Лакеев К. Переход к международным стандартам финансового учета. С. 15–17 – <http://www.gaap.ru> [эл. ресурс]

50

Лакеев К. Переход к международным стандартам финансового учета. – <http://www.gaap.ru> [эл. ресурс]