

**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ
Кафедра финансового учета**

**Л.И. КУЛИКОВА, Е.Ю. ВЕТОШКИНА,
Ф.Н. АХМЕДЗЯНОВА, А.В. ИВАНОВСКАЯ,
А.Р. ГУБАЙДУЛЛИНА**

Финансовый учет и отчетность

Конспект лекций

Казань 2014

Печатается по рекомендации Института экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета

Куликова Лидия Ивановна, Ветошкина Елена Юрьевна, Ахмедзянова Флера Нафисовна, Ивановская Анна Валериевна, Губайдуллина Альбина Рамилевна.

Финансовый учет и отчетность: Конспект лекций. Казань: К(П)ФУ, 2014. – 154 с.

В конспекте лекций освещаются вопросы бухгалтерского финансового учета и формирования показателей бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами. Приведены основные положения по бухгалтерскому учету финансовых результатов, собственного капитала, долгосрочных инвестиций, основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, заработной платы, финансовых вложений, заемных средств, расчетов. Рассмотрены требования к составлению и представлению бухгалтерской финансовой отчетности, порядок формирования показателей бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений и пояснений к ним. Подготовленный материал можно изучать самостоятельно, проводя самоконтроль усвоения материала. Электронная версия курса: <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>

© Казанский (Приволжский) федеральный университет, 2014

© Л.И. Куликова, 2014

© Е.Ю. Ветошкина, 2014

© Ф.Н. Ахмедзянова, 2014

© А.В. Ивановская, 2014

© А.Р. Губайдуллина, 2014

Содержание

1. ЛЕКЦИЯ 1. СОДЕРЖАНИЕ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА	8
1.1. Бухгалтерский учет в информационной системе управления экономикой организации. Пользователи информации бухгалтерского учета.....	8
1.2. Основные принципы финансового учета	11
1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета в Российской Федерации. Организация финансового учета.....	12
1.4. Контрольные вопросы	13
1.5. Глоссарий	14
1.6. Рекомендуемые информационные ресурсы	14
2. ЛЕКЦИЯ 2. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	15
2.1. Понятие и состав финансовых результатов	15
2.2. Признание доходов и расходов по обычным видам деятельности.....	18
2.3. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности	21
2.4. Состав прочих доходов и расходов	22
2.5. Признание прочих доходов и расходов	24
2.6. Учет финансового результата от прочих доходов и расходов	25
2.7. Учет конечного финансового результата	26
2.8. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).....	27
2.9. Контрольные вопросы	28
2.10. Глоссарий	29
2.11. Рекомендуемые информационные ресурсы	29
3. ЛЕКЦИЯ 3. УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ.....	30
3.1. Сущность и составляющие собственного капитала	30
3.2. Учет уставного капитала акционерного общества	33
3.3. Учет резервного и добавочного капитала	34
3.4. Учет резервов.....	36
3.5. Контрольные вопросы	36
3.6. Глоссарий	37
3.7. Рекомендуемые информационные ресурсы	37
4. ЛЕКЦИЯ 4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ИСТОЧНИКОВ ИХ ФИНАНСИРОВАНИЯ	38
4.1. Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности.....	38

4.2. Понятие и виды вложений во внеоборотные активы и задачи их учета.....	39
4.3. Синтетический и аналитический учет вложений во внеоборотные активы.....	40
4.4. Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа	41
4.5. Учет затрат на капитальное строительство	42
4.6. Учет законченных капитальных вложений	43
4.7. Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций	44
4.8. Контрольные вопросы	45
4.9. Глоссарий	46
4.10. Рекомендуемые информационные ресурсы	46
5. ЛЕКЦИЯ 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	47
5.1. Общая характеристика и классификация основных средств	47
5.2. Оценка основных средств.....	52
5.3. Учет поступления и выбытия основных средств.....	54
5.4. Учет амортизации основных средств.....	56
5.5. Учет аренды основных средств	59
5.6. Контрольные вопросы	60
5.7. Глоссарий	60
5.8. Рекомендуемые информационные ресурсы	61
6. ЛЕКЦИЯ 6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	62
6.1. Общая характеристика нематериальных активов, их виды.....	62
6.2. Оценка нематериальных активов	65
6.3. Учет поступления и выбытия нематериальных активов	66
6.4. Учет амортизации нематериальных активов.....	67
6.5. Контрольные вопросы	69
6.6. Глоссарий	69
6.7. Рекомендуемые информационные ресурсы	69
7. ЛЕКЦИЯ 7. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	70
7.1. Понятие и классификация материально-производственных запасов.....	70
7.2. Оценка материально-производственных запасов.....	71
7.3. Учет поступления материалов	73
7.4. Учет продажи материалов	75
7.5. Контрольные вопросы	76
7.6. Глоссарий	76
7.7. Рекомендуемые информационные ресурсы	76
8. ЛЕКЦИЯ 8. УЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ	

ТРУДА	77
8.1 Принципы организации труда и его оплаты	77
8.2. Учет численности работников	79
8.3. Понятие рабочего времени, его продолжительность и учет	79
8.4. Формы, системы и виды оплаты труда	80
8.5. Порядок расчета заработной платы и доплат в соответствии с трудовым законодательством	81
8.6. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда	83
8.7. Контрольные вопросы	84
8.8. Глоссарий	85
8.9. Рекомендуемые информационные ресурсы	85
9. ЛЕКЦИЯ 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	86
9.1. Общая характеристика и состав финансовых вложений	86
9.2. Общие правила учета финансовых вложений.....	89
9.3. Оценка финансовых вложений	90
9.4. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.....	93
9.5. Учет выбытия финансовых вложений	94
9.6. Контрольные вопросы	94
9.7. Глоссарий	95
9.8. Рекомендуемые информационные ресурсы	95
10. ЛЕКЦИЯ 10. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ С ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ.....	96
10.1. Учет денежных средств	96
10.2. Понятие, состав и оценка дебиторской и кредиторской задолженности	99
10.3. Учет расчетов с подотчетными лицами	101
10.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	102
10.5. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	103
10.6. Контрольные вопросы	104
10.7. Глоссарий	104
10.8. Рекомендуемые информационные ресурсы	105
11. ЛЕКЦИЯ 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ	106
11.1. Кредиты и займы, их виды и отличия	106
11.2. Учет кредитов банка	107
11.3. Учет займов.....	108
11.4. Учет расходов по займам и кредитам	108

11.5. Контрольные вопросы	109
11.6. Глоссарий	109
11.7. Рекомендуемые информационные ресурсы	109
12. ЛЕКЦИЯ 12. КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ	110
12.1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в России	110
12.2. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	112
12.3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности, адреса и сроки ее представления	115
12.4. Контрольные вопросы	116
12.5. Глоссарий	117
12.6. Рекомендуемые информационные ресурсы	117
13. ЛЕКЦИЯ 13. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И МОДЕЛИ ЕГО ПОСТРОЕНИЯ ...	118
13.1. Значение и функции бухгалтерского баланса в рыночной экономике.....	118
13.2. Виды и формы бухгалтерских балансов, их классификация.....	119
13.3. Состав, классификация и оценка статей бухгалтерского баланса	123
13.4. Контрольные вопросы	125
13.5. Глоссарий	125
13.6. Рекомендуемые информационные ресурсы	125
14. ЛЕКЦИЯ 14. ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ.....	126
14.1. Показатели формы отчета о финансовых результатах, порядок их формирования. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с ПБУ 9/99 и 10/99.....	126
14.2. Базовая и разведенная прибыль, приходящаяся на одну акцию.....	127
14.3. Особенности формирования показателей отчета о финансовых результатах в торговых организациях	128
14.4. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с декларацией по налогу на прибыль.....	130
14.5. Контрольные вопросы	131
14.6. Глоссарий	131
14.7. Рекомендуемые информационные ресурсы	132
15. ЛЕКЦИЯ 15. ПРИЛОЖЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ	133
15.1. Отчет об изменениях капитала: содержание и порядок	

заполнения.....	133
15.2. Отчет о движении денежных средств: содержание и порядок заполнения.....	135
15.3. Контрольные вопросы	138
15.4. Глоссарий	139
15.5. Рекомендуемые информационные ресурсы	139
16. ЛЕКЦИЯ 16. ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ.....	140
16.1. Общие требования к пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	140
16.2. Раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	141
16.3. Контрольные вопросы	144
16.4. Глоссарий	145
16.5. Рекомендуемые информационные ресурсы	145
17. ЛЕКЦИЯ 17. ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ (ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА).....	146
17.1. Формирование сегментной отчетности	146
17.2. Раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах	150
17.3. Раскрытие информации в отношении ошибок, предшествующих отчетным периодам, исправленных в отчетном периоде	151
17.4. Контрольные вопросы	154
17.5. Глоссарий	154
17.6. Рекомендуемые информационные ресурсы	154

Содержание, принципы и назначение финансового учета

Аннотация. Данная тема раскрывает содержание, принципы и назначение финансового учета.

Ключевые слова. Бухгалтерский учет, финансовый учет, управленческий учет, принципы учета.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

1.1. Бухгалтерский учет в информационной системе управления экономикой организации. Пользователи информации бухгалтерского учета

1.2. Основные принципы финансового учета

1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета в Российской Федерации. Организация финансового учета

1.1. Бухгалтерский учет в информационной системе управления экономикой организации. Пользователи информации бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Основными этапами бухгалтерского учета являются: сбор, регистрация и обобщение информации.

Цель бухгалтерского учета определяется интересами пользователей информации. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяет, что *заинтересованными*

пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

Традиционно пользователи информации, формируемой в микроуровневой системе бухгалтерского учета, делятся на две основные группы: внутренние и внешние пользователи (рис.1.1).

Внутренние пользователи	Внешние пользователи		
	С прямым финансовым интересом	С косвенным финансовым интересом	Без финансового интереса
Собственники имущества организации Совладельцы имущества организации Администрация организации (совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители подразделений)	Кредитные учреждения Поставщики и подрядчики Арендодатели Работники организации	Правительственные органы Налоговые органы Страховые компании	Органы статистики Оценщики Аудиторские фирмы (аудиторы) Финансовые и налоговые консультанты Юристы

Рис. 1.1. Пользователи бухгалтерской информации

Исходя из потребностей определенных групп пользователей в получении информации формулируется **цель бухгалтерского учета**. Для внутренних пользователей информации цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной собственникам, совладельцам и руководству организации для принятия управленческих решений. Для внешних пользователей информации цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной для оценки финансового положения, финансовых результатов деятельности организации и изменений в финансовом положении организации.

Потребности заинтересованных пользователей определяют содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете. В зависимости от пользователей информации бухгалтерский учет подразделяется на управленческий и финансовый.

Финансовый учет предназначен для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентированной в основном на внешних пользователей: акционеров и других собственников имущества, инвесторов, кредиторов, органов государственной статистики и т.д. На основании этой информации производится оценка финансового положения, финансовых результатов деятельности организации и изменений в финансовом положении организации.

Финансовый учет обязателен для предприятия. Организация финансового учета осуществляется на основании положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» с использованием единого плана счетов бухгалтерского учета и системы двойной записи. Порядок ведения финансового учета регламентируется нормативными правовыми документами, утверждаемыми Министерством финансов РФ.

Финансовый учет охватывает все хозяйственные операции, осуществляемые в организации, путем сплошного, непрерывного и документального учета этих хозяйственных операций.

Основное содержание финансового учета заключается в следующем:

- измерение и отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности ликвидных активов организации (денежной наличности, краткосрочных финансовых вложений, дебиторской задолженности, полученных векселей, депозитов в банковские и другие вклады);
- определение авансированного (вложенного) собственного и заемного капитала и отражение его в отчетности;
- определение конечного финансового результата деятельности организации, реформация балансовой прибыли, учет реинвестирования прибыли, полученных и уплаченных дивидендов;
- оценка движения денежных потоков за отчетный период;
- разработка учетной политики организации;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации;
- оценка альтернатив финансовых вложений, контроль за рациональностью их осуществления, оценка финансового положения организации и определение возможностей его улучшения.

Управленческий учет предназначен для обеспечения соответствующей информацией прежде всего внутренних пользователей с целью контроля за производственно-хозяйственной деятельностью организации, для решения внутренних задач управления организацией, поиска и обоснования управленческих решений. Данные управленческого учета являются коммерческой тайной организации.

Ведение управленческого учета не обязательно для организации. Это определяется ее внутренними потребностями. Методика и организация

управленческого учета государственными органами не регламентируется. Он ведется по правилам, устанавливаемым самой организацией, с учетом специфики ее деятельности. Для организации управленческого учета может быть использована система счетов управленческого учета, разрабатываемая самой организацией. В управленческом учете могут быть не использованы счета.

Основное назначение управленческого учета сводится к следующему:

- определению фактической себестоимости продукции, работ и услуг и отклонений от установленных нормативов, стандартов, смет;
- определению финансовых результатов по реализованным изделиям или их группам, новым технологическим решениям, зонам реализации, центрам ответственности и другим позициям, по которым принимаются стратегические и тактические решения;
- определению оптимального соотношения затрат и результатов с целью принятия управленческих решений.

1.2. Основные принципы финансового учета

Принципы финансового учета подразделяются на принципы-допущения и принципы-требования.

Основные допущения при организации финансового учета:

- *допущение имущественной обособленности организации*: имущество и обязательства организации учитываются обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других организаций;
- *допущение непрерывности деятельности организации*: организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;
- *допущение последовательности применения учетной политики*: выбранная организацией учетная политика применяется последовательно - от одного отчетного года к другому, в рамках одной организации, а также группой взаимосвязанных организаций;
- *допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления)*: факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Основные требования при организации финансового учета:

- полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов

хозяйственной деятельности (требование полноты);

- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

- большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета в Российской Федерации. Организация финансового учета

Система нормативного регулирования финансового учета в Российской Федерации включает *четыре уровня*:

1-й уровень — законодательные акты, указы Президента РФ и постановления правительства, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации (ФЗ «О бухгалтерском учете», ГК РФ, НК РФ и др.);

2-й уровень — стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности (ПБУ);

3-й уровень — методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов РФ и других ведомств (в т.ч. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации);

4-й уровень — рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации (учетная политика организации).

Основными этапами финансового учета являются: сбор,

регистрация и обобщение информации.

Сбор и регистрация информации осуществляются путем документирования хозяйственных операций, производимых в организациях. Первичные документы обеспечивают бухгалтерскому учету сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организаций. Этап обобщения информации, содержащейся в первичных учетных документах, заключается в ее накоплении и систематизации в регистрах бухгалтерского учета с помощью бухгалтерских счетов и двойной записи. Информация о хозяйственных операциях, произведенных организацией за определенный период времени, из регистров бухгалтерского учета переносится в сгруппированном виде в бухгалтерские отчеты.

Состав и содержание учетных регистров определяется применяемой в организации формой бухгалтерского учета. В настоящее время большинство организаций используют автоматизированную форму учета с использованием компьютерной техники и готовых пакетов прикладных программ.

Организации могут разрабатывать самостоятельно формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности. Эти формы утверждаются для целей представления информации о своей деятельности филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенных на отдельный баланс), независимо от их места нахождения. Они должны содержать все основные показатели для последующего формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации в целом, финансовых результатах ее деятельности и движении денежных средств. Содержание форм внутренней бухгалтерской отчетности определяется особенностями деятельности организации: масштабом ее деятельности, организационной структурой управления, технологическими особенностями производственного процесса и т.д.

1.4. Контрольные вопросы

1. Основные цели и задачи финансового учета. Система нормативного регулирования финансового учета в России.
2. Принципы финансового учета.
3. Пользователи информации бухгалтерского (финансового) учета.

4. Содержание и объем информации, формируемой в рамках бухгалтерского (финансового) учета и в наибольшей степени интересной собственникам.

5. Сравнение экономических понятий «активы», «обязательства», «капитал», «доходы», «расходы» и «экономическая выгода», трактуемых МСФО и российскими стандартами учета.

6. Требования, предъявляемые к качеству бухгалтерской информации в РФ и по МСФО.

1.5. Глоссарий

Бухгалтерский учет - это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Пользователи информации, формирующейся в бухгалтерском учете - лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

1.6. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский (финансовый) учет. Практикум: Учебное пособие для вузов – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: 2012.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет. – 2012.
4. Презентация.

Учет финансовых результатов

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности бухгалтерского учета финансовых результатов организации.

Ключевые слова. Доходы, расходы, выручка, себестоимость, конечный финансовый результат.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 2.1. Понятие и состав финансовых результатов
- 2.2. Признание доходов и расходов по обычным видам деятельности
- 2.3. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности
- 2.4. Состав прочих доходов и расходов
- 2.5. Признание прочих доходов и расходов
- 2.6. Учет финансового результата от прочих доходов и расходов
- 2.7. Учет конечного финансового результата
- 2.8. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

2.1. Понятие и состав финансовых результатов

Финансовые результаты деятельности организации определяются как разница между полученными доходами и произведенными расходами, правила бухгалтерского учета которых установлены ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного

имущества) и (или) погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) .

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Некоторые поступления от других юридических и физических лиц не признаются доходами организации (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Поступления, не признаваемые доходами организации

№ п/п	Поступления
1	Суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей
2	По договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.
3	В порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг
4	Авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг
5	Задатка
6	В залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю
7	В погашение кредита, займа, предоставленного заемщику

Некоторое выбытие активов не признается расходами организации (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Выбытие активов, не признаваемое расходами организации

№ п/п	Выбытие активов
1	В связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.)
2	Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи
3	По договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.

Продолжение таблицы 2.2

№ п/п	Выбытие активов
4	В порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг
5	В виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг
6	В погашение кредита, займа, полученных организацией

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг. Организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими доходами исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения. Одни и те же доходы могут быть отнесены к доходам от обычных видов деятельности и к прочим доходам. Так, доходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации по договору аренды, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это является предметом деятельности организации, относятся к доходам от обычных видов деятельности. Если получение названных доходов не является предметом деятельности организации, то эти доходы относятся к **прочим доходам**.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации

по договору аренды, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это является предметом деятельности организации, относятся к расходам по обычным видам деятельности. Если предоставление в аренду активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации, то такие расходы относятся к *прочим расходам*.

2.2. Признание доходов и расходов по обычным видам деятельности

Выручка от обычных видов деятельности принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Условия признания выручки от продажи продукции и товаров, от выполнения работ, оказания услуг в бухгалтерском учете представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Условия признания в бухгалтерском учете выручки

№ п/п	Условия признания выручки
1	Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом
2	Сумма выручки может быть определена
3	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации
4	Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)
5	Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены следующие *условия*:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручки может быть определена;

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

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. Эта себестоимость формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, непокрытой оплатой).

Условия признания расходов в бухгалтерском учете представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4**Условия признания в бухгалтерском учете расходов**

№ п/п	Условия признания расходов
1	Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота
2	Сумма расхода может быть определена
3	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

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

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

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

2.3. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности

Под финансовым результатом от обычных видов деятельности понимается прибыль (убыток) от операций, являющихся предметом основной деятельности данной организации.

Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности исчисляется как разница между доходами (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и расходами от этих видов деятельности. Соответственно, разница превышения доходов над расходами определяется как прибыль, а разница превышения расходов над доходами — как убыток.

В Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности хозяйствующего субъекта и определения финансового результата предусмотрен *счет 90 «Продажи»*. На этом счете отражаются выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и другим работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);

- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и др.

Инструкцией по применению Плана счетов к счету 90 «Продажи» рекомендуется открывать следующие субсчета: 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-9 «Прибыль(убыток) от продаж».

Ежемесячно путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», и др. и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц, который заключительными оборотами в конце месяца списывается с субсчета 90-9 «Прибыль(убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»:

- Д-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» - на сумму прибыли;

- или Д-т 99 К-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» - на сумму убытка.

2.4. Состав прочих доходов и расходов

Прочими доходами являются поступления, отличные от доходов от обычных видов деятельности. К *прочим расходам* относятся расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности. Состав прочих доходов и расходов установлен ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», а также другими документами нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих доходов определяется в следующем порядке. Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в порядке, аналогичном порядку принятия к учету выручки от обычных видов деятельности. Названные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств иного имущества и (или) величине дебиторской

задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то поступления, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Величина прочих расходов для целей бухгалтерского учета определяется в следующем порядке. Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в порядке, аналогичном порядку принятия к бухгалтерскому учету расходов по обычным видам деятельности.

Вышеназванные прочие расходы принимаются к бухгалтерскому

учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, непокрытой оплатой).

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

2.5. Признание прочих доходов и расходов

Прочие доходы в виде арендной платы, лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора. *Эти доходы признаются при одновременном наличии следующих условий:*

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручки может быть определена;

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

Порядок признания прочих расходов аналогичен порядку признания расходов по обычным видам деятельности. *Условиями признания прочих расходов* в бухгалтерском учете являются следующие:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями

делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

2.6. Учет финансового результата от прочих доходов и расходов

Под *финансовым результатом от прочих доходов и расходов* следует понимать результат по всем операциям организации, отличный от операций по обычным видам деятельности. Этот финансовый результат определяется как разница между прочими доходами и прочими расходами. Соответственно, разница превышения доходов над расходами определяется как прибыль, а разница превышения расходов над доходами — как убыток.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для обобщения информации о прочих доходах и расходах и определения финансового результата предусмотрен *счет 91 «Прочие доходы и расходы»*. К этому счету могут быть открыты следующие субсчета: 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы», 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В течение отчетного года записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

2.7. Учет конечного финансового результата

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) хозяйствования коммерческой организации складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Формирование конечного финансового результата от всех видов доходов и расходов осуществляется **на счете 99 «Прибыли и убытки»**. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери), а по кредиту счета – прибыли (доходы) организации. Операции по счету 99 отражают нарастающим итогом с начала года.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»);
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц (в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»);
- начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций (в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»).

Конечный финансовый результат за отчетный период определяют сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки». Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации. Превышение дебетового оборота над кредитовым отражается в качестве сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли списывается в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

а сумма чистого убытка отчетного года списывается в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

2.8. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Величина нераспределенной прибыли организации находится в прямой зависимости от результатов успешной деятельности хозяйствующего субъекта. Для учета наличия и движения нераспределенной прибыли предназначен **счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**. К счету 84 могут быть открыты субсчета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

При **реформации баланса** сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Распределение прибыли на выплату дивидендов (доходов), формирование резервного капитала, увеличение уставного капитала производится в следующем за отчетном году на основании решения компетентного органа (общего собрания акционеров в акционерном обществе или собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью).

Нераспределенная прибыль отчетного года может быть направлена на выплату промежуточных дивидендов учредителям организации в течение года. Акционерное общество по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года может принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям. Решение о выплате дивидендов по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода. Общество с ограниченной ответственностью вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении части прибыли общества, распределяемой между участниками общества.

Сумма начисляемых к выплате дивидендов (в том числе и промежуточных) акционерам – физическим лицам, являющимся работниками организации, отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», юридическим лицам и физическим лицам, не являющимся работниками организации, по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Направления использования нераспределенной прибыли:

1) выплата дивидендов учредителям:

Д-т 84 К-т 70 - начислены дивиденды работникам организации;

Д-т 84 К-т 75 - начислены дивиденды прочим юридическим и физическим лицам;

2) на формирование резервного капитала:

Д-т 84 К-т 82 – произведены отчисления в резервный капитал;

3) на увеличение уставного капитала:

Д-т 84 К-т 75 – направлена прибыль на увеличение уставного капитала;

Д-т 75 К-т 80 – отражено увеличение уставного капитала;

4) корректировки в связи с изменением учетной политики или исправлением существенных ошибок прошлых периодов;

5) на развитие производства (внутренние записи по субсчетам к счету 84).

В том случае, если организация имеет непокрытый убыток, ***источниками его покрытия*** могут быть:

1) средства резервного капитала:

Д-т 82 К-т 84;

2) целевые взносы участников простого товарищества:

Д-т 75 К-т 84;

3) средства уставного капитала при доведении его размера до величины чистых активов: Д-т 80 К-т 84.

2.9. Контрольные вопросы

1. Нормативное регулирование формирования финансовых результатов.

2. Понятие доходов и расходов организаций и условия их признания (рассмотреть на конкретных практических ситуациях).

3. Приведите примеры, какие виды поступлений активов не признаются доходами. Объясните, почему.

4. При каких обстоятельствах понесенные организацией затраты трансформируются: в расходы организации; в отложенные расходы организации; в активы?

5. Выбытие отдельных видов активов не признается расходами. Почему?

6. Состав и порядок признания прочих доходов и расходов.

7. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов.

8. Понятие и учет конечного финансового результата.

9. В чем состоит суть реформации баланса?

10. Перечислите направления использования нераспределенной прибыли.

11. Перечислите источники покрытия непокрытого убытка.

2.10. Глоссарий

Доходы организации - увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Конечный финансовый результат - финансовый результат от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Расходы организации - уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Финансовые результаты деятельности организации - разница между полученными доходами и произведенными расходами, правила бухгалтерского учета которых установлены ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

2.11. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>

2. Бахолдина И.В., Голышева Н.И. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. – М.: Форум: НИЦ ИНФРА – 2013.

3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет. – 2012.

4. Презентация.

Учет капитала и резервов

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета капитала и резервов.

Ключевые слова. Уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, резервы.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 3.1. Сущность и составляющие собственного капитала
- 3.2. Учет уставного капитала акционерного общества
- 3.3. Учет резервного и добавочного капитала
- 3.4. Учет резервов

3.1. Сущность и составляющие собственного капитала

Собственный капитал представляет собой чистую стоимость имущества организаций, которая определяется как разница между стоимостью его активов (суммой имущества) и обязательств (суммой кредиторской задолженности).

Собственный капитал = Активы - Обязательства

В зависимости от источников образования собственный капитал организации подразделяется на авансированный (или первоначально инвестированный) и накопленный капитал. *Авансированный капитал* формируется собственниками организации. *Накопленный капитал* образуется в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации.

Авансированный капитал представляет собой сумму средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения

уставной деятельности организации. Порядок образования авансированного капитала определяется организационно-правовой формой предприятия, правами и ответственностью его собственников. Авансированный капитал может выступать в виде складочного капитала, уставного фонда или уставного капитала.

Складочный капитал образуется в хозяйственных товариществах. Хозяйственные товарищества создаются в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества). Величина складочного капитала определяется учредительным договором, подписанным всеми участниками. Складочный капитал является имущественной основой товарищества. Он не определяет долю участника в управлении товариществом, поскольку каждый участник полного товарищества обладает одним голосом на общем собрании независимо от его вклада. В товариществе на вере (коммандитном товариществе) вкладчики вообще не участвуют в голосовании. К моменту регистрации полного товарищества участники обязаны внести не менее половины своего вклада в складочный капитал. Остальная часть должна быть внесена участником в сроки, установленные учредительным договором.

Уставный фонд формируется в государственных и муниципальных унитарных предприятиях. Унитарным предприятием является коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепляемое за ней имущество. Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. В связи с этим уставный фонд предприятия определяет размер имущества, которым оно наделяется. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия. Размер уставного фонда унитарного предприятия определяется его уставом, с учетом требований закона о государственных и муниципальных унитарных предприятиях. До государственной регистрации предприятия его уставный фонд должен быть полностью оплачен собственником.

Уставный капитал образуется в хозяйственных обществах. Хозяйственные общества могут создаваться в форме акционерного

общества (АО), общества с ограниченной (ООО) или дополнительной ответственностью (ОДО). Уставный капитал ООО и ОДО определяется стоимостью вкладов его участников.

Уставный капитал АО составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Уставный капитал общества выполняет три основных функции. Во-первых, он является имущественной основой для деятельности общества, первоначальным (стартовым) капиталом. Во-вторых, образование уставного капитала позволяет определить долю (процент) участия каждого учредителя (участника) в обществе, поскольку этой доле соответствует количество голосов участника на общем собрании, а также размер его дохода. В-третьих, уставный капитал свидетельствует об определенной стоимости имущества, которым располагает общество. В соответствии с этим, уставный капитал выполняет гарантийную функцию для обеспечения интересов третьих лиц. Поэтому в законодательстве установлен минимальный размер уставного капитала общества. Так, размер уставного капитала закрытого акционерного общества должен быть не менее 100-кратного размера минимальной оплаты труда, а открытого акционерного общества - не менее 1000-кратной суммы минимального размера месячной оплаты труда на дату регистрации общества.

Накопленным капиталом являются добавочный, резервный капитал, а также нераспределенная прибыль организации.

Добавочный капитал - стоимость имущества, внесенного учредителями (акционерами) сверх зарегистрированного уставного капитала (эмиссионный доход), суммы, образующиеся в результате изменений стоимости внеоборотных активов при их переоценке, а также другие поступления.

Резервный капитал - часть накопленного капитала, выделяемого из прибыли организации, для покрытия возможных убытков и других потерь, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций. Величина резервного капитала и порядок его образования и использования определяется законодательством Российской Федерации и уставом организации.

Резервные фонды - отчисления от прибыли, имеющие целевое назначение для покрытия непредвиденных потерь, компенсации риска и других расходов, возникающих в процессе хозяйственной

деятельности организации.

Нераспределенная прибыль - часть прибыли организации, оставшаяся после уплаты налога на прибыль в бюджет и отвлечения средств за счет прибыли на другие цели.

3.2. Учет уставного капитала акционерного общества

Акционерным обществом (АО) признается коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удовлетворяющих обязательственные права участников общества (акционеров) по отношению к обществу.

Учредительным документом общества является устав, где должны содержаться сведения о размере уставного капитала общества. Все акции общества являются именными и при его учреждении должны быть размещены среди учредителей. Акции могут быть обыкновенными и привилегированными. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества.

Величина уставного капитала АО, принимаемая к бухгалтерскому учету и отражаемая в балансе, должна соответствовать учредительным документам общества. На счетах бухгалтерского учета величина уставного капитала остается неизменной. Она может быть изменена только после регистрации новой величины уставного капитала и проведения эмиссии новых акций, привлечения дополнительных взносов акционеров или новых акционеров.

Учет уставного капитала акционерного общества ведется на **счете 80 «Уставный капитал»**. В зависимости от состояния фактической задолженности акционеров по акциям уставный капитал АО целесообразно учитывать на следующих субсчетах: 80-1 «Объявленный капитал», 80-2 «Подписной капитал», 80-3 «Оплаченный капитал», 80-4 «Изъятый капитал».

Объявленный капитал представляет собой ту величину, которая зафиксирована в учредительных документах. Подписной капитал представляет собой сумму, на которую произведена подписка на акции. Оплаченный капитал – это суммы, фактически внесенные акционерами в момент подписки и позже. Изъятый капитал – это стоимость акций, изъятых из обращения путем выкупа их обществом у

акционеров.

Фактическое поступление сумм вкладов учредителей в оплату акций отражается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». При этом дебетуемые счета определяются в зависимости от вида ценностей, вносимых учредителями в уставный капитал в соответствии с учредительными документами.

3.3. Учет резервного и добавочного капитала

Резервный капитал – это часть накопленного капитала, выделяемого из прибыли организации, для покрытия возможных убытков и других потерь, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций.

На формирование резервного капитала используется нераспределенная прибыль. В акционерных обществах резервный капитал (фонд) формируется в соответствии с требованиями законодательства за счет ежегодных отчислений от прибыли, размер которых не должен быть менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом (но не менее 5% уставного капитала). В организациях других организационно-правовых форм резервный капитал может формироваться на добровольной основе согласно учредительным документам.

Направления использования резервного капитала:

- 1) погашение убытков;
- 2) выкуп акций и погашение облигаций общества при отсутствии иных средств.

Добавочный капитал организации представляет собой часть собственного капитала, который является общей собственностью всех участников организации. Добавочный капитал образуется в основном в процессе деятельности организации. Вместе с тем, он может быть сформирован и на этапе формирования уставного (складочного) капитала организации.

На этапе формирования уставного (складочного) капитала организации источниками образования добавочного капитала являются:

- суммы эмиссионного дохода акционерного общества, возникающие при продаже акций по цене выше номинальной стоимости;

- положительные курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, если стоимость имущества в виде вклада выражена в иностранной валюте.

Эмиссионный доход образуется в акционерных обществах, как при первичной эмиссии, так и при последующих эмиссиях акций при увеличении уставного капитала. Он определяется как разница между фактической ценой размещения акций и их номинальной стоимостью.

Курсовые разницы, образующие добавочный капитал, связаны с формированием уставного (складочного) капитала организации, вклад в который выражен в иностранной валюте. При этом курсовая разница определяется как разность между рублевой оценкой вклада учредителей в уставный капитал, указанной в учредительных документах, и рублевой оценкой суммы вклада, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату ее поступления.

Основным источником формирования добавочного капитала является **прирост стоимости основных средств по переоценке**. В настоящее время проведение переоценки основных средств является элементом учетной политики организации. Коммерческим организациям предоставлено право переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости не чаще одного раза в год (на конец отчетного года).

Добавочный капитал представляет собой разницу между текущей (восстановительной) стоимостью основных средств, определенной по результатам переоценки, и их первоначальной стоимостью. При проведении переоценки производится также перерасчет суммы накопленной амортизации.

Добавочный капитал организации может быть образован в результате последующей оценки нематериальных активов по текущей рыночной стоимости. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Средства добавочного капитала, которые образовались в результате ранее проведенной переоценки основных средств и нематериальных активов, могут быть использованы на погашение сумм снижения стоимости основных средств и нематериальных активов при проведении последующей переоценки.

Если в предыдущем периоде производилась дооценка объекта

основных средств, а в данном отчетном периоде его текущая (восстановительная) стоимость уменьшилась, то сумма уценки списывается в уменьшение добавочного капитала в пределах суммы ранее произведенной дооценки.

Аналогичным образом списываются средства добавочного капитала при последующем уменьшении стоимости нематериальных активов в результате переоценки.

3.4. Учет резервов

Организации формируют *два вида резервов*:

- оценочные резервы;
- оценочные обязательства.

Оценочные резервы предназначены для уточнения оценки статей активов в бухгалтерском балансе. Виды оценочных резервов:

- резерв под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14) – уточняет оценку запасов;
- резерв под обесценение финансовых вложений (счет 59) – уточняет оценку финансовых вложений;
- резерв по сомнительным долгам (счет 63) – уточняет оценку дебиторской задолженности.

Формирование оценочных резервов:

Д91/2 К14,59,63.

Восстановление излишне начисленных сумм оценочных резервов:

Д14,59,63 К 91/1.

Использование резерва по сомнительным долгам (списание безнадежной задолженности за счет ранее созданного резерва): Д63 К62.

Оценочные обязательства формируются в соответствии с требованиями ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Более подробно учет оценочных резервов и оценочных обязательств будет рассмотрен в последующих темах.

3.5. Контрольные вопросы

1. Назначение и функции уставного капитала.
2. Причины изменения размера уставного капитала организации и

отражение изменений на счетах бухгалтерского учета.

3. Назначение и учет резервного капитала.
4. Структура добавочного капитала и учет его изменений.
5. Понятие и виды резервов, формируемых организацией.

3.6. Глоссарий

Авансированный капитал - сумма средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения уставной деятельности организации.

Добавочный капитал - стоимость имущества, внесенного учредителями (акционерами) сверх зарегистрированного уставного капитала (эмиссионный доход), суммы, образующиеся в результате изменений стоимости внеоборотных активов при их переоценке, а также другие поступления.

Нераспределенная прибыль - часть прибыли организации, оставшаяся после уплаты налога на прибыль в бюджет и отвлечения средств за счет прибыли на другие цели.

Резервные фонды - отчисления от прибыли, имеющие целевое назначение для покрытия непредвиденных потерь, компенсации риска и других расходов, возникающих в процессе хозяйственной деятельности организации.

Резервный капитал - часть накопленного капитала, выделяемого из прибыли организации, для покрытия возможных убытков и других потерь, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций.

Собственный капитал - чистая стоимость имущества организаций, которая определяется как разница между стоимостью его активов (суммой имущества) и обязательств (суммой кредиторской задолженности)

3.7. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Бахолдина И.В., Гольшева Н.И. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. – М.: Форум: НИЦ ИНФРА – 2013.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет. – 2012.
4. Презентация.

Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и источников их финансирования.

Ключевые слова. Долгосрочные инвестиции, капитальное строительство, вложения во внеоборотные активы, хозяйственный способ строительства, подрядный способ строительства, оборудование, требующее монтажа.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 4.1. Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности
- 4.2. Понятие и виды вложений во внеоборотные активы и задачи их учета
- 4.3. Синтетический и аналитический учет вложений во внеоборотные активы
- 4.4. Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа
- 4.5. Учет затрат на капитальное строительство
- 4.6. Учет законченных капитальных вложений
- 4.7. Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций

4.1. Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности

Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности определены в Федеральном законе "Об инвестиционной деятельности"

в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений".

Согласно указанному закону, **инвестиции** - это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. Инвестиционной деятельностью является вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. Инвестиции в основные средства, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты являются капитальными вложениями.

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

4.2. Понятие и виды вложений во внеоборотные активы и задачи их учета

Вложения во внеоборотные активы представляют собой долгосрочные инвестиции. Понятие долгосрочных инвестиций приведено в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

Под **долгосрочными инвестициями** понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий

К объектам долгосрочных инвестиций из числа внеоборотных активов относятся, в частности, основные средства и нематериальные активы.

Видами вложений во внеоборотные активы являются:

- осуществление капитального строительства в форме нового

строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непромышленной сферы;

- приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

- приобретение земельных участков и объектов природопользования;

- приобретение и создание активов нематериального характера.

Задачи учета вложений во внеоборотные активы представлены в таблице 4.1.

Таблица 4.1

Задачи учета вложений во внеоборотные активы

№ п/п	Задачи учета
1	Своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам
2	Обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств
3	Правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов
4	Осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций

4.3. Синтетический и аналитический учет вложений во внеоборотные активы

Синтетический учет вложений во внеоборотные активы ведется на счете **08 "Вложения во внеоборотные активы"**. Счет активный, калькуляционный, предназначен для обобщения информации об инвестициях застройщика в основные средства, земельные участки, объекты природопользования, нематериальные активы и т.п.

К счету 08"Вложения во внеоборотные активы" могут быть открыты субсчета:

08-1"Приобретение земельных участков",

08-2"Приобретение объектов природопользования",
08-3"Строительство объектов основных средств",
08-4"Приобретение объектов основных средств",
08-5"Приобретение нематериальных активов",
08-8"Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" и др.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;

- по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости, которая определяется договором подряда.

4.4. Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа

К *оборудованию, требующему монтажа*, относятся оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав такого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

В том случае, если при строительстве объектов основных средств застройщик самостоятельно приобретает оборудование, требующее монтажа, с целью его установки в строящихся объектах, то до момента сдачи его в монтаж его учет ведется на счете 07 «Оборудование к установке». Поступившее в организацию оборудование, требующее монтажа, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 по фактической себестоимости приобретения. Расходы на приобретение оборудования складываются из:

- стоимости приобретения оборудования согласно документам

поставщика;

- транспортных расходов по доставке оборудования;
- заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и т.п.).

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается со счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Поступление оборудования, требующего монтажа, может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Заготовление и приобретение оборудования, требующего монтажа» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», субсчет «Отклонение в стоимости оборудования, требующего монтажа». По дебету счета 15 отражается фактическая себестоимость оборудования. Разница между стоимостью оборудования к установке по учетным ценам и фактической себестоимостью его приобретения отражается на счете 16. Такой порядок учета применяется, если транспортные и заготовительно-складские расходы составляют значительную величину. При невозможности списания на конкретное оборудование расходы по доставке оборудования и заготовительно-складские расходы включаются в состав затрат по капитальному строительству пропорционально стоимости оборудования, сданного в монтаж с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, числящегося в остатке на конец отчетного периода.

4.5. Учет затрат на капитальное строительство

Порядок учета затрат на капитальное строительство, а также затрат, связанных с монтажом оборудования, зависит от способа их производства - подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе капитальное строительство осуществляется силами специализированной подрядной организации. Функции заказчика(застройщика) выполняют уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица или сами инвесторы. Отношения между заказчиками и подрядчиками регулируются договорами подряда в соответствии с положениями главы 37

Гражданского кодекса РФ. По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны(заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При хозяйственном способе капитальное строительство осуществляется самой организацией-застройщиком без привлечения подрядчика. Учет затрат ведется также на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». На этом счете отражаются фактически произведенные застройщиком затраты.

4.6. Учет законченных капитальных вложений

К законченному строительству относятся принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке. Затраты застройщика (заказчика) по возведению объектов с начала строительства до ввода в эксплуатацию рассматриваются как незавершенные капитальные вложения (незавершенное строительство). Застройщик (заказчик) по завершении капитального строительства объекта и подписании с подрядчиком акта приемки законченного строительством объекта предъявляет законченный объект к приемке в эксплуатацию.

При приемке объекта строительства составляется акт приемки законченного строительством объекта (форма № КС-11). Акт применяется при приемке законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности (здания, сооружения, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) при их полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда(контрактом). Этот документ является основанием для окончательной оплаты всех

выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом).

Акт составляется в необходимом количестве экземпляров и подписывается представителями исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика или другим лицом, на это уполномоченным инвестором, а также членами приемочной комиссии. Оформление приемки производится заказчиком на основе результатов проведенных им обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, документов исполнителя работ, подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также заключений органов надзора.

Кроме того, окончание строительства объекта оформляется актом приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма № КС-14). Оформление приемки производится заказчиком и членами приемочной комиссии на основе результатов проведенных ими обследовании, проверок, контрольных испытаний и измерений, документов исполнителя работ, подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также заключений органов надзора.

Законченные строительством здания и сооружения, приемка в эксплуатацию которых оформлена в установленном порядке, зачисляются в состав основных средств. Основанием для этого является Акт о приеме-передаче здания (сооружения)(форма ОС-1а).

Принятие к учету объектов, законченных строительством, отражается записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в сумме фактической себестоимости завершеного строительством объекта.

4.7. Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций

Источники финансирования долгосрочных инвестиций делятся на собственные и привлеченные.

К **собственным источникам** относятся: нераспределенная прибыль, амортизационные отчисления, бюджетные средства на безвозвратной основе. **Привлеченными источниками** являются кредиты и займы, в том числе бюджетные кредиты, средства долевого участия в строительстве.

Наличие и использование нераспределенной прибыли отражается с применением субсчетов к сч. 84 «Нераспределенная прибыль».

Наличие и использование амортизации как источника финансирования капитальных вложений не находит отражения в учете. Степень использования данного источника можно определить, сопоставив накопленные обороты по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Бюджетные средства, полученные на безвозвратной основе, для финансирования капитальных вложений первоначально учитываются на счете 86 «Целевое финансирование». При выполнении условий предоставления данных средств они списываются на счет 98 «Доходы будущих периодов». После принятия на учет объекта капитальных вложений происходит постепенное списание доходов будущих периодов на прочие доходы по мере начисления амортизации.

Средства долевого участия: при долевом строительстве одна организация - головной застройщик по согласию всех участников строительства аккумулирует денежные средства для финансирования данного строительства с последующей передачей построенных объектов каждому участнику согласно его доле.

4.8. Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятий: «инвестор», «заказчик» и «подрядчик».
2. Что входит в понятие долгосрочные инвестиции? Поясните разницу в понятиях «капитальные вложения» и «долгосрочные инвестиции».
3. В чем заключаются особенности учета капитального строительства?
4. Каковы особенности учета оборудования, требующего монтажа?
5. Каков порядок учета законченных капитальных вложений?
6. Перечислите источники финансирования долгосрочных инвестиций и охарактеризуйте особенности их учета.

4.9. Глоссарий

Долгосрочные инвестиции - затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

Инвестиции - это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Инвестиционная деятельность - вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и(или) достижения иного полезного эффекта.

Оборудование, требующее монтажа - оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования.

Субъекты инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений - инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений.

4.10. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Бахолдина И.В., Голышева Н.И. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. – М.: Форум: НИЦ ИНФРА – 2013.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет. – 2012.
4. Презентация.

Учет основных средств

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета основных средств.

Ключевые слова. Основные средства, инвентарный объект, первоначальная стоимость, переоценка, амортизация, срок полезного использования.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 5.1. Общая характеристика и классификация основных средств
- 5.2. Оценка основных средств
- 5.3. Учет поступления и выбытия основных средств
- 5.4. Учет амортизации основных средств
- 5.5. Учет аренды основных средств

5.1. Общая характеристика и классификация основных средств

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются условия, представленные в таблице 5.1.

Определение основных средств, приведенное в ПБУ 6/01, предусматривает принятие к бухгалтерскому учету объекта в качестве основного средства, если этот объект приведен в состояние, пригодное для использования в производстве продукции (при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд), независимо от ввода его в эксплуатацию.

Таблица 5.1**Условия принятия актива в качестве основных средств**

№ п/п	Условия
1	Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование
2	Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев
3	Организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта
4	Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем

Активы, в отношении которых выполняются вышеперечисленные четыре условия признания актива в качестве основного средства, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Классификация основных средств представлена в таблице 5.2.

Классификация основных средств в разрезе их видов осуществлена в соответствии с ПБУ 6/01. Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств уточнено, что в составе основных средств учитываются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

В зависимости от степени использования в производственно-хозяйственной деятельности различают действующие, то есть находящиеся в эксплуатации, и недействующие. Недействующие основные средства могут находиться в запасе, в ремонте, в стадии

достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации или не консервации. Порядок консервации основных средств устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом на консервацию, как правило, переводятся основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства.

Таблица 5.2

Классификация основных средств

Признак классификации основных средств	Классификационные группы
1. Вид основных средств	1.1. Здания 1.2. Сооружения 1.3. Рабочие и силовые машины и оборудование 1.4. Измерительные и регулирующие приборы и устройства 1.5. Вычислительная техника 1.6. Транспортные средства 1.7. Инструмент 1.8. Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности 1.9. Рабочий, продуктивный и племенной скот 1.10. Многолетние насаждения 1.11. Внутрихозяйственные дороги 1.12. Капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) 1.13. Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств 1.14. Земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) 1.15. Прочие соответствующие объекты
2. Использование в производственно-хозяйственной деятельности	2.1. Действующие 2.2. Недействующие

Продолжение таблицы 5.2

Признак классификации основных средств	Классификационные группы
3. Имеющиеся у организации права на основные средства	3.1. Собственные 3.2. Находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении 3.3. Арендованные 3.4. Полученные в безвозмездное пользование 3.5. Полученные в доверительное управление
4. Погашение стоимости объектов основных средств	4.1. Амортизируемые 4.2. Неамортизируемые
5. Принадлежность к земле и способность к перемещению	5.1. Движимые 5.2. Недвижимые
6. Воздействие на предметы труда	6.1. Активные 6.2. Пассивные

В зависимости от имеющихся у организации прав на основные средства выделяются собственные основные средства, которые отражаются на балансе организации. Эти основные средства могут быть сданы в аренду, переданы в безвозмездное пользование, в доверительное управление. На балансе организации учитываются также основные средства, которые находятся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении. Арендowanными являются основные средства, полученные арендатором за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Объекты основных средств, полученные по договору текущей аренды, а также в безвозмездное пользование учитываются за балансом и отражаются в Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. Объекты основных средств, полученные на правах финансовой аренды (лизинга) в течение срока действия договора лизинга могут отражаться арендатором на его балансе исходя из условий договора.

Исходя из возможностей погашения стоимости основные средства подразделяются на амортизируемые и неамортизируемые. Неамортизируемыми являются те объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются. К ним, в частности, относятся земельные участки и объекты

природопользования.

В зависимости от принадлежности к земле и способности к перемещению основные средства подразделяются на движимые и недвижимые. К недвижимым основным средствам (недвижимости) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все объекты, которые связаны с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, леса и многолетние насаждения). Движимые основные средства – средства, не связанные с землей, которые имеют возможность перемещаться (машины и оборудование, транспортные средства).

Исходя из степени воздействия на предметы труда основные средства делятся на активные и пассивные. Активные основные средства непосредственно воздействуют на предметы труда в процессе производства (машины, оборудование, инструменты). Пассивные основные средства обеспечивают условия для нормального протекания процесса производства (здания, сооружения).

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. Например, в инвентарный объект подвижного состава автомобильного транспорта (автомобили всех марок и типов, автомобили-тягачи, прицепы, полуприцепы всех видов и назначений) включаются все относящиеся к нему приспособления и принадлежности. В стоимость автомобиля

включается стоимость запасного колеса с покрышкой, камерой и ободной лентой, а также комплекта инструментов.

Согласно ПБУ 6/01 при наличии у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

5.2. Оценка основных средств

Для целей бухгалтерского учета используются три вида оценки основных средств (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Виды оценок основных средств

Вид оценки	Пояснение
Первоначальная стоимость	Стоимость, по которой основные средства принимаются к бухгалтерскому учету
Текущая (восстановительная) стоимость	Сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта
Остаточная стоимость	Стоимость, по которой основные средства отражаются в бухгалтерском балансе

Первоначальная стоимость объектов основных средств формируется при их поступлении в организацию и зависит от способа приобретения (поступления).

Текущая (восстановительная) стоимость возникает в результате переоценки основных средств. Переоценка производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В бухгалтерском балансе основные средства показываются по **остаточной стоимости**, которая представляет собой разницу между первоначальной (или восстановительной) стоимостью объекта и

суммой накопленной амортизации.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление в соответствии с ПБУ 6/01 представлены в таблице 5.4.

Таблица 5.4

Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств

№ п/п	Состав затрат
1	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу)
2	Суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования
3	Суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам
4	Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств
5	Таможенные пошлины и таможенные сборы
6	Невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств
7	Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств
8	Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств

В фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 6/01. 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. Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

В соответствии с ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств. При переоценке определяется текущая (восстановительная) стоимость.

В случае принятия решения о проведении переоценки основных средств существует ряд правил проведения переоценки:

- переоценка проводится по группе однородных объектов основных средств;
- переоценки должны производиться с достаточной регулярностью.

На основании положений ПБУ 6/01 при принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

5.3. Учет поступления и выбытия основных средств

Основные средства могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях:

- приобретения, сооружения и изготовления за плату;
- внесения учредителями (участниками) в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получения по договору дарения (безвозмездно);
- приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами и др.

В любом случае бухгалтерский учет поступления основных средств ведется с использованием синтетического счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе субсчетов 08-1 «Приобретение

земельных участков», 08-2 «Приобретение объектов природопользования», 08-3 «Строительство объектов основных средств», 08-4 «Приобретение объектов основных средств». По дебету этого счета отражаются затраты, связанные с поступлением основных средств. При принятии основных средств к бухгалтерскому учету на основании надлежаще оформленных документов фактические затраты, связанные с приобретением основных средств, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях:

- продажи;
- прекращения использования вследствие морального или физического износа;
- ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передачи в виде вклада в уставный(складочный) капитал другой организации;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с выбытием основных средств, ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы».

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». По дебету этого субсчета отражается первоначальная стоимость

выбывающего объекта, а по кредиту – сумма накопленной амортизации. Применение субсчета «Выбытие основных средств» позволит осуществлять контроль за правильностью определения остаточной стоимости выбывшего объекта основных средств.

5.4. Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством амортизации. Амортизация начисляется по объектам основных средств, находящихся у организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления. Амортизационные отчисления производятся по объектам основных средств, переданным в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление.

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

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

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизационных отчислений отражается, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации. Дебетуемые счета определяются в зависимости от назначения соответствующих объектов основных средств (табл. 5.5).

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;

- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Таблица 5.5

Бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств

Дебет счета	Назначение объектов основных средств
20 «Основное производство»	По основным средствам основных производств горнодобывающей, нефтяной, химической, металлургической и других отраслей промышленности, где амортизационные отчисления являются прямыми расходами и в калькуляции себестоимости амортизация выделена самостоятельной статьей
23 «Вспомогательное производство»	По основным средствам вспомогательных производств, если расходы по обслуживанию и управлению этими производствами учитывают непосредственно на счете 23
25 «Общепроизводственные расходы»	По зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и инвентарю цеха (производства, участка)
26 «Общехозяйственные расходы»	По основным средствам общезаводского назначения
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	По основным средствам непромышленных, подсобных хозяйств, жилищно-коммунальных служб и т.п.
44 «Расходы на продажу»	По основным средствам торговых, посреднических и подобных им организаций

Выбранный способ начисления амортизации применяется по группе однородных объектов и не меняется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений. Начисление амортизационных отчислений производится ежемесячно в размере 1/12 исчисленной годовой суммы.

При линейном способе годовая сумма амортизационных

отчислений 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 амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

При применении способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений 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.

Начисление амортизации основных средств производится исходя из срока их полезного использования. Этот срок определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

В качестве измерителя срока полезного использования могут быть применены либо временной период, либо натуральный показатель объема работ. Временной срок определяется периодом, в течение которого использование объекта основных средств способно приносить экономические выгоды (доход) организации. При установлении временного периода могут быть учтены следующие факторы:

- ожидаемый срок использования объекта основных средств в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- ожидаемый физический износ, зависящий от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

- нормативно-правовые и другие ограничения использования этого объекта (например, срок аренды).

5.5. Учет аренды основных средств

Виды аренды основных средств:

- текущая;

- финансовая (лизинг).

Текущая аренда – это передача (получение) имущества за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Право собственности на имущество сохраняется за арендодателем, поэтому он учитывает предмет аренды на своем балансе (на счете 01 «Основные средства» или на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», если основное средство приобретено специально для сдачи в аренду), амортизирует его.

Доходы от передачи имущества в аренду отражаются на счете:

- 90 «Продажи» (если предоставление объектов основных средств за плату во временное пользование является предметом деятельности организации);

- 91 «Прочие доходы и расходы» (в остальных случаях).

Арендатор арендованный объект основных средств учитывает на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по стоимости, указанной в договоре аренды.

Арендная плата относится на затраты арендатора.

Лизинг – вид аренды, при котором арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю данное имущество за плату во временное владение и пользование.

Предмет лизинга является собственностью лизингодателя. Но договором лизинга может быть предусмотрено условие перехода предмета лизинга в собственность лизингополучателя, например, по истечении срока договора.

При принятии к учету предмета лизинга лизингодатель отражает его на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Предмет лизинга после передачи его лизингополучателю может учитываться на балансе лизингодателя или лизингополучателя в зависимости от условий договора лизинга. Амортизацию начисляет та сторона договора лизинга, на чьем балансе учитывается имущество.

5.6. Контрольные вопросы

1. Какие объекты признаются основными средствами? Приведите примеры.
2. Из каких затрат складывается первоначальная стоимость объектов основных средств при их принятии к учету?
3. Что собой представляет срок полезного использования основного средства?
4. Какие виды оценок основных средств предусмотрены ПБУ 6/01? Дайте их характеристику.
5. С чем связана необходимость переоценки объектов основных средств?
6. На каком счете фиксируется сумма увеличения стоимости объекта при его переоценке?
7. Какие способы начисления амортизации основных средств законодательно регламентированы для целей бухгалтерского учета?
8. Какое значение имеет выбор способа амортизации основных средств?
9. Нужно ли списывать с баланса полностью амортизированное основное средство?
10. Каким образом начисляется амортизация по переданным в аренду основным средствам?
11. Как амортизируются объекты основных средств стоимостью до 40 тыс. руб.?
12. В чем заключается разница между арендой и лизингом основных средств?
13. Определите порядок отражения на счетах бухгалтерского учета выбытия основных средств.

5.7. Глоссарий

Движимые основные средства – средства, не связанные с землей, которые имеют возможность перемещаться (машины и оборудование,

транспортные средства).

Инвентарный объект основных средств – это объект со всеми приспособлениями и принадлежностями; или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций; или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Неамортизируемые основные средства - объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются.

Недвижимые основные средства (недвижимость) - земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все объекты, которые связаны с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, леса и многолетние насаждения).

5.8. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
3. Погорелова М.Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2013.
4. Презентация.

Учет нематериальных активов

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета нематериальных активов.

Ключевые слова. Нематериальные активы, инвентарный объект, первоначальная стоимость, переоценка, амортизация, срок полезного использования, обесценение, деловая репутация.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 6.1. Общая характеристика нематериальных активов, их виды
- 6.2. Оценка нематериальных активов
- 6.3. Учет поступления и выбытия нематериальных активов
- 6.4. Учет амортизации нематериальных активов

6.1. Общая характеристика нематериальных активов, их виды

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) объект принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива, если одновременно выполняются условия, представленные в таблице 6.1.

Способность нематериальных активов приносить организации экономические выгоды в коммерческой организации определяется тем, что объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации.

Таблица 6.1*Условия принятия объекта в качестве нематериального актива*

№ п/п	Условия
1	Объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем
2	Организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем
3	Возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов
4	Объект предназначен для использования в течение длительного времени (срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев)
5	Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев
6	Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена
7	Отсутствие у объекта материально-вещественной формы

Право на получение экономических выгод, которые нематериальный актив способен приносить в будущем, должно быть обосновано наличием у организации надлежаще оформленных документов, которые подтверждают существование самого актива и права данной организации как результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. Такими документами являются патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.

При выполнении всех вышеприведенных условий к нематериальным активам относятся объекты, представленные в таблице 6.2.

Перечень нематериальных активов, приведенных в ПБУ 14/2007, опирается на положения части четвертой Гражданского Кодекса РФ «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации», в соответствии с которыми нематериальными

активами являются результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, которым предоставляется правовая охрана.

Таблица 6.2

Объекты, относящиеся к нематериальным активам

№ п/п	Перечень объектов
1	Произведения науки, литературы и искусства
2	Программы для ЭВМ, базы данных, исполнения фонограммы, сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач
3	Изобретения
4	Полезные модели, промышленные образцы
5	Селекционные достижения
6	Топологии интегральных микросхем
7	Секреты производства (ноу-хау)
8	Фирменные наименования
9	Товарные знаки и знаки обслуживания
10	Наименования мест происхождения товаров
11	Коммерческое обозначение
12	Деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части)

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Таким объектом признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. Кроме того, в качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности. Такими объектами могут быть кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт.

В качестве отдельного инвентарного объекта учитывается положительная деловая репутация.

6.2. Оценка нематериальных активов

Для целей бухгалтерского учета используются три вида оценки нематериальных активов (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Виды оценок нематериальных активов

Вид оценки	Пояснение
Фактическая (первоначальная) стоимость	Стоимость, определенная по состоянию на дату принятия нематериального актива к бухгалтерскому учету
Текущая рыночная стоимость	Сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости
Остаточная стоимость	Стоимость, по которой нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов формируется при их приобретении или создании. Этой стоимостью признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Текущая рыночная стоимость возникает в результате переоценки нематериальных активов.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы показываются по **остаточной стоимости**, которая представляет собой разницу между фактической (первоначальной) или текущей рыночной стоимостью объекта и суммой накопленной амортизации.

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

В соответствии с ПБУ 14/2007 коммерческая организация самостоятельно принимает решение о проведении переоценки группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости.

ПБУ 14/2007 установлено, что нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), принятыми Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

6.3. Учет поступления и выбытия нематериальных активов

Нематериальные активы могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях:

- приобретения за плату;
- создания самой организацией;
- внесения учредителями (участниками) в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получения по договору дарения (безвозмездно);
- приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами и др.

В любом случае бухгалтерский учет поступления нематериальных активов ведется с использованием синтетического счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета 08-5 «Приобретение нематериальных активов». По дебету этого счета отражаются затраты, связанные с поступлением нематериальных активов. При принятии активов к бухгалтерскому учету на основании надлежаще оформленных документов фактические затраты, связанные с приобретением нематериальных активов, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Приобретение нематериальных активов производится на основании договора об отчуждении исключительного права. По названному договору одна сторона (правообладатель) передается или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации в полном объеме другой стороне (приобретателю). По договору об отчуждении исключительного права приобретатель обязуется уплатить правообладателю предусмотренное договором вознаграждение.

Выбытие нематериального актива имеет место в случаях:

- прекращения срока действия права организации на результат

интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;

- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);

- прекращения использования вследствие морального износа;

- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;

- передачи по договору мены, дарения;

- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

- выявления недостачи активов при их инвентаризации;

- в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с выбытием нематериальных активов, ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы».

Для учета выбытия нематериальных активов к счету 04 «Нематериальные активы» может открываться субсчет «Выбытие нематериальных активов». По дебету этого субсчета отражается первоначальная стоимость выбывающего актива, а по кредиту – сумма накопленной амортизации.

6.4. Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации. Амортизационные отчисления по нематериальным

активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

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

Начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Амортизационные отчисления производятся в течение срока полезного использования нематериальных активов. Однако в некоторых случаях в связи с уникальностью нематериального актива определить его срок полезного использования не представляется возможным. ПБУ 14/2007 установлено, что нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. По таким нематериальным активам амортизация не начисляется. Вместе с тем по ним может быть проведено тестирование на предмет обесценения в порядке, предусмотренным МСФО.

Начисление амортизации нематериальных активов производится одним из следующих способов:

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

Выбор способа определения амортизации по нематериальному активу производится организацией исходя из расчета ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива.

6.5. Контрольные вопросы

1. Перечислить условия признания активов в качестве нематериальных. Привести примеры.
2. Раскройте виды оценки нематериальных активов и причины изменения их первоначальной стоимости.
3. Каковы источники поступления нематериальных активов в организацию? Как отражается поступление нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета?
4. Укажите особенности начисления амортизации по нематериальным активам в сравнении с основными средствами.
5. Как операции по выбытию нематериальных активов отражаются на счетах бухгалтерского учета.

6.6. Глоссарий

Остаточная стоимость – стоимость, по которой основные средства или нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе, которая представляет собой разницу между первоначальной (или восстановительной) стоимостью объекта и суммой накопленной амортизации.

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой объекты принимаются к бухгалтерскому учету.

Срок полезного использования – выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

6.7. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
3. Погорелова М.Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2013.
4. Презентация.

Учет материально-производственных запасов

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

Ключевые слова. Материально-производственные запасы, товары, готовая продукция, материалы.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 7.1. Понятие и классификация материально-производственных запасов
- 7.2. Оценка материально-производственных запасов
- 7.3. Учет поступления материалов
- 7.4. Учет продажи материалов

7.1. Понятие и классификация материально-производственных запасов

К *материально-производственным запасам* относятся следующие активы:

- используемые при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнения работ, оказания услуг;
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Таким образом, в зависимости от назначения материально-производственные запасы подразделяются на 3 основные группы:

- материалы;
- готовая продукция;
- товары.

Готовая продукция представляет собой конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Товары приобретаются или получаются от других юридических или физических лиц и предназначаются для продажи.

Материалы являются частью материально-производственных запасов, которые подразделяются по видам.

В ПБУ 5/01 установлено, что единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера запасов, порядка их приобретения и использования единицей учета запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

7.2. Оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы, как приобретенные (полученные) от других организаций, так и изготовленные силами организации, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость формируется при поступлении запасов в организацию и зависит от способа приобретения (получения).

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования включают, в частности, следующие затраты:

- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;

- затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором;

- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит).

Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

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

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

Применение одного из указанных способов производится по группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Оценка выбывших материалов **по себестоимости каждой единицы** запасов должна применяться организацией, если запасы используются в особом порядке и подлежат особому учету (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Оценка материально-производственных запасов **по средней себестоимости** производится по каждой группе (виду) запасов как частное от деления общей себестоимости вида запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам отчетного месяца.

Оценка запасов **по способу ФИФО** заключается в том, что запасы,

списываемые первые, оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При этом остаток на конец месяца оценивается по себестоимости последних по времени приобретений.

Для аналитического бухгалтерского учета материалов и учета материалов в местах хранения могут быть использованы учетные цены. В качестве учетных цен могут применяться следующие цены:

1) договорные цены. При использовании этих цен другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;

2) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;

3) планово-расчетные цены. В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв не создается по материалам, если предполагается, что готовая продукция, произведенная из них, будет продана по цене не ниже себестоимости.

7.3. Учет поступления материалов

Материалы являются составной частью материально-производственных запасов. Поступление материалов в организацию осуществляется в следующем порядке:

- при приобретении за плату;
- путем изготовления материалов силами организации;
- внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал

организации;

- получения организацией безвозмездно (включая договор дарения);
- поступления материалов в обмен на другое имущество;
- поступления материалов в результате ликвидации основных средств.

Для учета материалов используется синтетический счет **10 «Материалы»**, к которому могут быть открыты субсчета: 10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 10-3 «Топливо», 10-4 «Тара и тарные материалы», 10-5 «Запасные части», 10-6 «Прочие материалы», 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону», 10-8 «Строительные материалы», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

Отражение в бухгалтерском учете поступления материалов будет различным в зависимости от источников поступления и условий их получения.

Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает три основные составляющие:

- стоимость материалов по договорным ценам;
- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Порядок учета **транспортно-заготовительных расходов** зависит от принятого в организации варианта учета, предусмотренного учетной политикой.

Если поступившие материалы по ассортименту, количеству, качеству не соответствуют документам поставщика, то их приемку осуществляет комиссия и составляет акт о приемке материалов, служащий основанием для выставления претензии поставщику.

Материалы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету на забалансовый счет в оценке, предусмотренной в договоре:

- на счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» - материалы, которые поступили в организацию, но право собственности на них в силу различных причин

не перешло к организации;

- на счет 003 «Материалы, принятые в переработку» - давальческое сырье;

- на счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

- материалы, полученные в залог.

7.4. Учет продажи материалов

Продажа материалов оформляется путем выписки накладной на отпуск материалов на сторону (форма № М-15), которая составляется на основании договоров или других документов. При перевозке грузов автотранспортом оформляется товарно-транспортная накладная.

При отгрузке (отпуске) материалов для продажи определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляются и предъявляются ему к оплате расчетные документы (счета-фактуры, платежные документы).

При продаже материалов по дебету счета учета расчетов с покупателями и заказчиками в корреспонденции с кредитом счета учета прочих доходов учитываются суммы, подлежащие оплате покупателем (стоимость материалов по договорным ценам, включая налог на добавленную стоимость в размерах, установленных законодательством).

Одновременно отражаются по дебету счета учета расчетов другие суммы, подлежащие оплате покупателем и включенные в расчетные документы (расходы по транспортировке материалов, стоимость тары подлежащие уплате сверх договорной цены на материалы).

В случае образования задолженности за покупателями списываются в дебет счета учета прочих расходов:

- фактическая себестоимость материалов (при применении учетных цен - сумма стоимости материалов по учетным ценам и доля отклонений или транспортно-заготовительных расходов, относящихся к этим материалам);

- расходы по продажам, относящиеся к проданным материалам.

Оплаченная покупателем сумма отражается по дебету соответствующих счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов.

Аналитический учет расчетов с покупателями за отгруженные (отпущенные) им материалы должен вестись по каждому

предъявленному покупателю и заказчику счету.

7.5. Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте материально-производственные запасы как объект бухгалтерского учета.
2. Перечислите способы ведения аналитического учета материалов и субсчета к счету 10 «Материалы».
3. Охарактеризуйте способы оценки при выбытия материально-производственных запасов.
4. Какие забалансовые счета используются для учета материалов и в чем особенность при записях на них?
5. Как формируется и используется резерв под снижение стоимости материалов?

7.6. Глоссарий

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Материалы в пути – материалы, по которым на отчетную дату право собственности перешло к организации, имеются документы поставщика, но фактически не поступившие на склад.

Неотфактурованные поставки – материалы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы поставщика.

Товары – часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

7.7. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Карпова Т.П. Карпова В.В. Бухгалтерский учет: упражнения, тесты, решения и ответы – М. Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА – М, 2013.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
4. Презентация.

Учет заработной платы и расчетов по оплате труда

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета заработной платы и расчетов по оплате труда.

Ключевые слова. Заработная плата, расчеты по оплате труда, средний заработок, НДФЛ, страховые взносы, удержания, начисления.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 8.1 Принципы организации труда и его оплаты
- 8.2. Учет численности работников
- 8.3. Понятие рабочего времени, его продолжительность и учет
- 8.4. Формы, системы и виды оплаты труда
- 8.5. Порядок расчета заработной платы и доплат в соответствии с трудовым законодательством
- 8.6. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

8.1 Принципы организации труда и его оплаты

Установление государственных гарантий трудовых прав и свобод граждан, создание благоприятных условий труда регулируются трудовым законодательством России. Основные принципы организации труда и правового регулирования трудовых отношений базируются на общепризнанных принципах и нормах международного права и соответствуют Конституции РФ.

Принципы:

- свобода труда, включая право на труд;
- запрещение принудительного труда;

- запрещение дискриминации в сфере труда;
- защита от безработицы.

Трудовые отношения возникают на основании достигнутого соглашения между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции, подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка, обеспечении работодателем условий труда в соответствии с законодательством. Участниками трудовых отношений являются работник и работодатель. Работником может быть только физическое лицо, достигшее определенного возраста, работодателем – физическое, юридическое лицо или иной субъект, наделенный правом заключать трудовые договоры. Работодатели обязаны оформлять отношения с работниками в письменном виде, т.е. с каждым работником должен быть заключен трудовой договор. Фактически это соглашение между работодателем и работником, определяющее обязанности сторон. К внутренним локальным трудовым актам организации, регулирующим принципы организации и оплаты труда, относятся коллективные договоры и положения об оплате труда (премировании). Их наличие определяет систему оплаты труда в организации и позволяет учесть предусмотренные в них выплаты в составе расходов, учитываемых при налогообложении прибыли (ст. 255 НК РФ).

Ст. 130 ТК РФ предусмотрена **система основных гарантий оплаты труда**, которая включает:

- 1) величину минимального размера оплаты труда (МРОТ);
- 2) меры, обеспечивающие повышение уровня реального содержания заработной платы;
- 3) ограничение перечня оснований и размеров удержаний из заработной платы по распоряжению работодателя ;
- 4) ограничение оплаты труда в натуральной форме;
- 5) обеспечение получения работником заработной платы в случае прекращения деятельности работодателя и его неплатежеспособности;
- 6) государственный надзор и контроль за полной и своевременной выплатой заработной платы и реализацией государственных гарантий по оплате труда;
- 7) ответственность работодателей за нарушение законодательных требований;
- 8) сроки и очередность выплаты заработной платы.

8.2. Учет численности работников

Показатели численности работников и использования рабочего времени являются объектами оперативного учета и статистического обобщения для планирования, учета, правильного исчисления показателей производительности труда и в целях составления отчетности.

В отчетности по труду предприятий (объединений), организаций отдельных отраслей материального производства предусмотрено деление работников на персонал:

- занятый в основной деятельности;
- занятый в неосновной деятельности (в обслуживающих и прочих хозяйствах).

На промышленных предприятиях (объединениях) персонал распределяется на две группы:

- промышленно-производственный персонал (персонал основной деятельности);
- персонал непромышленных организаций, состоящих на балансе промышленного предприятия (персонал неосновной деятельности).

Источниками информации для учета численности работников являются документы по зачислению, увольнению и переводу работников организации.

В качестве первичных документов преимущественно используются унифицированные формы первичной документации:

- приказы о приеме на работу, о переводах на другую работу, о предоставлении отпуска и проч.;
- личная карточка работника;
- штатное расписание;
- табель учета рабочего времени.

8.3. Понятие рабочего времени, его продолжительность и учет

Исполнение своих трудовых обязанностей работники осуществляют в рабочее время. Рабочее время обуславливается правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора. **Нормальная продолжительность рабочего времени** в соответствии со ст. 91 ТК РФ составляет 40 часов в неделю. Отдельным категориям работников (лицам моложе 18 лет, инвалидам)

в соответствии с законодательством устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени. Кроме того, по договоренности с работодателем работнику может устанавливаться неполное рабочее время, оплата которого производится пропорционально отработанному времени. Порядок исчисления нормы рабочего времени на определенные календарные периоды времени зависит от установленной продолжительности рабочего времени в неделю. Продолжительность рабочего дня или смены, непосредственно предшествующих нерабочему праздничному дню, уменьшается на один час. Если по каким-либо причинам работник не отработал норму рабочего времени, то его заработная плата может быть менее МРОТ. Для учета рабочего времени в организациях любой формы собственности используется табель учета рабочего времени. Данные табеля используются для начисления заработной платы работникам, получения данных об отработанном и неотработанном времени для составления статистической отчетности по труду.

8.4. Формы, системы и виды оплаты труда

Для установления заработной платы работникам организации необходимо определить формы и виды заработной платы, разработать систему оплаты труда и утвердить их локальным нормативным актом: соглашением, коллективным договором или положением об оплате труда. Выплата заработной платы производится **в денежной форме** в валюте РФ (в рублях). Однако с учетом локальных нормативных актов и по письменному согласию работников оплата может производиться и в иных формах (**неденежных**), не противоречащих законодательству РФ и международным договорам. В настоящее время используются два вида заработной платы: **повременная и сдельная**. Системы оплаты труда различаются, прежде всего, методами определения вознаграждения за труд, а также правилами о стимулирующих выплатах (премиях). При оплате труда могут применяться тарифные системы оплаты труда и системы оплаты труда работников государственных и муниципальных учреждений. К системам **повременной оплаты труда** относятся простая повременная и повременно-премиальная. При простой повременной системе оплаты труда заработная плата работнику исчисляется исходя из установленной тарифной ставки: часовой, дневной, месячной

(должностной оклад) - за фактически отработанное время. При повременно-премиальной системе оплаты, кроме оплаты по тарифной ставке, работнику еще начисляется премия за конкретные показатели в работе.

Системы оплаты труда *при сдельной форме заработной платы*:

- прямая сдельная;
- сдельно-премиальная;
- сдельно-прогрессивная;
- косвенная сдельная;
- аккордная.

В случаях, когда в результатах труда заинтересован весь коллектив, но невозможно учесть результат труда каждого конкретного работника, устанавливаются такие системы оплаты труда, которые основаны на зависимости уровня оплаты труда работника от результатов труда всего коллектива. Заработная плата между работниками распределяется с применением:

- коэффициентов, характеризующих их квалификационный уровень работников;
- коэффициентов трудового участия работников в общих результатах деятельности;
- единого сводного коэффициента распределения.

В отдельных случаях работодателями применяется форма оплаты труда по конечному результату, которая устанавливается в процентах от выручки или полученной прибыли.

8.5. Порядок расчета заработной платы и доплат в соответствии с трудовым законодательством

Основанием для отражения соответствующих записей по учету использования рабочего времени и начисления оплаты труда служат первичные учетные документы.

В соответствии с трудовым законодательством работодатель предоставляет работникам гарантии и компенсации:

- за время выполнения государственных и общественных обязанностей;
- за работу в праздничные и выходные дни;
- за совмещение профессий, увеличение объема работ, исполнение обязанностей временно отсутствующих работников без освобождения

от основной работы.

Во многих случаях работникам начисляется **средний заработок**.

Законодательно установлены единые правила исчисления средней заработной платы для всех случаев ее выплаты, при которых за работниками сохраняется средний заработок:

- для оплаты отпуска и компенсаций за неиспользованный отпуск, простоев, временного перевода на другую работу, вынужденных прогулов, прохождения обязательного медицинского осмотра(обследования), сдачи работником крови и ее компонентов, выходные пособия и компенсации при увольнении работников, оплаты за дни командировки и повышение квалификации;

- для выплаты пособий по безработице и стипендии, выплачиваемые гражданам в период профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации по направлению органов службы занятости;

- для выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Выплаты и вознаграждения работодателя в пользу работника:

- оплата труда работника;
- поощрительные выплаты;
- социальные выплаты.

Составляющие заработной платы (оплаты труда):

- вознаграждение за труд (за отработанное время и выполненную работу);

- доплаты и надбавки компенсационного характера (компенсационные выплаты);

- доплаты и надбавки стимулирующего характера (стимулирующие выплаты).

Удержания из заработной платы возможны:

- в соответствии с требованиями законодательства (НДФЛ и по исполнительным листам);

- по инициативе работодателя (в возмещение неотработанного аванса; в погашение своевременно не возвращенных подотчетных сумм; при увольнении работника за неотработанные дни отпуска; излишне выплаченные суммы вследствие арифметических и

механических счетных ошибок);

- по инициативе работника (добровольное социальное страхование; оплата коммунальных услуг, уплата профсоюзных взносов, на благотворительность; перечисления в оплату товаров, приобретенных в кредит и т.д.).

Общий размер удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, 50% и 70% заработной платы, причитающейся работнику.

8.6. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Оплата труда и отчисления в социальные фонды являются одним из элементов, формирующих расходы по обычным и прочим видам деятельности организации. В то же время - это основной источник доходов работников, величина которых зависит от личного трудового вклада работников и конечных результатов деятельности организации. Все операции, связанные с учетом использования рабочего времени и начислением оплаты труда, оформляют соответствующими первичными документами, форма и содержание которых определяются спецификой производства.

Для обобщения информации о расчетах с работниками по оплате труда, включая все виды оплаты труда, компенсационные и стимулирующие выплаты, предназначен счет **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**. Кроме того, на этом счете формируется информация по выплате доходов работникам организации по акциям и другим ценным бумагам данной организации. Все перечисленные начисления работникам отражаются по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу, других направлениях затрат по оплате труда. По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются удержанные суммы НДФЛ, удержания по инициативе работодателя и работника, а также выплачиваемые суммы работнику. Начисленные, но не выплаченные в установленный срок из-за неявки получателей суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с

разными дебиторами и кредиторами» субсчета «Расчеты по депонированным суммам». В целях равномерного включения предстоящих расходов по оплате отпусков в расходы отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков. Расходы на образование названного резерва являются расходами по обычным видам деятельности и формируют себестоимость реализуемой продукции, работ, услуг.

Если фактические суммы начисленных отпускных в конце года превышают созданный резерв, то они могут быть непосредственно отнесены в дебет счетов учета затрат, по которым формируются резервы отпускных. Аналитический учет расчетов по оплате труда ведется по каждому работнику организации. Основанием для аналитического учета являются первичные учетные документы.

8.7. Контрольные вопросы

1. Какие формы первичных документов используются для учета личного состава, отработанного времени и выработки продукции?
2. Какие счета применяются для учета расчетов по оплате труда и расчетов с бюджетом по налогам с заработной платы?
3. От каких факторов зависит размер заработка при повременной и сдельной оплате труда?
4. Как оплачивается работа в ночное и сверхурочное время?
5. Какие виды оплат включаются в расчет при исчислении среднего заработка?
6. От каких факторов зависит величина пособия по временной нетрудоспособности?
7. Как осуществляется учет резерва на оплату отпусков работников организации?
8. Как отражаются в учете начисления и расчеты по заработной плате?
9. Как рассчитывается налог на доходы физических лиц?
10. Дайте определения понятиям «стандартные», «социальные», «имущественные» и «профессиональные» налоговые вычеты.
11. Как отражаются в бухгалтерском учете расчеты по единому социальному налогу?

8.8. Глоссарий

Аккордная система оплаты труда применяется для усиления материальной заинтересованности отдельных групп работников в повышении производительности труда при сокращении сроков выполнения работ.

Заработная плата (оплата труда) – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты.

Косвенная сдельная оплата труда обычно используется в том случае, когда оплата труда одних работников (чаще, вспомогательных) зависит от результатов труда обслуживаемых ими других (основных).

Прямая сдельная система оплаты труда - начисление заработка по заранее установленной расценке на единицу произведенной продукции.

Сдельно-премиальная система оплаты труда применяется, когда работнику кроме заработка по прямым сдельным расценкам начисляются стимулирующие выплаты: премии за выполнение и перевыполнение заранее установленных количественных и качественных показателей.

Сдельно-прогрессивная система оплаты труда предполагает вознаграждение за труд рабочего в пределах установленной нормы по установленным расценкам, а сверх установленной нормы - по повышенным сдельным расценкам, что расценивается как стимулирующая выплата.

8.9. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Гетьман В.Г. Финансовый учет. – М.: ИНФРА-М, 2013.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
4. Презентация.

Учет финансовых вложений

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета финансовых вложений.

Ключевые слова. Финансовые вложения, акция, облигация, заем, обесценение финансовых вложений, текущая рыночная стоимость, номинальная стоимость.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 9.1. Общая характеристика и состав финансовых вложений
- 9.2. Общие правила учета финансовых вложений
- 9.3. Оценка финансовых вложений
- 9.4. Учет финансовых вложений в ценные бумаги
- 9.5. Учет выбытия финансовых вложений

9.1. Общая характеристика и состав финансовых вложений

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, если одновременно выполняются условия, представленные в таблице 9.1.

Таким образом, для квалификации активов в качестве финансовых вложений необходимо соответствие активов приведенным выше условиям. Одним из основных условий является наличие надлежаще оформленных документов, которые подтверждают право на финансовые вложения.

Документы, подтверждающие существование права у организации на ценные бумаги, установлены Федеральным законом

«О рынке ценных бумаг». В зависимости от видов ценных бумаг этими документами являются: сертификаты ценных бумаг либо выписка о приходной записи по счету депо приобретателя либо выписка о приходной записи по лицевому счету приобретателя. Наличие у организации других финансовых вложений подтверждается учредительными документами и договорами (займа, банковского счета, уступки права требования, простого товарищества).

Таблица 9.1

Условия принятия актива в качестве финансовых вложений

№ п/п	Условия
1	Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права
2	Переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями
3	Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем

При выполнении всех вышеприведенных условий к финансовым вложениям относятся активы, представленные в таблице 9.2.

Таблица 9.2

Активы, относящиеся к финансовым вложениям

№ п/п	Перечень активов
1	Государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя)
2	Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ)
3	Предоставленные другим организациям займы
4	Депозитные вклады в кредитных организациях
5	Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования
6	Вклады организации-товарища по договору простого товарищества

Финансовые вложения осуществляются организацией с целью получения будущих экономических выгод или дохода. Особым видом финансовых вложений являются ценные бумаги.

Ценной бумагой является документ, составленный по установленной форме и при наличии обязательных реквизитов, удостоверяющих имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении этого документа. В зависимости от вида имущественных прав ценные бумаги подразделяются на долговые и долевыe.

Долговые ценные бумаги (облигации, векселя, сертификаты) представляют собой обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке, для заимствования денежных средств. Долевые ценные бумаги (акции) выражают право участия (права совладения) в акционерных обществах, а также права на получение части прибыли в виде дивидендов.

Финансовые вложения в уставный (складочный) капитал других организаций представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности. В качестве финансовых вложений могут выступать как денежные средства, так и неденежные активы, а также имущественные права.

Финансовые вложения, основанные на отношениях займа, осуществляются путем предоставления организацией заимодавцем своих активов на определенный срок в собственность других лиц (заемщиков).

В состав финансовых вложений включаются также **депозитные вклады в кредитных организациях**. В соответствии со ст. 834 ГК РФ по договору банковского вклада (депозита) одна сторона (банк), принявшая поступившую от другой стороны (вкладчика) или поступившую для нее денежную сумму (вклад), обязуется возвратить сумму вклада и выплатить проценты на нее на условиях и в порядке, предусмотренных договором.

Одним из видов финансовых вложений является **дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования**. Уступкой права требования на дебиторскую задолженность (цессией) признается соглашение, в соответствии с которым одно лицо (цедент) передает свои права кредитора к

должнику по договору третьему лицу (цессионарию). Принятие к учету финансовых вложений происходит в момент перехода к цессионарию прав требования на дебиторскую задолженность.

В составе финансовых вложений учитываются также **вклады организации-товарища по договору простого товарищества**. Согласно ст. 1041 ГК РФ по договору о совместной деятельности (договору простого товарищества) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли. Существенным условием участия в совместной деятельности является соглашение участников о размерах и порядке внесения вкладов в общее имущество.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей учета финансовых вложений могут быть серия, партия и тому подобная однородная совокупность финансовых вложений.

9.2. Общие правила учета финансовых вложений

Синтетический учет финансовых вложений ведется на **счете 58 «Финансовые вложения»**. Для учета различных видов финансовых вложений применяются отдельные субсчета, открываемые к названному счету: 58-1 «Паи и акции», 58-2 «Долговые ценные бумаги», 58-3 «Предоставленные займы», 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

На субсчете 58-1 «Паи и акции» осуществляется учет наличия и движения финансовых вложений в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерние и зависимые хозяйственные общества).

На субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги» учитываются вклады в государственные и корпоративные долговые ценные бумаги (облигации, векселя и др.).

Субсчет 58-3 «Предоставленные займы» применяется для учета движения предоставленных организацией другим организациям

денежных и иных займов. Предоставленные займы работникам организации учитываются на счете 73, субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам».

На субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» организацией-товарищем учитываются наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Для учета депозитных вкладов в кредитных организациях предназначен синтетический счет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 55-3 «Депозитные счета».

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

9.3. Оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*. Первоначальная стоимость финансовых вложений формируется при их поступлении в организацию и зависит от способа приобретения (поступления).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

В фактические затраты на приобретение финансовых вложений не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

На основании положений ПБУ 19/02 *для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы*: финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в установленном порядке, и финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанная корректировка может производиться ежемесячно или ежеквартально. В связи с этим в учетной политике следует определить период, в течение которого производится данная корректировка (месяц или квартал).

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты - в состав прочих доходов или расходов.

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

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

Оценка финансовых вложений, по которым не определяется текущая стоимость, при их выбытии производится одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

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

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией, исходя из последней оценки.

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

Оценка финансовых вложений на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки при их выбытии, т.е. по текущей рыночной стоимости, по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости, по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Обесценение финансовых вложений характеризуется следующими признаками:

- стоимость финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, устойчиво существенно снижается;
- экономические выгоды (доходы) ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от финансовых вложений.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки.

Учетной стоимостью финансовых вложений является та стоимость, по которой они отражены в учете. **Расчетная стоимость** определяется на основе соответствующего расчета организации.

В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет

критериям устойчивого существенного снижения стоимости, то в конце года сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты организации (в составе прочих доходов).

При выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты организации (в составе прочих доходов) в конце того отчетного периода, когда произошло выбытие финансовых вложений.

9.4. Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Основным видом финансовых вложений являются ценные бумаги. *Ценной бумагой* является документ, составленный по установленной форме и при наличии обязательных реквизитов, удостоверяющий имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении этого документа.

Приобретение ценных бумаг за плату оформляется договорами купли-продажи. Документами, подтверждающими приобретение ценных бумаг и переход права собственности на них, служат выписки из реестра акций или сами акции.

В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость оказанных услуг относится на финансовые результаты организации (в составе прочих расходов) того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения.

Оплата за акции может производиться как единовременно, так и по частям. *При частичной оплате за акции* возможны два варианта. Если по неоплаченным полностью акциям к организации – инвестору перешли права на акции, то в активе баланса отражается полная сумма фактических затрат на их приобретение, а в пассиве - непогашенная сумма как кредиторская задолженность. В другом случае (в случае предварительной оплаты акций и до момента перехода права собственности на них) суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению акций, показываются в активе баланса как дебиторская

задолженность.

9.5. Учет выбытия финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету, приведенных в таблице 9.1.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях: погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, прекращения срока действия договора простого товарищества и пр.

В зависимости от вида деятельности организации доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими доходами.

Для профессиональных участников рынка ценных бумаг доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организациях, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Для непрофессиональных участников рынка ценных бумаг доходы по финансовым вложениям признаются прочими доходами.

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и (или) депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п. признаются прочими расходами организации.

9.6. Контрольные вопросы

1. Виды финансовых вложений.
2. Особенности формирования первоначальной стоимости финансовых вложений.
3. Особенности оценки и бухгалтерского учета ценных бумаг, котирующихся и не котирующихся на рынке ценных бумаг.

4. Особенности оценки и бухгалтерского учета долговых ценных бумаг.
5. Особенности учета вкладов по договору простого товарищества.
6. Особенности учета предоставленных займов.
6. Порядок учета дохода по финансовым вложениям.
7. Учет выбытия ценных бумаг.

9.7. Глоссарий

Долговые ценные бумаги - это обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке, для заимствования денежных средств.

Долевые ценные бумаги выражают право участия (права совладения) в акционерных обществах, а также права на получение части прибыли в виде дивидендов.

Обесценением финансовых вложений – устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

Финансовые вложения в уставный (складочный) капитал других организаций – это сумма активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности.

Ценная бумага - это документ, составленный по установленной форме и при наличии обязательных реквизитов, удостоверяющих имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении этого документа.

9.8. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Гетьман В.Г. Финансовый учет. – М.: ИНФРА-М, 2013.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
4. Презентация.

Учет денежных средств и расчетов с дебиторами и кредиторами

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета денежных средств и расчетов с дебиторами и кредиторами.

Ключевые слова. Денежные средства, касса, расчетный счет, валютный счет, дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, расчеты с подотчетными лицами, расчеты с покупателями и заказчиками, расчеты с поставщиками и подрядчиками, авансы.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

- 10.1. Учет денежных средств
- 10.2. Понятие, состав и оценка дебиторской и кредиторской задолженности
- 10.3. Учет расчетов с подотчетными лицами
- 10.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками
- 10.5. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

10.1. Учет денежных средств

В процессе своей хозяйственной деятельности хозяйствующие субъекты ведут расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, кредитными организациями, с бюджетом, с работниками.

Денежные расчеты ведутся либо в виде безналичных платежей, либо наличными деньгами.

Наличные платежи осуществляются непосредственно

участниками операции: деньги передаются плательщиком получателю.

Безналичные платежи осуществляются с помощью платежных документов через банки, посредством корреспондентских счетов между различными банками, через расчетные палаты.

Наличное и безналичное обращение на территории Российской Федерации регулируется Банком России, который разрабатывает нормативные акты, регулирующие осуществление наличных и безналичных расчетов между юридическими лицами.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в кассе ведется на **счете 50 «Касса»**, к которому открываются субсчета в соответствии с принятой учетной политикой организации.

Поступления денег в кассу организации отражаются по дебету счета 50 «Касса» в корреспонденции со счетами в зависимости от источника поступления.

Выдача денежных средств из кассы организации отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 50 «Касса» с отнесением в дебет счетов в зависимости от их целевого назначения.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях, предназначен **счет 51 «Расчетные счета»**.

Основанием для отражения операций по расчетному счету организации в бухгалтерском учете служат выписки из расчетного счета с приложенными к ним расчетными документами.

При списании банком денежных средств за расчетно-кассовое обслуживание и другие услуги банка к выписке банком прилагается мемориальный ордер.

Поступления денег на расчетный счет организации отражаются по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетами в зависимости от источника поступления.

Списание денежных средств с расчетных счетов организации отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 51 «Расчетные счета» с отнесением в дебет счетов в зависимости от их целевого назначения.

Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит расчетного счета и обнаруженные при проверке выписок из расчетного счета, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и

кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Для учета наличия и движения денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документов (кроме векселей), средств целевого финансирования, подлежащего обособленному учету и хранению, используется *счет 55 «Специальные счета в банках»*. В соответствии с Инструкцией к Плану счетов к счету 55 могут быть открыты субсчета:

55.1 – «Аккредитивы»

55.2 – «Чековые книжки»

55.3 – «Депозитные счета» и др.

Аккредитив - условное денежное обязательство, принимаемое банком – эмитентом по поручению плательщика (покупателя) произвести платеж в пользу получателя денежных средств (поставщика) или предоставить полномочия другому банку произвести такой платеж.

Движение средств, находящихся в аккредитивах, отражается в бухгалтерском учете с использованием субсчета 55.1 «Аккредитивы» с использованием аналитических счетов по каждому выставленному организацией аккредитиву. Исключение составляет непокрытый аккредитив, учет движения на котором ведется на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Синтетический и аналитический учет по движению денежных средств ведется по каждой полученной чековой книжке с использованием субсчета 55.2 «Чековые книжки». Суммы по расчетным чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 «Специальные счета в банках». Сальдо по субсчету 55-2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации.

Свободные денежные средства организации имеют право размещать на *депозитных счетах* – счетах по вкладам с целью получения доходов в виде процентов, начисляемых на сумму размещенных денежных средств. Депозитные счета могут быть открыты в валюте РФ и иностранных валютах. Движение средств, вложенных организацией во вклады, учитывается с использованием субсчета 55.3 «Депозитные счета» и направлением аналитики по

каждому вкладу.

Особое место в учете операций по движению наличных и безналичных денежных средств занимают операции по отражению переводов в пути. Такие операции возникают в связи с разрывом во времени, например, между внесением денежных средств из кассы организации в кассу кредитной организации и зачислением ее на банковский счет организации.

Для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в валюте РФ и иностранных валютах в пути предназначен **счет 57 «Переводы в пути»**.

Основанием для принятия на учет денежных средств по счету 57 «Переводы в пути» служат квитанции кредитной организации, почтовых отделений, документов на сдачу выручки инкассаторам.

Движение денежных средств в пути в иностранной валюте требует обособленного учета по видам валют.

10.2. Понятие, состав и оценка дебиторской и кредиторской задолженности

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организация совершает определенные операции, большинство из которых связано с продажей продукции (товаров, работ, услуг), приобретением материальных ресурсов, в связи с чем, у организации возникает как дебиторская, так и кредиторская задолженность.

Дебиторская задолженность – вид активов, характеризующих сумму долгов, причитающихся организации от юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними. Наиболее распространенным видом дебиторской задолженности является задолженность покупателей и заказчиков за отпущенные им товары, материалы, услуги. Дебиторская задолженность – задолженность контрагентов перед организацией (нам должны).

Кредиторская задолженность – вид обязательств, характеризующих сумму долгов, причитающихся к уплате организацией в пользу других юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними. Наиболее распространенным видом кредиторской задолженности является задолженность поставщикам и подрядчикам за поставленные ими товары, материалы, оказанные услуги. Кредиторская задолженность –

задолженность контрагентам организации (мы должны).

В зависимости от сроков погашения различают **краткосрочную и долгосрочную дебиторскую и кредиторскую задолженность**. Краткосрочной является задолженность, срок погашения которой не превышает 12 месяцев, а долгосрочной - со сроком погашения более 12 месяцев.

Для учета дебиторской задолженности предназначены следующие счета бухгалтерского учета: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 75 «Расчеты с учредителями», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты по авансам выданным»); 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Для учета кредиторской задолженности используются следующие счета бухгалтерского учета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет «Авансы полученные»).

Аналитический учет по каждому синтетическому счету должен обеспечивать разделение дебиторской и кредиторской задолженности на долгосрочную и краткосрочную.

Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) определены **особенности оценки дебиторской задолженности** для различных договоров. Условия договора могут быть следующие: в договоре предусматривается цена; в договоре цена не предусмотрена и не может быть установлена исходя из условий договора; в договоре предусмотрена отсрочка и рассрочка оплаты; договор предусматривает исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; в договоре предусмотрено предоставление скидок (накидок) и т.д.

В стоимость дебиторской задолженности могут быть включены: стоимость задолженности согласно условиям договоров, проценты за отсрочку и рассрочку платежа, скидки (накидки).

Аналогичным образом определены **правила оценки кредиторской задолженности** в соответствии с условиями заключенных договоров Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов организации» (ПБУ 10/99).

В соответствии с установленными правилами в стоимость кредиторской задолженности могут быть включены: стоимость задолженности согласно условиям договоров, проценты за отсрочку и рассрочку платежа, скидки (накидки).

10.3. Учет расчетов с подотчетными лицами

Выдача подотчетных сумм и представление отчетности по их использованию осуществляются в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации.

Основанием для выдачи подотчетных сумм является приказ руководителя организации. Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны на позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому лицу запрещена.

Выдача подотчетных сумм из кассы организации производится по расходным кассовым ордерам, в которых должно быть указано целевое назначение подотчетной суммы. Расходование подотчетных сумм на иные цели не допускается.

По истечении срока, на который были выданы подотчетные суммы, подотчетные лица должны представить в бухгалтерию авансовый отчет с приложением всех оправдательных документов, подтверждающих факт расходования и целевого использования денежных средств.

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном **счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**. Выдача подотчетных сумм отражается по дебету этого счета. При утверждении авансового отчета производятся записи по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету соответствующих

счетов в зависимости от характера произведенных расходов.

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждому подотчетному лицу.

10.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Поставщики и подрядчики – это организации, поставляющие материальные ценности (основные средства, сырье, материалы, товары, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и т.д.), а также оказывающие различные виды услуг (подача электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие различные работы (строительные, ремонтные, работы по реконструкции и модернизации основных средств), необходимые для осуществления производственной деятельности организации.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками используется синтетический *счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*. Этот счет обобщает следующую информацию:

- о расчетах за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги;
- о расчетах, связанных с доставкой и переработкой материальных ценностей;
- о расчетных документах, которые акцептованы и подлежат оплате через банк;
- о расчетах за товарно-материальные ценности, работы и услуги, по которым расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованным поставкам).

По кредиту этого счета отражается кредиторская задолженность организации за поставленные ценности, оказанные услуги, выполненные работы и т.п. По дебету счета показывается погашение кредиторской задолженности. Кредитовое сальдо счета 60 показывает суммы задолженности организации поставщикам и подрядчикам.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому контрагенту. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по:

- поставщикам по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

- поставщикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- поставщикам по неотфактурованным поставкам;
- поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- поставщикам по просроченным оплатой векселям;
- поставщикам по полученному коммерческому кредиту.

10.5. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Покупатели и заказчики – это организации, получающие материальные ценности (основные средства, сырье, материалы, товары, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и т.д.), а также получающие различные виды услуг (подача электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и различные виды работ (строительные, ремонтные, работы по реконструкции и модернизации основных средств), необходимые для осуществления производственной деятельности организации.

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками, по поставке товарно-материальных ценностей, выполнению работ, оказанию услуг предназначен **счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**. По дебету этого счета отражается дебиторская задолженность организации за проданные ценности, оказанные услуги, выполненные работы и т.п. По кредиту счета показывается погашение дебиторской задолженности. Дебетовой сальдо счета 62 показывает суммы задолженности покупателей и заказчиков перед организацией.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому контрагенту. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по:

- покупателям и заказчикам по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- покупателям и заказчикам по полученным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- покупателям и заказчикам по просроченным оплатой векселям;
- покупателям и заказчикам по предоставленному коммерческому

кредиту.

10.6. Контрольные вопросы

1. Порядок учета наличных и безналичных денежных средств.
2. Принципы учета и оценки дебиторской и кредиторской задолженности.
3. Учет расчетов с покупателями и заказчиком.
4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
5. Учет расчетов с подотчетными лицами.
6. Для чего предназначен резерв по сомнительным долгам? Как учитывается данный резерв?

10.7. Глоссарий

Аккредитив - условное денежное обязательство, принимаемое банком – эмитентом по поручению плательщика (покупателя) произвести платеж в пользу получателя денежных средств (поставщика) или предоставить полномочия другому банку произвести такой платеж.

Дебиторская задолженность – вид активов, характеризующих сумму долгов, причитающихся организации от юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними.

Депозитный счет – это счет по вкладу с целью получения доходов в виде процентов, начисляемых на сумму размещенных денежных средств.

Кредиторская задолженность – вид обязательств, характеризующих сумму долгов, причитающихся к уплате организацией в пользу других юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними.

Покупатели и заказчики – это организации, получающие материальные ценности (основные средства, сырье, материалы, товары, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и т.д.), а также получающие различные виды услуг (подача электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и различные виды работ (строительные, ремонтные, работы по реконструкции и модернизации основных средств), необходимые для осуществления производственной деятельности организации.

Поставщики и подрядчики – это организации, поставляющие материальные ценности (основные средства, сырье, материалы, товары, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и т.д.), а также оказывающие различные виды услуг (подача электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие различные работы (строительные, ремонтные, работы по реконструкции и модернизации основных средств), необходимые для осуществления производственной деятельности организации.

Сомнительная дебиторская задолженность – дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

10.8. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Карпова Т.П., Карпова В.В. Бухгалтерский учет: упражнения, тесты, решения и ответы – М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА – М, 2013.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
4. Презентация.

Учет расчетов по кредитам и займам

Аннотация. Данная тема раскрывает основы бухгалтерского учета расчетов в кредитам и займам.

Ключевые слова. Кредит, заем, проценты, инвестиционный актив, расходы по кредитам и займам.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

11.1. Кредиты и займы, их виды и отличия

11.2. Учет кредитов банка

11.3. Учет займов

11.4. Учет расходов по займам и кредитам

11.1. Кредиты и займы, их виды и отличия

Гражданским законодательством РФ установлены виды договорных обязательств, оформляющих *заемные отношения*:

- кредитный договор;
- договор займа;
- товарный кредит;
- коммерческий кредит.

На основании положений ст. 819 ГК РФ *по кредитному договору* банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты по нему.

В соответствии со ст. 807 ГК РФ *по договору займа* одна сторона

(займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

В соответствии со ст. 822 ГК РФ *по договору товарного кредита* одна сторона обязуется предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками. Условия о количестве, ассортименте, комплектности, качестве, таре и упаковке предоставляемых вещей регулируются правилами о договоре купли-продажи товаров (если иное не предусмотрено договором товарного кредита).

Согласно ст. 823 ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или определенных родовыми признаками других вещей, может предусматриваться предоставление *коммерческого кредита*. Коммерческий кредит может предоставляться в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ, услуг.

11.2. Учет кредитов банка

В бухгалтерском учете и балансе кредиты банков подразделяются на краткосрочные (подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты) и долгосрочные (подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты). В аналитическом учете отдельно выделяется просроченная задолженность банку по кредитам.

Операции, связанные с получением и погашением кредитов банка, отражаются на счетах **66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** и **67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»**.

В случае неисполнения или неполного исполнения займодавцем кредитного договора организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах кредитов, недополученных по сравнению с условиями кредитного договора.

Погашение основной суммы обязательства по полученному кредиту отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

11.3. Учет займов

Порядок получения и погашения займов в денежной форме аналогичен порядку бухгалтерского учета кредитов. Вместе с тем по договору займа могут быть получены не только денежные средства, но и вещи, определенные родовыми признаками. По окончании срока действия договора займа заемщик обязуется возвратить займодавцу равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Операции, связанные с получением и погашением займов, отражаются на счетах **66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** и **67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»**.

Основная сумма обязательства по полученному займу отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа в сумме, указанной в договоре.

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

11.4. Учет расходов по займам и кредитам

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (**расходами по займам**) являются:

- проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете **обособленно** от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Проценты начисляются со дня, следующего за днем получения кредита (займа), до дня их возврата включительно.

Проценты по кредитам и займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся. Эти расходы признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов равномерно, как правило,

независимо от условий предоставления займа (кредита). Эти проценты могут включаться в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, включаются в стоимость инвестиционного актива в соответствии с ПБУ 15/2008.

Все дополнительные затраты, непосредственно связанные с получением кредитов и займов, относят к прочим расходам в том отчетном периоде, в котором они были понесены.

11.5. Контрольные вопросы

1. Виды заемных отношений.
2. Особенности учета основной суммы долга по кредитам и займам.
3. Состав и особенности учета расходов по кредитам и займам.

11.6. Глоссарий

Дополнительные расходы по займам – суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Инвестиционный актив – объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление.

Расходы по займам – проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору); дополнительные расходы по займам.

11.7. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Бахолдина И.В., Гольшева Н.И. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. – М.: Форум: НИЦ ИНФРА – М, 2013.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
4. Презентация.

Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике

Аннотация. Данная тема раскрывает основы составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, отчетный период, отчетная дата, внутренние пользователи, внешние пользователи.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

12.1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в России

12.2. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности

12.3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности. Адреса и сроки ее представления

12.1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в России

Отчетность – это система показателей, отражающих объем и результаты деятельности организации. Ее составление – завершение процесса текущей учетно-экономической работы.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным законодательно формам.

Целью реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в РФ является **приведение** национальной системы в соответствие с требованиями рыночной экономики и **международными стандартами финансовой отчетности** для обеспечения сопоставимости информации, формируемой российскими и зарубежными хозяйствующими субъектами.

С основными направлениями совершенствования нормативной базы увязана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Институтом профессиональных бухгалтеров России в декабре 1997 г.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяет, что «заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучить эту информацию».

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из четырех уровней, на каждом из которых регулирование осуществляется наделенными соответствующими полномочиями организациями (таблица 12.1).

Таблица 12.1

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ

Уровни нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ	
I уровень	Законодательные акты, Указы Президента, Постановления Правительства РФ
II уровень	Национальные стандарты по бухгалтерскому учету (ПБУ)
III уровень	Методические рекомендации (указания), инструкции
IV уровень	Рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации

12.2. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности

Общие *требования*, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности установлены ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ:

1) бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений;

2) в обязательном порядке необходимо составлять годовую бухгалтерскую отчетность. Промежуточная отчетность составляется, если это предусмотрено законодательством (например, в отношении страховых организаций и организаций, чьи акции котируются на рынке ценных бумаг) или документами организации (например, учредительными документами, решениями собственника). Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года;

3) бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения;

4) бухгалтерская отчетность составляется в валюте Российской Федерации;

5) бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта;

6) утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. В случае опубликования, а также представления бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская отчетность должна опубликовываться и представляться вместе с аудиторским заключением;

7) в отношении бухгалтерской отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к ним:

а) отчет об изменениях капитала;

б) отчет о движении денежных средств.

- иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (далее – пояснения) (оформляются в табличной и (или) текстовой форме по усмотрению организации).

Формы бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов.

Организации - субъекты малого предпринимательства вправе формировать бухгалтерскую отчетность ***по упрощенной системе***:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской отчетности (отчетным годом) является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно.

Если государственная регистрация организации произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской

отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская отчетность, включительно.

Отчетная дата – это дата, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Отчетной датой является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Основные требования, предъявляемые к составлению бухгалтерской отчетности:

– статьи, по которым отсутствуют значения, в типовых формах прочеркиваются;

– ее составляют на русском языке;

– данные приводятся в тысячах либо в миллионах рублей;

– вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках;

– данные на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с показателями за предшествующий период. Иначе данные за период, предшествующий отчетному, подлежат корректировке;

– не допускается зачет между статьями активов и пассивов, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством.

Существенные показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях отражают в бухгалтерской отчетности обособленно. Решение организацией вопроса, является ли показатель существенным, зависит от его оценки, характера, конкретных обстоятельств возникновения. При формировании в отчетах показателей по статьям «Прочие» недопустимо включать в их состав данные об отдельных показателях, существенных для понимания результатов деятельности организации.

В отдельных случаях показатели о некоторых видах активов и об обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Данное правило действует, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен. Номер соответствующего пояснения указывают в графе «Пояснения» бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

12.3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности, адреса и сроки ее представления

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяет, что «*заинтересованными пользователями информации*, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучить эту информацию».

Бухгалтерская финансовая отчетность дает информацию о финансовом положении организации и его изменении, финансовых результатах деятельности. Поэтому на основании ее данных пользователь может оценить деятельность организации в отчетном периоде.

При этом выделяют различные группы пользователей в зависимости от их целей, заинтересованности в отчетности организации и т.п.

Во-первых, выделяют *внутренних и внешних пользователей*.

Внутренние пользователи: руководители, учредители, участники и собственники организации.

Внешние пользователи: инвесторы, кредиторы и др.

Также пользователей можно разделить на следующие группы.

Пользователи с прямым финансовым интересом:

- собственники организации;
- кредитные учреждения;
- поставщики и покупатели;
- арендодатели;
- работники организации;

2) пользователи с косвенным финансовым интересом:

- правительство, государственные органы;
- налоговые службы, пенсионный фонд;
- страховые компании;

3) пользователи без финансового интереса:

- консультанты по хозяйственным вопросам;
- юристы;
- органы статистики;

- оценщики.

Обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.

Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

В соответствии с НК РФ годовая бухгалтерская отчетность должна быть представлена в налоговую инспекцию в срок не позднее трех месяцев после окончания отчетного года.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

12.4. Контрольные вопросы

1. Сущность и назначение бухгалтерских отчетов в рыночной экономике.
2. Состав бухгалтерской отчетности.
3. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.
4. Адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности.
5. Понятие отчетного периода и отчетной даты.

12.5. Глоссарий

Бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

Отчетная дата - это последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Отчетный год - это календарный год с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

12.6. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. - М.: ИНФРА – М, 2012.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
4. Презентация.

Бухгалтерский баланс и модели его построения

Аннотация. Данная тема раскрывает назначение, виды и основы составления бухгалтерского баланса.

Ключевые слова. Бухгалтерский баланс, актив, пассив, статьи баланса, оценка статей.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

13.1. Значение и функции бухгалтерского баланса в рыночной экономике

13.2. Виды и формы бухгалтерских балансов, их классификация

13.3. Состав, классификация и оценка статей бухгалтерского баланса.

13.1. Значение и функции бухгалтерского баланса в рыночной экономике

Термин «баланс» происходит от латинских слов *bi* – дважды и *lanx* – чаша весов, что буквально означает «двучашие» и употребляется как символ равенства.

В бухгалтерском учете слово «*баланс*» имеет два значения:

1) равенство итогов, когда равны итоги записей по дебету и кредиту счетов, итоги записей по аналитическим счетам и соответствующему синтетическому счету, итоги актива и пассива бухгалтерского баланса и т.д.;

2) наиболее важная форма бухгалтерской отчетности, показывающая состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату.

Функции баланса:

- баланс организации знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением, имущественным состоянием организации;

- по балансу определяют ликвидность и показатели платежеспособности организации;

- по балансу определяют конечный финансовый результат деятельности организации в виде прироста собственного капитала за отчетный период;

- на показателях баланса строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных средств;

- данные баланса широко используются налоговыми органами, кредитными учреждениями и органами государственного управления для анализа деятельности организации и контроля за ней.

Каждый пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности с помощью модели баланса стремится решать свои задачи.

Кредиторов волнует платежеспособность организации, поэтому они склонны рассматривать баланс как категорию бухгалтерского учета, позволяющую на определенный момент времени представить в денежном измерении имущественное положение организации.

Покупателей и продавцов волнует вопрос, что выгоднее: продать предприятие в целом или же, ликвидировав его, распродать его имущество.

В практике российского учета преобладает статическая трактовка баланса. В балансе показывается состояние хозяйственных средств организации в денежной оценке на определенную дату. Эти средства классифицируются по составу, источникам формирования, размещению, юридической принадлежности и т.д. Следовательно, в основу построения бухгалтерского баланса положена классификация хозяйственных средств организации.

13.2. Виды и формы бухгалтерских балансов, их классификация

Модель бухгалтерского баланса предусматривает два разреза: вертикальный и горизонтальный.

Вертикальный разрез предполагает деление баланса на две части:

актив и пассив. В зависимости от интересов пользователей актив можно истолковывать как средства, а пассив — как источники либо как разные стадии кругооборота капитала.

Горизонтальный разрез зависит от взаимосвязи между учетными объектами, представленными в балансе. Во всех случаях каждой статье баланса соответствует определенное сальдо счета или группы счетов. Дебетовое сальдо, как правило, показывается в активе, кредитовое — в пассиве. Если сальдо отрицательное, то оно может быть показано в круглых скобках как в активе, так и в пассиве в зависимости от принятого порядка заполнения бланка баланса.

При горизонтальном построении баланса: активы = капитал + обязательства.

При вертикальном построении: активы – обязательства = капитал.

Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от цели их составления. Для более четкого представления видов балансов можно выделить восемь принципов классификации бухгалтерских балансов.

По источникам составления бухгалтерские балансы могут быть инвентарными, книжными и актуарными.

Инвентарные балансы составляются только по данным инвентаризации. Ее итог фиксирует величину актива. Бухгалтер, вычитая кредиторскую задолженность, определяет величину средств, вложенных собственником.

Книжные балансы составляются по данным счетов Главной книги без предварительной их проверки путем инвентаризации.

Актуарные балансы составляются по данным, собранным по статистике страховых, торговых и подобных им предприятий. В актуарном балансе имущество оценивается по цене возможной реализации.

На практике чаще всего составляется книжный (счетный) баланс, но его данные корректируются по данным инвентаризационных описей.

По срокам составления бухгалтерские балансы могут быть начальными (вступительными), текущими (периодическими), санируемыми, ликвидационными, разделительными, объединительными.

Начальный (вступительный) баланс составляют на момент возникновения организации. Он определяет сумму ценностей, с

которой организация начинает свою деятельность, и составляется после регистрации устава организации и внесения в уставный капитал активов.

Текущие (периодические) балансы составляются в течение всего времени существования организации. Они подразделяются на вступительные, промежуточные и заключительные.

Вступительные балансы формируются на 1 января отчетного года, а **заключительные** - на 31 декабря отчетного года.

Промежуточные балансы отличаются от заключительных, во-первых, тем, что к последним прилагается большее число отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса, а во-вторых, промежуточные балансы составляются в большей мере на основе данных текущего учета, не подтвержденных инвентаризацией.

Санируемые балансы составляются в тех случаях, когда организации приближаются к банкротству. В этих условиях организация стоит перед выбором: самоликвидироваться путем объявления о банкротстве или договориться с кредиторами об отсрочке платежей. Кредиторам необходимо знать, как велик понесенный убыток, поэтому санируемый баланс составляется с помощью аудитора еще до окончания отчетного периода в целях показать реальное положение дел.

Ликвидационные балансы формируют при ликвидации организации. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они также носят название вступительных ликвидационных балансов (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных балансов (в течение указанного периода) и заключительных ликвидационных балансов (на конец периода ликвидации).

Разделительные балансы составляются при реорганизации Организации в формах разделения и выделения.

Объединительный баланс формируют на основании передаточного акта при реорганизации в формах слияния нескольких организаций в одну или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данной организации.

По объему информации балансы подразделяются на индивидуальные, сводные и консолидированные.

Индивидуальный баланс отражает деятельность только одной

организации.

Сводный баланс агрегирует данные включаемых в него индивидуальных балансов. В таком балансе отражается общее состояние средств группы организаций в целом.

Консолидированный баланс - это баланс корпоративной группы, условно представленной как единое предприятие.

По характеру деятельности балансы могут быть основной и неосновной деятельности.

Основной называется деятельность, соответствующая профилю организации, ее уставу. Все прочие виды деятельности организации неосновные, например подсобные сельскохозяйственные, жилищно-коммунальные.

Подразделения организации, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы.

По форме собственности различают балансы государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и совместных организаций, а также общественных организаций.

По формату баланс может быть представлен так:

- двусторонний — актив слева, пассив справа, иногда наоборот;
- односторонний — актив сверху, пассив под активом (возможен обратный порядок);
- разделенный — по центру приводятся названия статей, а слева и справа от них указываются числовые значения актива и пассива;
- шахматный — матрица, по строкам которой перечисляются статьи актива, а по столбцам — статьи пассива (возможен обратный порядок).

По реформированию различают балансы реформированные и нереформированные.

Баланс считается **реформированным**, когда прибыль, полученная за данный отчетный период, уже распределена и в балансе отдельной строкой не показывается.

Нереформированным считается баланс, когда прибыль, полученная в отчетном периоде, еще не распределена и показывается в балансе отдельной строкой.

По времени составления различают провизорный, перспективный и директивный балансы.

Провизорный баланс — это баланс, составленный в конце месяца

до наступления отчетной даты. Такой баланс служит целям управления.

Перспективный баланс составляется на будущие периоды статистическими методами. Если такой баланс не соответствует потенциальным возможностям организации, то на основе его анализа составляется директивный баланс.

Директивный баланс строят исходя из оптимальной структуры использования ресурсов организации.

По полноте различают баланс-брутто и баланс-нетто.

Баланс-брутто — это баланс, включающий в себя регулирующие статьи.

Баланс-нетто — это баланс, из которого исключены регулирующие статьи.

13.3. Состав, классификация и оценка статей бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс в РФ в настоящее время:

- имеет горизонтальную форму построения;
- активы располагаются по степени ликвидности;
- баланс строится по принципу баланса-нетто, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Статьи баланса отражаются в трёх разрезах: столбец 3 «На конец отчетного года»; столбец 4 «На 31 декабря предыдущего года», столбец 5 «На 31 декабря года, предшествующего предыдущему». В столбцах 3, 4, 5 показываются данные о стоимости активов, капитала, резервах и обязательствах на конец отчетного периода (месяц, квартал, год).

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В столбце 1 приводится номер соответствующего пояснения.

Оценка — это способ перевода учетных объектов из натурального

измерителя в денежный. При оценке статей бухгалтерского баланса организации должны обеспечить соблюдение требований и допущений, предусмотренных Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Оценка объектов учета согласно этим нормативным документам зависит от видов объектов и целей оценки. При этом существуют особенности оценки: при постановке объектов на бухгалтерский учет, отражении учетных объектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговых расчетах, составлении статистической отчетности и др.

При отражении имущества в бухгалтерском балансе оно может оцениваться:

- по первоначальной стоимости объекта, в том числе по фактической себестоимости;
- по рыночной стоимости;
- по стоимости, обусловленной соглашением сторон;
- по остаточной стоимости, которая определяется расчетным путем, когда из учетной (первоначальной) стоимости имущества вычитаются суммы начисленной амортизации (износа);
- по восстановительной стоимости. В этой оценке имущество отражается после его переоценки;
- по цене возможной реализации. Эта оценка применяется в случае превышения учетной стоимости имущества над ценой его возможной реализации.

Обязательства в бухгалтерском балансе в соответствии с установленными правилами могут:

- оцениваться из сумм, вытекающих из договора, установленных по соглашению сторон;
- уменьшаться или увеличиваться на сумму процентов (доходов), предусмотренных к получению на соответствующие отчетные даты до момента завершения сделки;
- корректироваться на сумму резерва по сомнительным долгам в случае, если резерв образуется по дебиторской задолженности.

13.4. Контрольные вопросы

1. Схемы построения бухгалтерского баланса в России и международной практике.
2. Состав, классификация и характеристика статей актива баланса.
3. Состав, классификация и характеристика статей пассива баланса.
4. Техника составления бухгалтерского баланса.

13.5. Глоссарий

Баланс-брутто — это баланс, включающий в себя регулирующие статьи.

Баланс-нетто — это баланс, из которого исключены регулирующие статьи.

Балансовая стоимость — сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении после вычета любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения такого актива.

Оценка — это способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный.

13.6. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. - М.: ИНФРА – М, 2012.
3. Куликова Л.И. Финансовый учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2012.
4. Презентация.

Отчет о финансовых результатах

Аннотация. Данная тема раскрывает основы формирования отчета о финансовых результатах.

Ключевые слова. Отчет о финансовых результатах, доходы, расходы, базовая прибыль, разводненная прибыль, постоянные разницы, временные разницы, условный расход по налогу на прибыль.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;

- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;

- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;

- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

14.1. Показатели формы отчета о финансовых результатах, порядок их формирования. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с ПБУ 9/99 и 10/99

14.2. Базовая и разводненная прибыль, приходящаяся на одну акцию

14.3. Особенности формирования показателей отчета о финансовых результатах в торговых организациях

14.4. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с декларацией по налогу на прибыль

14.1. Показатели формы отчета о финансовых результатах, порядок их формирования. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с ПБУ 9/99 и 10/99

Форма отчета о финансовых результатах утверждена Приказом Минфина РФ от 2 июля 2010г №66 н. Организации - субъекты малого предпринимательства в отчет о финансовых результатах включают показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям) где приводится только наиболее важная информация, без

знания которой невозможно оценка финансовых результатов ее деятельности.

Отчет о финансовых результатах показывает, как изменяется собственный капитал организации под воздействием доходов и расходов, осуществленных в отчетном периоде и периоде предыдущего года.

Основными показателями отчета являются доходы, расходы, промежуточные результаты по видам деятельности, конечный финансовый результат в виде прибыли (убытка), подлежащих включению в состав собственного капитала. Необходимость формирования промежуточных итогов связана с предоставлением оценочных показателей пользователям бухгалтерской отчетности по видам деятельности организации.

Порядок представления данных в отчете о финансовых результатах зависит от признания доходов и расходов исходя из следующих условий:

- требований ПБУ 9/99, ПБУ 10/99;
- характера деятельности организации;
- вида доходов и расходов (по обычным видам деятельности или прочие);
- размера доходов и расходов.

Отчет о финансовых результатах содержит следующие **показатели, характеризующие финансовые результаты:**

- прибыль (убыток) от продаж;
- прибыль (убыток) до налогообложения;
- чистая прибыль (убыток);
- совокупный финансовый результат.

14.2. Базовая и разводненная прибыль, приходящаяся на одну акцию

Порядок определения **базовой прибыли (убытка) на акцию** установлен Приказом Минфина РФ от 21.03.2000 г. N 29н «Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию».

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется по следующей методике:

- 1) базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется как

разность прибыли (убытка) после налогообложения и суммы дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период;

2) определяется средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде;

3) базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Величина **разводненной прибыли (убытка) на акцию** показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества, в случаях:

- конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции (привилегированные акции, облигации);

- при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Под **разводнением прибыли** понимается ее максимальное уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества.

Чтобы рассчитать разводненную прибыль на акцию, в формуле расчета базовой прибыли значения числителя и знаменателя корректируются.

14.3. Особенности формирования показателей отчета о финансовых результатах в торговых организациях

Различают оптовую и розничную торговлю.

В торговле для учета товаров и расходов на продажу используются следующие основные счета:

41-1 "Товары на складах";

41-2 "Товары в розничной торговле";

42 "Торговая наценка";

44 «Расходы на продажу».

Товары, приобретенные организацией *для оптовой продажи*, оцениваются по стоимости их приобретения. Затраты по заготовке и доставке товаров, производимые до момента их передачи в продажу, включаются в стоимость товаров или в состав расходов на продажу.

В розничной торговле товары могут оцениваться:

- 1) по стоимости приобретения;
- 2) по продажным (розничным) ценам.

В розничной торговле могут применяться общий, упрощенный режим налогообложения или ЕНВД. Основная особенность двух последних режимов – отсутствие налогооблагаемой базы по НДС, следовательно, входящий НДС будет включен в стоимость товара.

Бухгалтерские записи при реализации товаров в оптовой торговле, а также в розничной торговле при оценке товаров по покупной стоимости обычные.

Если товары учитываются по продажным ценам, то при их поступлении необходимо начислить **торговую наценку**. В конце месяца списывается торговая наценка, приходящаяся на реализованные товары, рассчитанная на основе среднего процента торговой наценки.

Расходы на осуществление основной деятельности торговым предприятием учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» и называются издержками обращения.

В конце месяца сумма издержек обращения, приходящаяся на реализованные за текущий месяц товары, списывается в дебет счета 90 «Продажи».

Существует **два варианта списания издержек обращения**:

1) издержки обращения в полной сумме списываются на проданные товары. Счет 44 «Расходы на продажу» на конец отчетного периода не будет иметь сальдо;

2) сальдо счета 44 "Расходы на продажу" равно сумме издержек обращения, приходящейся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. При этом сумма издержек обращения, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца только в отношении транспортных расходов. Суммы

по остальным статьям учета издержек обращения полностью списываются на счет 90 «Продажи».

14.4. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с декларацией по налогу на прибыль

Порядок определения доходов и расходов в бухгалтерском учете отличен от правил, установленных в главе 25 «Налог на прибыль» НК РФ. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) устанавливает 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.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, либо учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянное налоговое обязательство - сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Временные разницы - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а

налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Отложенное налоговое обязательство - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Текущий расход по налогу на прибыль определяется по формуле:

$$\text{ТРНП} = \text{УРНП (-УДНП)} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \Delta \text{ОНА} - \Delta \text{ОНО},$$

где ТРНП – это текущий расход по налогу на прибыль;

УРНП (-УДНП) – условный расход по налогу на прибыль (условный доход по налогу на прибыль);

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство.

14.5. Контрольные вопросы

1. Схема построения отчета о финансовых результатах в России и международной практике.
2. Целевая направленность отчета о финансовых результатах.
3. Взаимосвязь бухгалтерского баланса с отчетом о финансовых результатах.
4. Расчет показателей базовой и разводненной прибыли на акцию.
5. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с декларацией по налогу на прибыль.

14.6. Глоссарий

Базовая прибыль (убыток) на акцию - отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного

периода.

Временные разницы - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Отложенное налоговое обязательство - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Постоянные разницы - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов; учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Разводнение прибыли - ее максимальное уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества.

Текущий налог на прибыль - сумма налога на прибыль исчислена от суммы налога на прибыль по правилам налогового учёта отражаемая в налоговой декларации.

14.7. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. - М.: ИНФРА – М, 2012.
3. Ровенских В.А., Слабинская И.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – М.: Дашков и К^о, 2013.
4. Презентация.

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Аннотация. Данная тема раскрывает основы формирования отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств.

Ключевые слова. Отчет об изменениях капитала, чистые активы, отчет о движении денежных средств, денежные средства, денежные эквиваленты, денежные потоки.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

15.1. Отчет об изменениях капитала: содержание и порядок заполнения

15.2. Отчет о движении денежных средств: содержание и порядок заполнения

15.1. Отчет об изменениях капитала: содержание и порядок заполнения

Отчет об изменениях капитала содержит *три раздела*:

- 1) движение капитала;
- 2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок;
- 3) чистые активы.

В первом разделе отчета об изменениях капитала величина собственного капитала организации складывается из:

- уставного капитала;
- собственных акций, выкупленных у акционеров – уменьшают

общую величину капитала;

- добавочного капитала;
- резервного капитала;
- нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В разделе 1 формы отчета об изменениях капитала отражается величина собственного капитала организации по состоянию на 31 декабря:

- отчетного года;
- года, предшествующего отчетному;
- года, который предшествует предшествующему отчетному периоду.

Порядок заполнения второго раздела отчета об изменениях капитала:

1) необходимо указать величину собственного капитала до корректировки,

2) отражается величина корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок.

3) рассчитывается величина собственного капитала после корректировок.

Ниже аналогичные данные приводятся в отношении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и других статей капитала, по которым осуществляется корректировка.

В третьем разделе отчета об изменениях капитала приводятся данные о величине чистых активов по состоянию на 31 декабря:

- отчетного года;
- года, предшествовавшего отчетному периоду;
- года, предшествовавшего предшествующему отчетному периоду.

Чистые активы - это балансовая стоимость имущества организации, уменьшенная на сумму ее обязательств, то есть это ежегодно определяемая реальная стоимость имеющегося у организации имущества, за вычетом долгов по последнему бухгалтерскому балансу, утвержденному в установленном порядке.

Методика расчета чистых активов приведена в приказе Минфина России и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 года №03-6/пз "Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ".

Если по окончании второго финансового года и последующих лет

стоимость чистых активов акционерного общества:

1) окажется меньше уставного капитала, то общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания соответствующего года обязано принять одно из следующих решений:

– об уменьшении уставного капитала до величины, которая не превышает стоимость его чистых активов;

– о ликвидации общества;

2) окажется меньше его уставного капитала более чем на 25 процентов, то по окончании отчетных периодов (трех, шести, девяти месяцев или года) организация обязана опубликовать в средствах массовой информации уведомление о снижении чистых активов дважды с периодичностью один раз в месяц;

3) окажется меньше 100 000 руб. (величина минимального уставного капитала), то общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания года обязано принять решение о своей ликвидации.

15.2. Отчет о движении денежных средств: содержание и порядок заполнения

Формирование показателей отчета о движении денежных средств регулируется ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», утвержденным Приказом Минфина России от 02.02.2011 №11н.

ПБУ 23/2011 применяется коммерческими организациями (за исключением кредитных) в случаях, когда составление, представление или публикация такого отчета обязательны в силу требований законодательства. Другие организации могут добровольно принять решение о представлении или публикации указанного отчета.

Отчет о движении денежных средств представляет собой обобщение данных о денежных средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее - денежные эквиваленты). К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

В отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов (далее - денежные потоки организации), а

также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Денежными потоками организации не являются:

а) платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты;

б) поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов);

в) валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции);

г) обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);

д) иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

Денежные потоки организации отражаются в отчете о движении денежных средств с разделением на:

- текущие операции;
- инвестиционные операции;
- финансовые операции.

Текущие операции - это потоки от осуществления обычной деятельности организации, приносящей выручку.

Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж, например:

- поступления от продажи товаров (работ, услуг);
- оплата поставщикам за приобретенные материалы, товары, услуги;
- арендные и комиссионные платежи;
- оплата труда работников;
- уплата процентов по долговым обязательствам и др.

Инвестиционные операции - это денежные потоки, связанные с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, например:

- затраты на НИОКР;
- платежи и поступления от операций с акциями и долговыми ценными бумагами;

- предоставление и возврат займов;
- получение дивидендов и др.

Финансовые операции - это потоки от привлечения финансирования на долговой или долевой основе, которые приводят к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, например:

- денежные вклады собственников (участников);
- платежи им в связи с выкупом акций (долей) или их выходом;
- поступления от выпуска облигаций, векселей и др.

Платежи и поступления от одной операции могут относиться к разным видам денежных потоков.

Например, уплата процентов является денежным потоком от текущих операций, а возврат основной суммы долга является денежным потоком от финансовых операций.

Каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или) денежных эквивалентов отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от платежей организации, если иное не установлено ПБУ 23/2011.

Денежные потоки **можно отразить в отчете свернуто** в случаях, если:

- они характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов;
- поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам;
- они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата.

Свернуто отражаются:

а) денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);

б) косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее;

в) поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

г) оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной

компенсации от контрагента.

Требования к составлению отчета о движении денежных средств:

- 1) все показатели в отчете указываются в рублях;
- 2) величины потоков в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на день поступления или осуществления платежа;
- 3) организация должна представлять увязку сумм, указанных в отчете о движении денежных средств, с соответствующими статьями бухгалтерского баланса.

В соответствии с требованиями российского законодательства отчет о движении денежных средств формируется прямым методом:

Результат движения денежных средств равен разности сумм поступлений денежных средств и сумм использования денежных средств.

В МСФО предусмотрено применение двух альтернативных методов при составлении отчета о движении денежных средств по операционной деятельности (по текущим операциям):

- прямой метод;
- косвенный метод.

Движение денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности согласно МСФО раскрывается только **прямым методом**.

Косвенный метод предполагает корректировку показателя чистой прибыли:

- на неденежные статьи;
- на результат операций, относящихся к инвестиционной и финансовой деятельности;
- в связи с переходом от метода начисления к кассовому методу, - с целью превращения его в показатель чистого денежного потока по операционной деятельности.

15.3. Контрольные вопросы

1. Структура и содержание отчета об изменениях капитала.
2. Влияние изменений учетной политики на показатели отчета об изменениях капитала.
3. Значение чистых активов для оценки ликвидности организации.

4. Слагаемые потока денежных средств и их характеристика.
5. Формирование денежных потоков от текущих операций прямым методом.
6. Формирование денежных потоков от текущих операций косвенным методом.
7. Формирование денежных потоков от инвестиционных операций.
8. Формирование денежных потоков от финансовых операций.
9. Формирование показателя отчета «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю».

15.4. Глоссарий

Высоколиквидные финансовые вложения (денежные эквиваленты) - вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

Денежные потоки от финансовых операций - это движение денежных средств и их эквивалентов, влияющее на величину и структуру капитала организации и заемных средств.

Курсовая разница - разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

15.5. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. - М.: ИНФРА – М, 2012.
3. Ровенских В.А., Слабинская И.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – М.: Дашков и К^о, 2013.
4. Презентация.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Аннотация. Данная тема раскрывает основы формирования пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Ключевые слова. Пояснения, основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, запасы, дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, затраты на производство.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

16.1. Общие требования к пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

16.2. Раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

16.1. Общие требования к пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются в табличной или текстовой форме, их содержание организация определяет самостоятельно в целях представления пользователям информации, необходимой для оценки ими финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и обоснования экономических решений.

Пример оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в табличной форме приведен в

приложении 3 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 №66н.

Статья бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие. Для этого в бухгалтерской отчетности имеется колонка, связующая информацию, отраженную в балансе (отчете о финансовых результатах) с поясняющей информацией.

Таким образом, все пояснения должны иметь номер, а напротив каждой статьи самого отчета, которая расшифровывается в пояснениях, необходимо указать этот номер.

16.2. Раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

В разделе 1 «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)» представлены не только первоначальная стоимость по видам активов на начало года и конец отчетного периода, их поступление и выбытие, но и дополнительные сведения:

- о начисленной амортизации за отчетный период по видам нематериальных активов;

- о накопленной амортизации за время использования объектов; об убытках от обесценения, об изменении первоначальной стоимости и суммы амортизации в результате переоценки нематериальных активов;

затраты по незаконченным исследованиям и разработкам и незаконченным операциям по приобретению нематериальных активов по отдельным объектам (группам объектов) на начало года, за отчетный период и на конец года;

списано затрат, не давших положительного результата, и принято к учету объектов в качестве нематериальных активов или НИОКР.

Раздел 2 «Основные средства» содержит не представлявшиеся ранее данные:

- о наличии и движении основных средств по их группам;
- о начисленной и накопленной амортизации по группам основных средств и доходных вложений в материальные ценности;

- об изменении первоначальной стоимости и суммы амортизации объектов в результате их переоценки;

- об остатках и изменении в течение периода незавершенных

капитальных вложений по группам объектов;

- об изменении стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;

- об ином использовании основных средств (передача и получение в аренду, передача в залог, перевод на консервацию и т.п.).

Раздел 3 «Финансовые вложения» содержит следующие данные за отчетный и предыдущий годы по видам долгосрочных и краткосрочных вложений:

- первоначальная стоимость финансовых вложений на начало года и конец отчетного периода и накопленная корректировка;

- поступило вложений за период;

- выбыло (погашено) вложений за период по первоначальной стоимости;

- накопленная корректировка по выбывшим (погашенным) вложениям;

- начисление процентов за период (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной);

- изменение текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения).

Накопленная корректировка определяется в следующем порядке:

- по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, - как разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью;

- по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, - как начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью;

- по остальным финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, - как величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату.

В таблице 3.2 «Иное использование финансовых вложений» показана стоимость финансовых вложений по их группам или видам, находящихся в залоге, переданных третьим лицам (кроме продажи), используемых по иному по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Раздел 4 «Запасы» содержит сведения о себестоимости запасов на начало года и конец периода, данные об их поступлении и выбытии за отчетный период и предыдущий годы, а также данные:

- о величине резерва под снижение стоимости запасов;
 - об убытках от снижения стоимости запасов;
 - об обороте запасов между их видами (группами).
- данные о запасах, не оплаченных на отчетную дату, а также о запасах, находящихся в залоге, которые представляются по группам (видам) запасов по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В разделе 5 «Дебиторская и кредиторская задолженность» отражаются:

наличие и движение дебиторской и кредиторской задолженности с делением на долгосрочную и краткосрочную;

просроченная дебиторская и кредиторская задолженность.

В таблице 5.1 показаны за отчетный и предыдущий годы остатки долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности на начало года и конец отчетного периода, поступление и выбытие задолженности, а также следующие данные по ее видам:

- остатки резерва по сомнительным долгам на начало года и конец отчетного периода;

- поступление задолженности в течение отчетного периода в результате хозяйственной операции (за минусом дебиторской задолженности, погашенной (списанной) в одном отчетном периоде);

- причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления;
- списание задолженности на финансовый результат;
- восстановление резерва по сомнительным долгам;
- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную.

Таким образом, в Пояснениях раскрыты детальные сведения:

- о составе дебиторской задолженности и резервах по сомнительным долгам;

- о величине просроченных долгов, их списании на финансовый результат;

другая полезная информация для объективной оценки качества задолженности и платежеспособности организации, для обоснования решений по оптимизации задолженности и принятия мер по ее

погашению.

Раздел 6 «Затраты на производство» раскрывает информацию о величине затрат за период в разрезе групп экономических элементов:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Раздел 7 «Оценочные обязательства» раскрывает информацию, позволяющую оценить имеющиеся на отчетную дату обязательства организации, в отношении величины или срока исполнения которых существует неопределенность. В частности, раскрывается информация:

- об остатках каждого резерва на начало года и конец отчетного периода;
- начислении, использовании и восстановлении резервов за отчетный год.

В разделе 8 «Обеспечения обязательств» содержит информацию о следующих видах полученных и выданных обеспечений:

- залог;
- поручительство;
- удерживаемое имущество должника;
- банковская гарантия;
- аккредитив, открытый на имя организации третьим лицом, и т.п.

Не рассматриваются в качестве выданных обеспечений поручительства третьих лиц по обязательствам организации.

В разделе 9 «Государственная помощь» коммерческие организации отражают информацию о полученной государственной помощи в виде субсидий, субвенций, бюджетных кредитов для выполнения различных социально-экономических задач.

16.3. Контрольные вопросы

1. Назначение и состав пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
2. Раскрытие информации о наличии и движении основных средств в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

3. Раскрытие информации о наличии и движении нематериальных активов в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

4. Раскрытие информации о наличии и движении запасов и о затратах на производство в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

5. Раскрытие информации о дебиторской и кредиторской задолженности в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

6. Раскрытие информации о финансовых вложениях в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

16.4. Глоссарий

Запасы — это активы предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, находящиеся в процессе производства для такой продажи, или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

16.5. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. - М.: ИНФРА – М, 2012.
3. Ровенских В.А., Слабинская И.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – М.: Дашков и К^о, 2013.
4. Презентация.

Пояснения к бухгалтерской отчетности (пояснительная записка)

Аннотация. Данная тема раскрывает основы формирования пояснений к бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова. Пояснения, информация по сегментам, оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы, бухгалтерские ошибки.

Методические рекомендации по изучению темы:

- тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- в дополнение к лекции имеется презентация, которую необходимо изучить, а затем ответить на контрольные вопросы;
- в качестве самостоятельной работы предлагается решить практические задания и выполнить задания для самостоятельной работы;
- для проверки усвоения темы имеется тест.

Вопросы для изучения

17.1. Формирование сегментной отчетности

17.2. Раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах

17.3. Раскрытие информации в отношении ошибок, предшествующих отчетным периодам, исправленных в отчетном периоде

17.1. Формирование сегментной отчетности

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Организации-эмитенты публично размещаемых ценных бумаг должны раскрывать в пояснениях к бухгалтерской отчетности информацию по сегментам в соответствии с ПБУ 12/2010. Иные организации могут добровольно принять решение о раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчетности. Информация, не соответствующая требованиям ПБУ 12/2010, не может именоваться

в бухгалтерской отчетности информацией по сегментам.

Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, её хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);

б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов;

в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности **основой выделения сегментов** могут быть, в частности:

а) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;

б) основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;

в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;

г) структурные подразделения организации.

Несколько сегментов могут быть определены как единый сегмент, если такое объединение соответствует целям ПБУ 12/2010, а также при условии сходства следующих характеристик объединяемых сегментов:

а) характер (назначение) продукции, товаров, работ, услуг;

б) процесс производства продукции, закупки товаров, выполнения работ, оказания услуг;

в) покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;

- г) способы продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- д) правовые условия деятельности (например, необходимость лицензии (разрешения), режим налогообложения);
- е) другие характеристики.

Организация может использовать также следующие дополнительные условия:

- а) специфический характер отдельного направления деятельности;
- б) ответственность конкретных лиц за результаты отдельного направления деятельности;
- в) обособленность информации, представляемой совету директоров (наблюдательному совету) организации.

Информация по сегменту, выделенному в качестве отчетного, обособленно раскрывается в бухгалтерской отчетности посредством включения в нее перечня показателей, установленного ПБУ 12/2010.

Сегмент считается отчетным, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

а) выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10 процентов общей суммы выручки всех сегментов;

б) финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10 процентов от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых является убыток;

в) активы сегмента составляют не менее 10 процентов суммарных активов всех сегментов.

Сегмент, показатели которого ниже указанных значений, может быть выделен в качестве отчетного, если информация по данному сегменту будет полезной заинтересованным пользователям.

На отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности организации должно приходиться не менее 75 процентов выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации. Иначе должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяет ли каждый из них в отдельности условиям.

В случае, если количество отчетных сегментов составляет более десяти, организация должна проанализировать возможность

объединения отчетных сегментов.

При подготовке бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена последовательность в определении перечня отчетных сегментов.

При определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно относятся к отчетному сегменту либо которые могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения.

Активы, используемые совместно в двух и более отчетных сегментах, распределяются между этими сегментами в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы.

Организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерской отчетности следующую информацию по отчетным сегментам:

- а) общую информацию;
- б) показатели отчетных сегментов;
- в) способы оценки показателей отчетных сегментов;
- г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках организации;
- д) иную информацию, предусмотренную настоящим ПБУ 12/2010.

В составе общей информации по отчетным сегментам организацией приводится:

- а) описание основы выделения сегментов, признанных отчетными;
- б) случаи объединения сегментов;
- в) наименование вида (группы) продукции, товаров, работ, услуг, от продажи которых организация получает выручку в каждом из отчетных сегментов, а также в прочих сегментах.

По каждому отчетному сегменту раскрываются следующие показатели:

- а) финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период;
- б) общая величина активов на отчетную дату;
- в) общая величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации).

Организация раскрывает следующие показатели по каждому отчетному сегменту в случае их представления полномочным лицам организации на систематической основе, независимо от включения

таких показателей в расчет финансового результата (прибыли, убытка) отчетного сегмента:

- а) выручка от продаж покупателям (заказчикам) организации;
- б) подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами;
- в) проценты (дивиденды) к получению;
- г) проценты к уплате;
- д) величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- е) иные существенные доходы и расходы;
- ж) налог на прибыль организаций.

17.2. Раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах

Согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» *оценочное обязательство* - это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Оно может возникнуть:

- из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;
- в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Оценочное обязательство признается, если одновременно выполняются 3 условия:

- 1) у организации существует обязанность, являющаяся следствием прошлых фактов хозяйственной деятельности;
- 2) ожидается уменьшение экономических выгод, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- 3) величина оценочного обязательства может быть обосновано оценена.

В бухгалтерской отчетности по каждому оценочному обязательству раскрывается информация:

- величина оценочного обязательства;
- дополнительные начисления за отчетный период;

- суммы оценочных обязательств, использованные в отчетном периоде;

- характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения и т.д.

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов.

При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете, информация о них раскрывается в Пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

17.3. Раскрытие информации в отношении ошибок, предшествующих отчетным периодам, исправленных в отчетном периоде

Ошибка – это неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности. Следовательно, суть ошибки, как это следует из п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», заключается в неправильном использовании (или неиспользовании) имеющейся в наличии на дату составления отчетности информации.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации

на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Ошибки, выявленные в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, должны быть исправлены.

Ошибки могут быть обусловлены:

- неправильным применением законодательства о бухгалтерском учете;

- неправильным применением учетной политики организации;

- неточностями в вычислениях;

- неправильной классификацией (оценкой) фактов хозяйственной деятельности организации.

- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности.

- недобросовестными действиями должностных лиц.

Ошибки, допущенные в бухгалтерском учете, искажают реальное финансовое состояние той или иной организации, что вводит в заблуждение заинтересованных пользователей такой информации.

Порядок исправления ошибки зависит от двух факторов:

- существенности ошибки;

- даты ее выявления.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, которые они принимают на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

По дате обнаружения ошибки подразделяются на ошибки отчетного года и ошибки предшествующего года, кроме того на порядок исправления ошибки влияют дата подписания и дата утверждения бухгалтерской отчетности.

Исправления в бухгалтерский учет вносят на основании подтверждающих документов:

- первичные документы, не отраженные в учете в соответствующем отчетном периоде;

- бухгалтерские справки с обоснованием исправлений.

Если ошибка выявлена до окончания года, в котором она была совершена, то исправительные записи вносят в том месяце отчетного периода, когда ошибка была обнаружена.

Если ошибка была обнаружена после окончания года, но до даты подписания отчетности, то исправительные записи нужно внести в декабре года, за который составляется отчетность.

Порядок исправления ошибок, обнаруженных после подписания отчетности, зависит от того, является допущенная ошибка существенной или нет.

Если существенная ошибка обнаружена после подписания отчетности, но до даты ее представления внешним пользователям (например, учредителям организации, органу государственной власти и т.п.), ее следует исправить в декабре года, за который составлена отчетность (т. е. в том же порядке, что и ошибки, обнаруженные до подписания отчетности).

В аналогичном порядке существенную ошибку можно исправить, если она была обнаружена после представления подписанной отчетности собственникам организации или иным внешним пользователям, но до даты ее утверждения. При этом после исправления ошибки нужно пересмотреть ранее составленную отчетность, вновь подписать ее и представить всем пользователям, которым она была представлена раньше. В пояснительной записке к пересмотренной отчетности нужно указать, что данная отчетность заменяет первоначально представленную, а также привести основание повторного оформления.

Если существенная ошибка была обнаружена после утверждения годовой отчетности, то ее необходимо исправить в том отчетном периоде, в котором она была обнаружена. Корректировку утвержденной отчетности не производят. Изменения отражаются в текущей отчетности.

Несущественные ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах, во всех перечисленных выше случаях подлежат исправлению в том отчетном периоде, когда они были обнаружены.

Существенные ошибки, обнаруженные до утверждения годовой отчетности, исправляют с использованием соответствующих счетов учета затрат, доходов, расчетов и т.д.

При выявлении ошибок после утверждения годовой отчетности исправления вносят с использованием счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Несущественные ошибки исправляются с использованием счета

17.4. Контрольные вопросы

1. Назначение и содержание пояснительной записки к бухгалтерской финансовой отчетности.
2. Понятие и значение сегментной отчетности.
3. Определение отчетного сегмента, его характеристика.
4. Требования, предъявляемые к представлению информации по сегментам в бухгалтерской отчетности.
5. Раскрытие информации в пояснительной записке об оценочных обязательствах.
6. Раскрытие информации в пояснительной записке об условных обязательствах и условных активах.
7. Понятие и виды ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.
8. Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

17.5. Глоссарий

Оценочное обязательство - это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения.

Ошибка – это неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности.

17.6. Рекомендуемые информационные ресурсы

1. <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=908>
2. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. - М.: ИНФРА – М, 2012.
3. Ровенских В.А., Слабинская И.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – М.: Дашков и К^о, 2013.
4. Презентация.