



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№3 | 2013

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности: рекомендации для малого бизнеса
- Нормативное регулирование внутреннего аудита
- Организация службы внутреннего аудита
- Методические аспекты регулирования и учета бюджетной помощи сельскому хозяйству
- Классификация затрат на инновационную деятельность

www.ipbr.org

Действительный член



Уважаемые читатели!



Начиная с этого номера «Вестник профессиональных бухгалтеров» приобретает новый формат. По решению Президентского совета ИПБ России наш журнал становится площадкой для научных исследований в области развития и совершенствования бухгалтерского учета и налогообложения.



Помимо научных статей в журнале по-прежнему будут размещаться сообщения о деятельности ИПБ России, региональные новости, методологические разработки Института, а также материалы для дистанционного повышения квалификации.

Уверены, что в новом формате «Вестник профессиональных бухгалтеров» станет еще интереснее и полезнее.

Хоружий Людмила Ивановна,
вице-президент ИПБ России

Копосова Евгения Ивановна,
директор ИПБ России



РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Главный редактор

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета-МСХА имени К. А. Тимирязева, вице-президент НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России».

Заместитель главного редактора

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, профессор, первый проректор, профессор кафедры экономики и финансов Института экономики и антикризисного управления.

АЛБОРОВ Ролан Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии.

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой управленческого учета и контроллинга Института экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета.

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита, профессор кафедры теории кредита и финансового менеджмента экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета.

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета.

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского.

ОВСИЙЧУК Мария Федоровна, докт. экон. наук, профессор, преподаватель кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации.

ПАНКОВА Светлана Викторовна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета.

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Финансовой академии при Правительстве РФ.

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления.

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой финансов и кредита филиала ВЗФЭИ в г. Архангельске.

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов.

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления.

В ИПБ России

- 2 События
- 5 Международный форум «Стратегические направления развития профессии»
Д.А. Прокопович
- 7 Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности

Дистанционное повышение квалификации

- 26 Нормативное регулирование внутреннего аудита
Т.Н. Иванова
- 35 Организация службы внутреннего аудита
Т.Н. Иванова

Бухгалтерский учет и отчетность

- 37 Методические аспекты регулирования и учета бюджетной помощи сельскому хозяйству
Е.В. Марковина, Е.В. Некрасова

Управленческий учет

- 43 Классификация затрат на инновационную деятельность
Е.А. Мизиковский, К.Н. Абубакирова

СОБЫТИЯ

Участие ИПБ России в Международном форуме «Стратегические направления развития профессии»



Д.А. Прокопович, Сильвия Цен, директор по качеству и отношениям с членами IFAC, и Е.И. Копосова

14–16 мая 2013 года в Лондоне прошел Международный форум «Стратегические направления развития профессии», организованный Советом по МСФО (IASB), Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB), Международной федерацией бухгалтеров (IFAC), Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) и Ассоциацией сертифицированных присяжных бухгалтеров (ACCA). ИПБ России на форуме представляли директор **Е.И. Копосова** и председатель комитета по МСФО **Д.А. Прокопович**.

В форуме приняли участие представители профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов, а также государственных и негосударственных экспертных и регулирующих органов России, Украины, Белоруссии, Казахстана, Кыргызстана, Узбекистана, Таджикистана, Молдовы, Азербайджана, Армении и Грузии. Со многими из них у руководства ИПБ России состоялись рабочие встречи, на которых обсуждались вопросы партнерства и развития сотрудничества.

Репортаж о форуме читайте на с. 5.

В Липецке открылся Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов Центрально-Черноземного региона

23 мая 2013 года в Липецке состоялось торжественное открытие Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Центрально-Черноземного региона. К этому событию была приурочена конференция «Актуальные вопросы в бухгалтерском учете и налогообложении», в ходе которой были освещены основные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения, изменения в законодательстве, сложные ситуации в исчислении налогов, разъяснения контролирующих органов, новости арбитражной практики. Конференция проходила в Большом зале Администрации Липецкой области.

Организаторами конференции выступили Управление по развитию малого и среднего бизнеса Липецкой области, ИПБ России, ИПБ Центрально-Черноземного региона, Институт экономики и антикризисного управления.

Выступая на конференции, директор ИПБ России **Е.И. Копосова** подчеркнула, что основатели ИПБ России и те, кто сейчас продолжает их дело, всегда стремились к тому, чтобы членство в ИПБ России было признанием высокого профессионализма, за которым стоят напряженная работа и безупречная репутация. Она выразила надежду, что члены ИПБ Центрально-Черноземного региона внесут свой активный вклад в эту работу, а комитеты и экспертные советы ИПБ России обогатятся неравнодушными к своему делу профессионалами, способными и готовыми решать насущные проблемы бухгалтерского сообщества.

По словам **А.П. Дорохина**, президента ИПБ Центрально-Черноземного региона, открытие в Липецке территориального института стало ответом на ожидания бухгалтерского сообщества Липецкой и Воронежской областей, которому была необходима реально работающая профессиональная

организация. Он отметил, что у ИПБ Центрально-Черноземного региона большие перспективы для развития и масштабные планы, которые касаются проведения мероприятий по повышению квалификации профессиональных бухгалтеров, взаимодействия с местными органами власти и организационной работы с действительными членами.

С.Д. Бугаков, начальник Управления по развитию малого и среднего бизнеса Администрации Липецкой области, в своем выступлении обозначил проблемы и перспективы развития малого бизнеса в Липецкой области, а также рассказал о шагах, которые Администрация Липецкой области предпринимает для оказания помощи малому и среднему предпринимательству. **Г.В. Скоморохов**, заместитель начальника отдела налогообложения юридических лиц УФНС России по Липецкой области, обрисовал перспективы развития налоговой системы.

В практической части конференции выступили приехавшие из Москвы лекторы. **Д.И. Ряховский**, первый проректор, докт. экон. наук, профессор кафедры «экономики и финансов» Института экономики и антикризисного управления, проанализировал изменения и практику применения налогового законодательства. А **С.В. Никитина**, аттестованный преподаватель ИПБ России по налогообложению, независимый эксперт по налогообложению издательства «Главная книга», автор многочисленных публикаций в специализированных изданиях, осветила тему «Налоги – 2013: изменения в законодательстве, сложные ситуации в исчислении налогов, разъяснения

контролирующих органов, новости арбитражной практики».

Переговоры с Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса

29 мая 2013 года в ИПБ России прошли переговоры с представителем Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW) Вадимом Божеником, менеджером по развитию бизнеса. Со стороны ИПБ России в переговорах приняли участие директор **Е.И. Копосова** и руководитель международных и образовательных проектов **О.В. Василевская**.

Стороны обменялись мнениями по итогам форума «Стратегические направления развития профессии», который состоялся в Лондоне 14 мая 2013 года и был организован ICAEW. Форум, объединивший представителей регуляторов и профессиональных организаций стран бывшего СССР, был признан успешным всеми его участниками. В следующем году ICAEW планирует провести подобное мероприятие в Москве. ИПБ России выразил готовность помочь в его организации.

Стороны продолжили диалог, начатый на форуме и касающийся опыта построения внутренней жизни одной из старейших в мире профессиональных бухгалтерских организаций, какой является ICAEW. Были рассмотрены возможные направления сотрудничества, среди которых можно выделить использование опыта ICAEW в оценке качества бухгалтерских услуг, в области



Пленарная часть конференции в Липецке

повышения квалификации и индивидуального профессионального развития своих членов, в расширении палитры услуг, предоставляемых членам организации.

Стороны проявили интерес к проработке вопроса о возможности взаимного зачета экзаменов для получения квалификаций друг друга и договорились о расширении сотрудничества.

Работа ИПБ России в сфере общественно-профессиональной аккредитации

ИПБ России создал все необходимые инструменты, чтобы приступить к общественно-профессиональной аккредитации образовательных учреждений высшего профессионального образования по направлению 080100 «Экономика». Так, образована Комиссия по проведению общественно-профессиональной аккредитации, разработано и утверждено Положение о процедуре проведения аккредитации, проведен конкурс экспертов и утвержден список кандидатур экспертов. Сведения об этом ИПБ России передал в Департамент государственной политики в сфере высшего образования Минобрнауки России.

Напомним, что согласно статье 96 Федерального закона от 29.12.2012

№ 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации», профессионально-общественная аккредитация профессиональных образовательных программ – это признание качества и уровня подготовки выпускников, освоивших такую образовательную программу в конкретной организации, осуществляющей образовательную деятельность, отвечающими требованиям профессиональных стандартов, требованиям рынка труда к специалистам, рабочим и служащим соответствующего профиля.

Из этой же статьи следует, что профессионально-общественная аккредитация является добровольной. Но если у организации, осуществляющей образовательную деятельность, такая аккредитация есть, она представляет сведения о ней в аккредитационный орган. Эти сведения рассматриваются при проведении государственной аккредитации.

ИПБ России принял участие в семинаре «Финансового директора»

17 мая 2013 года в Санкт-Петербурге состоялся практический семинар «День финансового директора в Санкт-Петербурге», организованный журналом «Финансовый директор». ИПБ России принял участие в выставке, которая сопровождала этот семинар.

Посетителям семинара были предложены информационные материалы и исчерпывающие разъяснения сотрудников ИПБ России о деятельности института, в том числе на территории Санкт-Петербурга, и различных специализациях, которые могут освоить представители финансовых и экономических служб организаций. Особый интерес вызвали курсы, связанные с изучением международных стандартов финансовой отчетности.

Кроме того, на стенде ИПБ России все желающие могли принять участие в беспроигрышной лотерее и взять последний номер журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров».

Опрос, проведенный в ходе мероприятия, показал: несмотря на то что участники семинара в основном не являлись членами ИПБ России, они хорошо осведомлены о работе института и заинтересованы в услугах, которые он предоставляет.

Стенд ИПБ России на семинаре в Санкт-Петербурге



Д.А. Прокопович, председатель комитета по МСФО ИПБ России

Международный форум «Стратегические направления развития профессии»



Руководители профессиональных объединений и представители регулирующих органов из стран СНГ

В рамках форума проводились панельные дискуссии, презентации и круглые столы по вопросам организации и направлениям деятельности профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов, а также применения международных стандартов в области финансовой отчетности, аудита и профессиональной деятельности в странах Европы и Центральной Азии – бывших советских республиках.

Все участники форума выразили активную поддержку курсу перехода к полномасштабному применению Международных стандартов финансовой отчетности, Международных стандартов аудита, стандартов образования и этики профессиональных бухгалтеров. Для России данные вопросы особенно значимы в связи с созданием в Москве Международного финансового центра.

Представители **Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW)** и **Ассоциации сертифицированных присяжных бухгалтеров (ACCA)** в своих презентациях рассказали об опыте становления и работы их организаций, а также о задачах профессии и стратегии дальнейшего развития в условиях глобализации и меняющихся рынков. В ходе панельных дискуссий был представлен

взгляд регуляторов на роль профессиональных организаций в части стимулирования и контроля за соблюдением их членами стандартов деятельности.

Особо подчеркивалась необходимость консолидации бухгалтеров и аудиторов для преодоления кризисных явлений, переосмысления выполняемых функций для эффективного обслуживания современных потребностей бизнеса и рынка инвестиций. Бухгалтеры и аудиторы должны быть лидерами и основными носителями знаний и компетенций в бизнесе, оказывать экспертную поддержку при принятии решений и выработке стратегий. В связи с этим профессиональные объединения должны обеспечивать непрерывное обучение своих членов, распространение знаний и лучшей практики.

Представители **Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB)** осветили стратегические планы, а также произошедшие и готовящиеся изменения в Международных стандартах аудита.

Было отмечено, что недавние кризисные явления остро ставят вопрос доверия к профессии аудитора, и вместе с тем повышающаяся сложность финансовой отчетности, увеличение доли суждений и оценочных значений существенно меняют потребности пользователей и их ожидания от аудита. В связи с этим комитет разрабатывает новые требования к содержанию аудиторского заключения (ISA 701), которые предусматривают раскрытие информации о ключевых моментах аудита и оценки непрерывности деятельности организации. Как ожидается, эти нововведения внесут значительные изменения в практику подготовки аудиторского заключения и процесс взаимодействия аудиторов и проверяемых организаций.

Обсуждались изменения в аудиторском стандарте ISA 702, который требует от аудитора подтверждения прочей отчетной информации, содержащейся



Д.А. Прокопович,
Роберт Ходжсон,
исполнительных
директор ICAEW,
и Е.И. Копосова

в финансовой отчетности, что в свою очередь приведет к изменению масштаба задач и роли аудитора. Обсуждались разрабатываемые «Концептуальные основы качества аудита», которые направлены на интегральную оценку основных элементов качества, а также другие проекты и предпринимаемые инициативы комитета. Были даны рекомендации по интеграции Международных стандартов аудита с национальными стандартами.

Представители **Международной федерации бухгалтеров (IFAC)** ответили на вопросы об изменениях в структуре членства в этой организации. Также обсуждались особенности применения пересмотренных «Положений об обязанностях организаций-членов» (SMO) и введение системы мониторинга их выполнения. Особое внимание было уделено Положению 1 (SMO 1) «Контроль качества», которое рекомендует проверять качество всех оказываемых бухгалтерских



Вэй-То Жанг, член
Совета по МСФО
(IASB), Дарья Кухарь,
IFAC, и Е.И. Копосова.

и аудиторских услуг, а не только связанных с аудитом финансовой отчетности.

Кроме того, представители IFAC подчеркнули важность соблюдения SMO 4

«Кодекс этики для профессиональных бухгалтеров», разработанный IESBA, который устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров. Профессиональные организации – члены IFAC должны проводить активную работу со своими членами по разъяснению положений кодекса, оказывать им методическую помощь в его применении. Профессиональные бухгалтеры в свою очередь обязаны честно и добросовестно выполнять свои обязанности, в том числе по уплате членского взноса и постоянному, непрерывному на протяжении всей профессиональной карьеры повышению квалификации.

Представители **Совета по МСФО (IASB)** в своих презентациях рассказали об изменениях в направлении его деятельности – в связи с тем, что основной корпус стандартов сформирован и МСФО получили повсеместное распространение в мире (приняты в 100 странах), фокус смещается на поддержку применения стандартов, взаимодействие с разработчиками национальных стандартов, регуляторами и профессиональными сообществами различных стран на равноправной и конструктивной основе (проект конвергенции МСФО и ОПБУ США (US GAAP) будет завершен).

Особое внимание уделяется работе с региональными организациями, разрабатывающими стандарты. Для этого создан Консультационный форум по стандартам бухгалтерского учета, участники которого представляют все части света.

Были даны комментарии по проектам разрабатываемых стандартов: «Признание выручки», «Аренда», «Финансовые инструменты», «Договоры страхования», а также обозначены темы для дальнейших исследований.

Дополнительно освещались предпринимаемые советом образовательные инициативы, деятельность комитета по интерпретациям стандартов финансовой отчетности, а также результаты исследования по применению МСФО для компаний малого и среднего бизнеса.

Участники форума подробно обсудили насущные проблемы применения МСФО в России, процесс их перевода на русский язык и официального принятия. Была достигнута договоренность о совместном проведении ИПБ России и Советом по МСФО образовательных мероприятий для российских специалистов в 2013 году.

Уважаемые читатели!

Президентский совет ИПБ России утвердил Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (протокол от 25.04.2013 № 4/13).

Эти рекомендации были представлены на заседании Экспертной группы по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства, образованной Минфином России.

Представляем вашему вниманию полный текст Рекомендаций (приложения к Рекомендациям можно скачать на сайте ИПБ России – www.ipbr.org).

Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности

I. Общие положения

1. Настоящие Рекомендации разработаны в соответствии с Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ (в редакции по состоянию на 06.12.2011 г.) и предназначены для всех субъектов малого предпринимательства (далее – СМП), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, независимо от предмета и целей деятельности, организационно-правовых форм (за исключением кредитных организаций).

Целью настоящих Рекомендаций является методологическое обеспечение применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотренных соответствующими нормативными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет в Российской Федерации.

2. СМП ведут бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (далее – ФЗ «О бухгалтерском учете»), федеральными стандартами, рекомендациями в области бухгалтерского учета, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией

по его применению, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н (далее – типовой План счетов), иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, а также настоящими Рекомендациями.

3. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» руководитель СМП обязан организовать ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета. Руководитель СМП обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо СМП либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, либо принять ведение бухгалтерского учета на себя.

4. Для ведения бухгалтерского учета СМП формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации, федеральными стандартами и настоящими Рекомендациями. Микропредприятия вправе предусматривать в учетной политике ведение

бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи).

Учетная политика СПМ основывается на допущениях имущественной обособленности и непрерывности его деятельности, последовательности применения учетной политики, а также временной определенности фактов хозяйственной жизни (за исключением случаев, если СПМ принят порядок признания выручки от продажи продукции, товаров (работ, услуг) после поступления денежных средств и иной формы оплаты, а расходов после погашения задолженности). При этом учетная политика должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Учетная политика формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета, и утверждается руководителем СПМ. При этом утверждаются:

- форма бухгалтерского учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности (за исключением микропредприятий, осуществляющих ведение бухгалтерского учета по простой системе);
- формы первичных учетных документов;
- формы регистров бухгалтерского учета;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за объектами бухгалтерского учета;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

II. Общие требования к ведению бухгалтерского учета

2.1 Первичные учетные документы

5. Начальным этапом бухгалтерского учета является оформление каждого факта хозяйственной жизни (сделки, события, операции) первичным учетным документом (на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью).

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) может быть составлен в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Для ведения бухгалтерского учета СПМ могут использовать формы первичных учетных документов: разработанные СПМ самостоятельно (в качестве образцов СПМ может, например, использовать формы, содержащиеся в Альбомах унифицированных форм первичной учетной документации); предусмотренные рекомендациями, принятыми органами негосударственного регулирования бухгалтерского учета; иные рекомендованные формы. Формы должны быть утверждены руководителем СПМ. При этом каждый первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование СПМ, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- подписи указанных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Руководителем СПМ определяется также перечень первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни, и список лиц, имеющих право подписи конкретных первичных учетных документов.

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами

Начальным этапом бухгалтерского учета является оформление каждого факта хозяйственной жизни (сделки, события, операции) первичным учетным документом.

В регистрах бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за их ведение.

органов государственного регулирования бухгалтерского учета, в частности Банка России. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

К бухгалтерскому учету не должны приниматься первичные учетные документы, которыми оформляются не имевшие место факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», первичные учетные документы подлежат хранению в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

2.2 Регистры бухгалтерского учета

6. Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета (книгах, журналах, ведомостях и т.д.). При регистрации в регистрах бухгалтерского учета объектов учета не допускаются какие-либо пропуски или изъятия.

Руководитель СМП утверждает перечень и формы применяемых регистров бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета составляются на бумажном носителе и (или) в виде электронных документов, подписанных электронной подписью.

Обязательными реквизитами каждого регистра бухгалтерского учета являются:

- наименование регистра;
- наименование СМП, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка фактов хозяйственной жизни;
- величина денежного измерения фактов хозяйственной жизни с указанием единицы измерения;
- наименование должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иные реквизиты, необходимые для идентификации лиц, ответственных за ведение регистра.

В регистрах бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за их ведение. Каждое исправление должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение соответствующего регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

7. СМП разрабатывает регистры бухгалтерского учета применительно к конкретным условиям своей деятельности при соблюдении:

- единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено учетной политикой СМП, принятой в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами и настоящими Рекомендациями;
- взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;
- сплошного отражения всех фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;
- накопления и систематизации данных первичных учетных документов в разрезе показателей, достаточных для нужд управления СМП и контроля его деятельности, а также для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и иной информации, представляемой в соответствии с федеральными законами.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», регистры бухгалтерского учета подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

III. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета

8. СМП могут использовать следующие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета:

- полную форму (бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи с использованием регистров бухгалтерского учета активов СМП);
- сокращенную форму (бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи без использования

регистров бухгалтерского учета активов СМП);

- простую систему ведения бухгалтерского учета (бухгалтерский учет ведется без применения двойной записи). Бухгалтерский учет по простой системе могут вести только микропредприятия.

3.1 Сокращенный рабочий план счетов СМП

9. СМП отражает факты хозяйственной деятельности путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в его рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Для организации бухгалтерского учета упрощенными способами СМП на основе типового Плана счетов может сформировать рабочий план счетов бухгалтерского учета (далее – рабочий План счетов), который позволит вести учет активов и обязательств, доходов и расходов в регистрах бухгалтерского учета по принятым счетам бухгалтерского учета и тем самым: способствовать осуществлению контроля за наличием активов, выполнением обязательств, получением доходов, осуществлением расходов и достоверностью данных бухгалтерского учета.

При организации бухгалтерского учета СМП должен исходить из требования рациональности, имея в виду, что ценность формируемой в бухгалтерском учете информации должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации.

Для ведения бухгалтерского учета СМП может сократить количество синтетических счетов в принимаемом им рабочем Плана счетов по сравнению с типовым Планом счетов. В частности, СМП может открыть для обобщения информации о:

- производственных запасах счет 10 «Материалы» (10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»);
- затратах, связанных с производством и продажей продукции (работ, услуг), счет 20 «Основное производство» (вместо счетов 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29

«Обслуживающие производства и хозяйства»), 44 «Расходы на продажу»);

- готовой продукции и товарах счет 41 «Товары» (вместо счетов 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные»);
- дебиторской и кредиторской задолженности счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (вместо счетов 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»).

СМП может предусмотреть в рабочем Плана счетов :

а) учет денежных средств в банках на счете 51 «Расчетные счета» (вместо счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»);

б) учет капитала на счете 80 «Уставный капитал» (вместо счетов 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 81 «Собственные акции (доли)»);

в) учет финансовых результатов на счете 99 «Прибыли и убытки» (вместо счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки»).

Пример рабочего Плана счетов СМП приведен в Приложении 1 к настоящим Рекомендациям.

3.2 Применение сокращенного рабочего плана счетов

10. СМП, применяя рабочий План счетов, организует учет фактов хозяйственной жизни, активов и обязательств, доходов и расходов на включенных в него счетах бухгалтерского учета согласно типовому Плану счетов с учетом настоящих Рекомендаций.

11. Учет основных средств ведется на счете 01 «Основные средства». Амортизация основных средств учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств».

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в учете в суммах, определяемых исходя из применяемых СМП способов начисления амортизации, сроков полезного использования и первоначальной стоимости основных средств.

Применение способа начисления амортизации по объекту основных средств производится в течение всего срока его полезного использования.

При организации бухгалтерского учета СМП должен исходить из требования рациональности.

Учет списания материалов СМП может вести по методу средневзвешенной (средней) себестоимости.

Изменение начисляемых сумм амортизации в результате движения (поступление, выбытие) основных средств производится в следующем месяце после месяца принятия объекта к бухгалтерскому учету или снятия с него. Изменение начисляемых сумм амортизации в результате пересмотра срока полезного использования объекта основных средств подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы и расходы:

- периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности только данного отчетного периода;
- периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской (финансовой) данного отчетного периода и бухгалтерскую (финансовую) отчетность будущих периодов.

При выбытии объекта основных средств (списании, продаже и т.п.) сумма начисленной амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства». Недоамортизированная часть стоимости основных средств со счета 01 «Основные средства», а также расходы, связанные с их выбытием, списываются в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». В случае продажи объекта основных средств выручка от продажи относится на кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

СМП может принять решение для целей бухгалтерского учета не проводить переоценку основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства», и нематериальных активов, учитываемых на счете 04 «Нематериальные активы», а также может принять решение не проверять нематериальные активы на обесценение.

12. При осуществлении капитальных вложений затраты на строительство или приобретение объектов основных средств отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» либо на субсчете к счету 01 «Основные средства». Затраты принимаются к учету на основании счетов поставщиков и подрядчиков с кредита счетов 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или с кредита счетов учета денежных средств 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

Затраты по приобретенным и принятым в эксплуатацию объектам основных средств списываются в дебет счета 01 «Основные средства» при принятии актива в качестве основных средств к бухгалтерскому учету.

13. Производственные запасы учитываются СМП на счете 10 «Материалы».

Активы, в отношении которых выполняются условия принятия их к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике СМП, 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 СМП должен быть организован надлежащий контроль их движения.

Учет списания материалов СМП может вести по методу средневзвешенной (средней) себестоимости, по которой каждая единица (вид, группа) материалов, списанная на производство или оставшаяся на остатке, оценивается по стоимости, определяемой как частное от деления общей их стоимости (с учетом остатка на начало отчетного периода) на их количество.

В случае возврата материалов из эксплуатации на склад и оприходования по цене возможного использования осуществляется запись по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Налог на добавленную стоимость (НДС), начисленный по приобретенным материалам, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» одновременно с оприходованием поступивших материалов. Налог не включается в фактическую себестоимость материалов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. На счете 19 отдельно ведется учет движения НДС по материалам и основным средствам (нематериальным активам).

14. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется СМП на счете 20 «Основное производство» в разрезе видов (элементов) затрат (оплата труда, материалы, амортизация и др.) по объектам учета, которыми могут быть затраты в целом по предприятию, по видам продукции (работам, услугам), местам производства продукции

(работ, услуг), лицам, ответственным за производство, и т.п.

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).

Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Такие расходы списываются со счета 20 «Основное производство» ежемесячно полностью на счет 90 «Продажи» в качестве расходов по продажам продукции (работ, услуг) либо на счет 99 «Прибыли и убытки» при принятии сокращенного варианта рабочего плана счетов без использования счета 90 «Продажи».

Расходы на проведение всех видов ремонтов основных средств включаются в расходы по обычным видам деятельности по соответствующим видам затрат (материалы, оплата труда и др.).

15. Учет готовой продукции и товаров при принятии сокращенного рабочего плана счетов может вестись на счете 41 «Товары».

Товары, приобретаемые СМП для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости приобретения. В дальнейшем их списание при выбытии рекомендуется осуществлять по методу средневзвешенной (средней) себестоимости.

16. Учет продажи продукции, товаров (работ, услуг) СМП, а также определение финансового результата по этим операциям осуществляется на счете 90 «Продажи» либо при принятии сокращенного рабочего плана счетов на счете 99 «Прибыли и убытки» без использования счета 90 «Продажи».

СМП признает выручку при соблюдении следующих условий:

- оно 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 (получен в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

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

СМП, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, могут признавать доходы и расходы по договору строительного подряда в соответствии с нормативными правовыми актами по учету доходов и учету расходов (включая возможность использования кассового метода учета доходов и расходов).

17. СМП, имеющее финансовые вложения, использует для их учета счет 58 «Финансовые вложения». При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. СМП, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений для отражения в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

При этом может быть принято решение не отражать в бухгалтерском учете обесценение финансовых вложений в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен.

18. СМП, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, могут не отражать в бухгалтерском учете оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы, в том числе не создавать резервы предстоящих расходов (на оплату отпусков работникам, выплату вознаграждений по итогам работы за год, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др.).

19. Учет дебиторской и кредиторской задолженности ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». На данном счете расчеты по операциям с дебиторами и кредиторами отражаются в следующем порядке: по дебету возникновение дебиторской задолженности и погашение кредиторской, по кредиту – возникновение кредиторской задолженности и погашение дебиторской.

20. Учет кредитов банка и иных заемных средств ведется на счете 66 «Расчеты по кредитам и займам» по их видам и срокам получения. Погашение кредитов и займов организаций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 66

Товары, приобретаемые СМП для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости приобретения.

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

и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.). СМП, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе признавать все расходы по займам прочими расходами.

21. Конечный финансовый результат деятельности СМП в отчетном году формируется согласно типовому Плану счетов на счете 99 «Прибыли и убытки».

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

При выборе СМП сокращенного рабочего плана счетов с использованием счета 90 «Продажи» для систематизации и накопления информации о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности СМП на этом счете формируется финансовый результат от такой деятельности. Он представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции, товаров (работ, услуг).

По окончании каждого отчетного периода сальдо (далее по тексту – остаток) со счета 90 «Продажи» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, прочие расходы), а по кредиту – прибыли (прочие доходы) СМП.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

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

В случае если СМП предусмотрело в рабочем Плане счетов для учета финансовых результатов счет 99 «Прибыли и убытки» (вместо счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»), то остаток по этому счету показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

22. Ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена

ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода (счет 91 «Прочие доходы и расходы» или 99 «Прибыли и убытки»).

В аналогичном порядке без ретроспективного пересчета СМП, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год.

23. СМП может отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов.

3.3 Полная форма ведения бухгалтерского учета

24. Полная форма ведения бухгалтерского учета предполагает для регистрации фактов хозяйственной жизни СМП использование комплекта ведомостей.

СМП может утвердить для учета фактов хозяйственной жизни ведомости по примеру форм, приведенных в приложениях к настоящим Рекомендациям, в частности:

- Ведомость учета основных средств и амортизации – форма № 1МП (приложение 2);
- Ведомость учета материально-производственных запасов – форма № 2МП (приложение 3);
- Ведомость учета затрат на производство – форма № 3МП (приложение 4);
- Ведомость учета денежных средств – форма № 4МП (приложение 5);
- Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № 5МП (приложение 6);
- Ведомость учета продаж – форма № 6МП (приложение 7);
- Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № 7МП (приложение 8);
- Ведомость учета расчетов с персоналом по оплате труда – форма № 8МП (приложение 9);
- Сводная ведомость (шахматная) – форма № 9МП (приложение 10).

25. Каждая ведомость применяется для учета операций по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях:

в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе «Корреспондирующий счет»), в другой – по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах, характеризующих факт хозяйственной жизни, на основании соответствующего первичного учетного документа делается соответствующая запись о содержании данного факта.

Остатки по счетам на последний календарный день отчетного периода в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных учетных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

26. Обобщение систематизированной информации, накопленной в отчетном периоде в ведомостях, производится в Сводной ведомости (шахматной) по форме № 9МП, на основании которой составляется оборотная ведомость и выводятся остатки на последний календарный день отчетного периода (см. Оборотная ведомость).

Данная оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса СМП.

27. Во всех применяемых ведомостях указывается отчетный период, в котором они заполняются, а в необходимых случаях – наименование синтетических счетов. В конце отчетного периода после подсчета итогов ведомости подписываются лицом (лицами), производившими записи.

28. Изменение оборотов в текущем отчетном периоде в связи с исправлением допущенных ошибок по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в ведомостях отчетного периода дополнительной записью. Исправление ошибки должно быть обосновано и санкционировано лицами, ответственными за ведение соответствующей ведомости.

29. Ошибки в ведомостях исправляются путем зачеркивания неправильного текста или суммы и надписывания над зачеркнутым правильным текстом или суммы. Зачеркивают тонкой чертой так,

чтобы можно было прочитать неправильную запись.

Всякое исправление ошибки в соответствующей ведомости должно быть оговорено надписью «Исправлено» с указанием даты исправления и подтверждено подписями лиц, ответственных за ведение данной ведомости, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Ведомость учета основных средств и амортизации (форма № 1МП)

30. Ведомость учета основных средств и амортизации по форме № 1МП является регистром бухгалтерского учета наличия и движения основных средств (счет 01 «Основные средства»), а также расчета сумм амортизационных отчислений (счет 02 «Амортизация основных средств»).

Данные по основным средствам записываются в ведомости позиционным способом (по одной строке) по каждому объекту или группе однородных объектов отдельно.

При наличии движения основных средств (приобретения, сооружения, изготовления, выбытия) подсчитываются суммы их оборотов (изменений) за отчетный период и выводятся остатки основных средств на последний календарный день отчетного периода. Перемещение основных средств внутри СМП в ведомости не отражается.

Для контроля сумм начисленной амортизации с начала эксплуатации основных средств по всем основным средствам, в ведомости предусмотрены соответствующие графы учета амортизации нарастающим итогом.

Данные ведомости о суммах начисленных амортизационных отчислений используются для отражения операций по их движению в ведомостях по формам № 3МП «Ведомость учета затрат на производство» и № 4МП «Ведомость учета денежных средств и капитала».

При наличии у СМП значительного количества объектов основных средств их учет ведется с использованием инвентарных карточек или инвентарных книг.

Ошибки в ведомостях исправляются путем зачеркивания неправильного текста или суммы и надписывания над зачеркнутым правильным текстом или суммы.

Оборотная ведомость

Номер счета бухгалтерского учета	Остаток на _____		Оборот за _____		Остаток на _____	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7

Стоимость ценностей определяется и отражается в ведомости исходя из затрат на их приобретение согласно документам поставщиков, транспортных организаций и т.д.

В качестве образцов для них могут быть использованы соответственно формы № № ОС-6, ОС-6а и ОС-6б, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 г. № 7.

В данной ведомости обособленно учитываются также основные средства, приобретенные (поступившие) СМП исключительно для предоставления за плату во временное пользование (временное пользование и владение) с целью получения дохода (доходные вложения).

Ведомость по форме № 1МП рекомендуется использовать для бухгалтерского учета нематериальных активов и их амортизации (счета 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов»).

Ведомость учета материально-производственных запасов (форма № 2МП)

31. Ведомость учета материально-производственных запасов по форме № 2МП предназначена для бухгалтерского учета производственных запасов, готовой продукции и товаров, отражаемых на счетах 10 «Материалы» и 41 «Товары».

Ведомость ведется отдельно по производственным запасам и товарам в разрезе всех видов ценностей, независимо от того, имелось или нет движение за отчетный период тех или иных ценностей.

Стоимость ценностей определяется и отражается в ведомости исходя из затрат на их приобретение согласно документам поставщиков, транспортных организаций и т.д.

При наличии в СМП двух и более материально-ответственных лиц ведомость по форме № 2МП ведется по каждому такому лицу. На основе итоговых данных этих ведомостей составляется сводная ведомость по форме № 2МП (в разрезе материально ответственных лиц, № 2МП-св), в которой обобщается и систематизируется стоимостная информация об остатках и изменениях за отчетный период в составе материально-производственных запасов в целом по СМП.

Данные об отпуске материалов и товаров в производство и продажу записываются из ведомости по форме № 2МП (или № 2МП-св) соответственно в ведомости по формам № 3МП «Ведомость учета затрат на производство» или № 6МП «Ведомость учета продаж».

Эта ведомость может быть использована также для бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость, предъявленного СМП при приобретении им

материально-производственных запасов, работ, услуг. Учет НДС ведется отдельно по облагаемой и необлагаемой деятельности, а также вложениям во внеоборотные активы и текущей деятельности, на основе счетов-фактур поставщиков, подрядчиков, транспортных и других организаций. Сумма НДС, предъявленная СМП к вычету, должна соответствовать данным налогового учета.

Ведомость учета затрат на производство (форма № 3МП)

32. Ведомость учета затрат на производство по форме № 3МП применяется для аналитического и синтетического учета затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг) и затрат по капитальным вложениям. При этом для учета капитальных вложений открывается отдельная ведомость по форме № 3МП.

Затраты по дебету счета 20 «Основное производство» собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях: Ведомости учета основных средств и амортизации (№ 1МП), Ведомости учета материально-производственных запасов (№ 2МП), Ведомость учета денежных средств и капитала (№ 4МП), Ведомости учета расчетов и прочих операций (№ 5МП) и др., а также непосредственно из отдельных первичных учетных документов.

В одной ведомости можно вести учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по их видам и на управление производством. По окончании отчетного периода и подсчета всех затрат итоговая сумма затрат на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты проданной продукции, работ и услуг.

В первом случае делаются следующие числовые записи: в графе 9 по строке «Затраты на управление» красным цветом – сторно (или черным с минусом) и по строкам (объектам) учета затрат по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) черным цветом (например: Фрагмент 1 формы № 3МП).

Во втором случае при списании затрат непосредственно на проданную в отчетном периоде продукцию (работы, услуги) управленческие расходы относятся в дебет счета 90 «Продажи» либо 99 «Прибыли и убытки» при выборе сокращенного рабочего Плана счетов без применения счета 90 «Продажи»

с отражением в графе 13 ведомости по форме № 4МП.

После определения затрат на законченную производством продукцию (работы, услуги) выявляется их фактическая себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) – на склад (счет 41 «Товары»), продажи (счет 90 «Продажи» либо 99 «Прибыли и убытки» при выборе сокращенного рабочего Плана счетов без применения счета 90 «Продажи») и др.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) как незавершенное производство.

Остатки незавершенного производства на начало отчетного периода показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости по форме № 3МП за предыдущий отчетный период, а остаток на конец отчетного периода определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным (см. фрагмент № 2 Книги № К-1МП, п. 42 настоящих Рекомендаций).

Ведомость учета денежных средств (форма № 4МП)

33. Ведомость учета денежных средств по форме № 4МП применяется СМП для учета денежных средств, учет которых ведется на следующих бухгалтерских счетах: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др. В ведомости по форме № 4МП рекомендуется также вести бухгалтерский учет источников финансирования деятельности СМП (счета 80 «Уставный капитал», 84

«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 99 «Прибыли и убытки»).

При использовании одного бланка ведомости для отражения операций, учитываемых на нескольких синтетических счетах бухгалтерского учета, на каждый из них в ведомости отводится необходимое количество строк. В графе 2 записываются номер и название счета бухгалтерского учета, факты хозяйственной жизни, наименование, дата и номер первичного учетного документа. Итоги остатков и изменений (оборотов) за отчетный период подсчитываются по каждому счету. Итоги по ведомости в целом, в этом случае не подсчитываются.

Записи о кассовых операциях осуществляются на основе кассовой книги, порядок ведения которой регламентируется соответствующими нормативными правовыми актами Банка России.

Записи в ведомость по форме № 4МП операций по расчетному счету и другим счетам в банке производятся на основании выписок банка и приложенных к ним документов. Совершение и оформление операций по расчетному счету производится в порядке, установленном соответствующими нормативными правовыми актами Банка России.

В ведомости по форме № 4МП регистрируются операции текущего отчетного периода по формированию финансового результата – по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» убытки от продажи и расходы от прочих операций, а по кредиту прибыль от продажи и доходы от прочих операций подсчитывается финансовый результат за отчетный период.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) как незавершенное производство.

Фрагмент 1 формы № 3МП

№ пп.	Вид продукции	Изменения (обороты) за отчетный период, руб.						Затраты на управление*	Итого (Σ граф 4-9)
		Дебет счета 20 – кредит счетов							
		02	10	60	69	70			
1	2	4	5	6	7	8	9	10	
1	Продукция «А»	100	200	20	30	150	124	624	
2	Продукция «Б»	60	100	10	20	100	41	331	
3	Затраты на управление	10	30	5	20	100	-165	0	
4	Итого	170	330	35	70	350	0	955	

*В данном примере затраты на управление в соответствии с Учетной политикой СМП распределяются пропорционально затратам на оплату труда (165/250).

Ведомость учета расчетов и прочих операций (форма № 5МП)

Ведомость учета расчетов и прочих операций по форме № 5МП используется для учета операций на счетах бухгалтерского учета, включающих субсчета, которые требуют дальнейшей детализации учетных данных. К таким счетам относятся: 58 «Финансовые вложения», 66 «Расчеты по займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При использовании одного бланка ведомости для ведения учета по нескольким синтетическим счетам бухгалтерского, на каждый из них отводится необходимое количество строк. В графе 2 записываются номер и наименование счета, далее в этой же графе записываются виды расчетов (платежей), наименование организаций, ФИО работников (например: Фрагмент 1 Формы № 5МП).

Записи в ведомости по форме № 5МП ведутся позиционным способом (по одной строке). Итоги остатков и изменений (оборотов) за отчетный период подсчитываются по каждому счету. Итоги по ведомости в целом в этом случае не подсчитываются (например: Фрагмент 2 Формы № 5МП).

Фрагмент 1 Формы № 5МП**Дебиторы, кредиторы, счета (организации, ФИО работников)**

2

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», всего

Расчеты с подотчетными лицами, итого

ФИО

....

Расчеты с персоналом по прочим операциям, итого

Расчеты по предоставленным займам

Долгосрочные, итого

ФИО

...

Краткосрочные, итого

ФИО

....

Расчеты по возмещению материального ущерба, итого

Долгосрочные

ФИО

и т.д.

В бухгалтерском балансе упрощенной бухгалтерской отчетности (см. Раздел IV настоящих Рекомендаций»), краткосрочная дебиторская задолженность (срок погашения не более двенадцати месяцев после отчетной даты) должна быть включена в группу статей «Финансовые и другие оборотные активы», а краткосрочная кредиторская – в группу статей «Кредиторская задолженность» (в приведенном примере соответственно 1000 и 200 ед.).

Ведомость учета продаж (форма № 6МП)

34. СМП рекомендуется для учета выручки от продаж и определения финансового результата от продаж использовать ведомость по форме № 6 МП.

При отгрузке или отпуске продукции (работ, услуг) покупателю (заказчику) записи в ведомости производятся позиционным способом по каждому счету (покупателю, виду продукции). Себестоимость отгруженной (отпущенной) продукции (работ, услуг) отражается с кредита счетов учета производственных запасов или затрат на производство, а стоимость по продажным ценам согласно счетам, предъявленным покупателям (заказчикам).

35. В ведомости по форме № 6МП совмещен учет расчетов с покупателями и заказчиками (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») и продаж продукции (работ, услуг) (счет 90 «Продажи» либо счет 99 «Прибыли и убытки» при выборе сокращенного рабочего плана счетов без применения счета 90 «Продажи»).

Финансовый результат при использовании данной ведомости определяется как разница между данными граф по продажным ценам и фактической себестоимости.

Непогашенная дебиторская задолженность числится в ведомости по отпускным ценам.

Ведомость учета расчетов с поставщиками (форма № 7МП)

37. Ведомость по форме № 7МП применяется для учета расчетов с поставщиками, учитываемых на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Ведомость открывается путем перенесения остатков задолженности СМП и авансов, выданных поставщикам, из ведомости за предыдущий отчетный период.

В ведомость по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками

Фрагмент 2 Формы № 5МП

Дебиторы и кредиторы (виды расчетов, платежей, наименование организаций, ФИО работников)	Остаток на 01.01.2013		Изменения (обороты) за январь		Остаток на 31.01.2013		
	Дебет	Кредит	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет 76 -кредит 50	Кредит 76 -дебет 20	Дебет	Кредит
2	3	5		7	12	17	18
Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», всего	500			1700	1400	1000	200
<i>Расчеты с подотчетными лицами, итого</i>							
Иванов И.И.	500		Приобретены подотчетным лицом канцелярские принадлежности		500		
			Выдано в подотчет на командировочные расходы	1000		1000	
Сидоров С.С.			Выдано в подотчет на командировочные расходы	700			
			Оплачены подотчетным лицом расходы, связанные с командировкой		900		200

и подрядчиками» позиционным способом записываются данные счетов поставщиков и подрядчиков за выполненные работы и услуги, а также за полученные материальные ценности.

По дебету отражаются операции по оплате счетов поставщиков и подрядчиков (кредит счетов: 51 «Расчетные счета» и другие).

Остаток на конец отчетного периода выводится по каждому поставщику отдельно по дебиторской и кредиторской задолженности (см. фрагмент № 1 Книги № К-1МП).

Ведомость учета расчетов с персоналом по оплате труда (форма № 8МП)

38. Ведомость по форме № 8МП предназначена для учета расчетов с работниками СМП по оплате труда, учитываемых на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». В разделе ведомости «Кредит счета 70 (руб.) – дебет счетов» отражаются начисленные работникам СМП суммы по оплате труда (включая премии) за выполненную работу, исчисленные исходя из принятых систем

и форм оплаты труда, надбавки, доплаты и другие выплаты, предусмотренные действующим законодательством и локальными актами СМП. Оплата труда группируется в ведомости по категориям работников, видам деятельности и т.д.

Одновременно производится вычет всех удержаний из начисленных сумм по оплате труда работников в разделе «Дебет счета 70 – кредит счетов» в соответствии с действующим законодательством (налога на доходы физических лиц, сумм выданных авансов, своевременно не возвращенных подотчетными лицами сумм, сумм по исполнительным листам в пользу различных организаций и других лиц) и определяется сумма, подлежащая выдаче работникам.

Ведомость является также платежным документом и предназначена для оформления выдачи причитающихся сумм работникам из кассы СМП.

При наличии не выданных работникам причитающихся сумм по оплате

Ведомость по форме № 9МП предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

труда в последний день выдачи наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, в графе этой ведомости «Расписка в получении» делается запись: «Депонировано», и указанная сумма переносится по каждому работнику (записью позиционным способом) в ведомость следующего отчетного периода в графу 4 «Остаток сумм на оплату труда на начало отчетного периода».

Информация, содержащаяся в ведомости по форме № 8МП, используется для расчета сумм страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Сводная ведомость (шахматная) № 9МП

39. Учет фактов хозяйственной жизни в СМП, применяющем форму учета, основанную на использовании ведомостей, завершается по истечении отчетного периода подсчетом итогов по оборотам в применяемых ведомостях и обязательным переносом их в Сводную ведомость (шахматную) по форме № 9МП.

Ведомость по форме № 9МП предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость открывается на отчетный период и служит для записи данных по дебету и кредиту каждого счета бухгалтерского учета в отдельности.

В ведомости по вертикали записываются счета в порядке возрастания их номеров, а по горизонтали – в порядке возрастающих номеров ведомостей.

Сводная ведомость по форме № 9МП заполняется путем переноса кредитовых оборотов из применяемых ведомостей (используются данные граф «Корреспондирующий счет») с разноской их в дебет соответствующих счетов.

По завершении разnosки подсчитывается сумма дебетового оборота по каждому счету, который должен быть равен дебетовому обороту, отраженному по данному счету в соответствующей ведомости.

Выявленные суммы по дебету каждого счета суммируются, и их общий итог должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому применяемому счету переносятся в оборотную ведомость, в которой подсчитываются остатки по каждому счету по состоянию на последний календарный день отчетного периода.

3.4 Сокращенная форма ведения бухгалтерского учета

40. СМП, исходя из конкретных условий деятельности, могут принять решение о применении сокращенной формы ведения бухгалтерского учета.

При этой форме все факты хозяйственной жизни регистрируются посредством двойной записи в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной жизни, форма которой может быть утверждена по примеру формы № К-1МП (далее – Книга № К-1МП) (приложение 11 к настоящему Рекомендациям). Наряду с Книгой № К-1МП, для учета расчетов по оплате труда с работниками рекомендуется применять ведомость учета оплаты труда, форма которой может быть утверждена по примеру формы № 8МП. Если указанные регистры (книга, ведомость) не обеспечивают полноту информации, необходимую для управления, СМП рекомендуется применять отдельные ведомости, используемые при полной форме ведения бухгалтерского учета.

41. Книга № К-1МП является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который позволяет вести учет фактов хозяйственной жизни СМП в разрезе активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, и на основе этой информации составлять упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах), отвечающую требованиям достоверности и полноты.

42. Книга № К-1МП открывается записями остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода (начало деятельности). Записи в Книге заносятся в хронологической последовательности в течение каждого месяца отчетного года позиционным способом на основе первичных учетных документов, например: счетов-фактур, платежных поручений, накладных, товарно-транспортных накладных, квитанций, актов приемки работ, справок, выписок банка и т.д. Все обработанные документы комплектуются в папки

в последовательности их отражения в указанном регистре.

Суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе «Сумма», отражаются посредством двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» соответствующих счетов рабочего Плана счетов СМП.

По окончании отчетного периода подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету и в целом по всем счетам. Общая сумма дебетовых оборотов за отчетный период должна быть равна общей сумме кредитовых оборотов (оборотный баланс). После этого выводятся остатки по всем счетам и подсчитываются их итоги. Общая сумма дебетовых остатков должна быть равна общей сумме кредитовых (сальдовый баланс).

При этом величина остатка на конец отчетного периода (например, на 31.01.) определяется в следующем порядке:

- по счетам 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 58 «Финансовые вложения»: остаток на 01.01.+ обороты по дебету – обороты по кредиту. Величина остатка всегда должна быть ≥ 0 ;
- по счетам 66 «Расчеты по кредитам и займам», 80 «Уставный капитал»: остаток на 01.01.+ обороты по кредиту – обороты по дебету. Величина остатка всегда должна быть ≥ 0 ;
- по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» остаток вначале определяется по каждому дебитору и кредитору (виду обязательств, налогов, сборов, взносов), а затем в целом по счету. По этим счетам остаток может быть дебетовым и (или) кредитовым (развернутым). (например: Фрагмент 1 Книги № К-1МП).

В случае если счет имеет развернутый остаток, рекомендуется проверить правильность его определения до подсчета сальдового баланса путем следующих расчетов:

- если остаток на начало месяца был кредитовым, то: остаток на начало месяца + обороты по кредиту – обороты

по дебету = остаток на конец месяца по кредиту – остаток на конец месяца по дебету;

- если остаток на начало месяца был дебетовым, то: остаток на начало месяца + обороты по дебету – обороты по кредиту = остаток на конец месяца по дебету – остаток на конец месяца по кредиту;
- если остаток на начало и конец месяца был и по дебету и по кредиту, то: остаток на начало месяца по дебету – остаток на начало месяца по кредиту + обороты по дебету – обороты по кредиту = остаток на конец месяца по дебету – остаток на конец месяца по кредиту.

В бухгалтерском балансе упрощенной системы бухгалтерской (финансовой) отчетности (см. Раздел IV настоящих Рекомендаций), дебетовый остаток по краткосрочным (в течение двенадцати месяцев после отчетной даты) расчетам должен быть включен в группу статей «Финансовые и другие оборотные активы», а кредитовый – в группу статей «Кредиторская задолженность» (в приведенном примере соответственно 500 и 100 ед.).

43. В течение отчетного периода на счете 20 «Основное производство» в графе 5 накапливаются затраты на производство продукции (работ, услуг). По завершении отчетного периода данные затраты в сумме, приходящейся на отгруженную и проданную в течение отчетного периода продукцию (работы, услуги), списываются с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи». Данная запись отражается в Книге № К-1МП по графам 5 и 29, при этом в графе 3 «Содержание факта хозяйственной жизни» осуществляется запись – «Списаны затраты на производство отгруженной и проданной продукции (работ, услуг)».

По кредиту счета 90 «Продажи» накапливается информация о выручке от продаж продукции (работ, услуг).

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) за отчетный период выявляется путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 90 «Продажи». Если дебетовые обороты (расходы) превышают кредитовые (доходы) – это значит, что получен убыток, если наоборот – прибыль. Выявленный

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) за отчетный период выявляется путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 90 «Продажи».

Фрагмент 1 Книги № К-1МП

№ пп., дата записи	Наименование, дата первичного учетного документа	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Основное производство (счет 20)		Расчетный счет (счет 51)		Расчеты с поставщиками и подрядчиками (счет 60)	
				Д	К	Д	К	Д	К
		Остаток на 01.01.2013		0	0	5000			1000
		в т.ч. ООО 1							1000
		Январь							
1/10	Платежное поручение № 1/01 от 10.01	Перечислено с расчетного счета ООО 1 в счет погашения задолженности на 01.01	1000				1000	1000	
2/30	Платежное поручение № 2 от 30.01	Перечислен с расчетного счета аванс ООО 2 по договору поставки № 3 от 30.12.2012	500				500	500	
3/30	Счет ООО 1 от 30.01	Признано обязательство за полученные материалы	100	100					100
		Итого обороты	x	100	-	-	1500	1500	100
		Остаток на 31.01	x	100	-	3500		500	100
		в т.ч.							
		ООО 2						500	
		ООО 1							100

финансовый результат от продаж отражается в Книге № К-1МП отдельной строкой (например: Фрагмент 2 Книги № К-1МП):

- в графе 3 делается запись «Финансовый результат от продаж за месяц»;
- в графах 30 и 31, если получен убыток, в графах 29 и 32, если получена прибыль.

Определение затрат на производство проданной продукции рассмотрим на следующем примере.

СМП производит бумажную упаковку. На 1 января в незавершенном производстве находилось 200 коробок со средней степенью готовности 50%, на 31 января 150 коробок со средней степенью готовности 80%. За январь выпущено 820 коробок, из них 800 коробок продано, 20

находятся в цеховой кладовой и предназначены к продаже в следующем отчетном периоде.

Расчет затрат на производство проданной продукции:

- 1-й шаг: количество незавершенной продукции условно приводится к количеству готовой продукции: на 1 января – 200 к. X 50/100 = 100 к.; на 31 января – 150 к. X 80/100 = 120 к. Прирост незавершенного производства за отчетный период составил 20 коробок.

- 2-й шаг: определяются затраты на производство выпущенной и проданной продукции. Для этого составим таблицу.

СМП может предусмотреть в рабочем Плане счетов для учета финансовых результатов от продаж счет 99 «Прибыли

Показатель	Остаток на 1 января	Произведено	Продано	Остаток на 31 января
1. Количество продукции (к.):				
- незавершенное	100	20	-	120
- готовая продукция		820	800	20
Итого	100	840	800	140
2. Затраты (руб.)	1600	17200	16000	2800
(остаток по счету 20 на 01.01)		(обороты по дебету счета 20)	(1600 руб. + 17200 руб.) : (100 к. + 840 к.) = 20 руб./к. 20 руб./к. X 800 к. = 16000 руб.	(остаток по сч. 20 на 31.01 = 1600 руб. + 17200 руб. - 16000 руб.)

и убытки» (вместо счета 90 «Продажи»). В этом случае записи в Книге № К-1МП по определению финансового результата от продаж продукции будут выглядеть следующим образом (см. Фрагмент 3 Книги № К-1МП, а также Фрагмент 2).

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли

и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток»).

3.5 Простая форма ведения бухгалтерского учета

45. Микропредприятие, руководствуясь конкретными условиями деятельности, может принять решение о ведении бухгалтерского учета без применения двойной записи. В этом случае факты хозяйственной жизни регистрируются

Фрагмент 2 Книги № К-1МП

№ пп., дата записи	Наименование, дата первичного учетного документа	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Основное производство (счет 20)		Продажи (счет 90)		Прибыли и убытки (счет 99)	
				Д	К	Д	К	Д	К
		Остаток на 01.01	1600	0	0	0	0	0	0
		Январь							
1/10	Счет № 1 от 10.01, накладная № 3 от 10.01	Принят к оплате счет ООО 1 за полученный цветной картон 200 кг	10 000	10 000					
2/10	Расчет	Начислена амортизация основных средств	500	500					
3/31	Ведомость 8МП, н/п № 7 от 30.01	Начислена зарплата работникам за январь	5700	5700					
4/31	Расчет н/п № 9 от 30.01	Начислены страховые взносы за январь	1000	1000					
5/31	Счет № 100 от 30.01	Предъявлен счет ООО 10 за отгруженную упаковку	20 000			20000			
6/31	Бух. справка	Списаны затраты на производство проданной продукции	16000		16000	16000			
7/31	Бух. справка	Финансовый результат от продаж за январь	4000			4000			4000
		Итого обороты	57200	17200	16000	20000	20000	0	4000
		Остаток на 31.01	X	2800		0	0		4000

Фрагмент 3 Книги № К-1МП

№ пп., дата записи	Наименование, дата первичного учетного документа	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Основное производство (счет 20)		Прибыли и убытки (счет 99)	
				Д	К	Д	К
6/31	Счет № 100 от 30.01	Предъявлен счет ООО 10 за отгруженную упаковку	20 000				20000
7/31	Бух. справка	Списаны затраты на производство проданной продукции	16000	16000		16000	
		Итого обороты	57200	17200	16000	16000	20000
		Остаток на 31.01	х	2800			4000

в хронологической последовательности непосредственно по группам статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Для целей ведения бухгалтерского учета по простой форме может быть использована Книга (журнал) учета фактов хозяйственной жизни по форме № К-2МП (далее – Книга № К-2МП) (приложение 12 к настоящим Рекомендациям). Книга № К-2МП открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода по каждому виду активов, обязательств и иным объектам бухгалтерского учета, по которым они имеются. Записи ведутся в хронологической последовательности позиционным способом на основании соответствующих первичных учетных документов. При этом, если факт хозяйственной жизни уменьшает остаток по соответствующей группе статей на начало отчетного периода, то сумма в соответствующей графе регистрируется – в скобках. По каждой записи в графе 10 и (или) 17 подсчитывается итог, который раскрывает влияние факта хозяйственной жизни на изменение финансового положения микропредприятия (например: Фрагмент 1 Книги № К-2МП).

По окончании отчетного месяца подсчитываются обороты по каждой группе статей и выводятся остатки на конец месяца (см. также п. 42 настоящих Рекомендаций) (например: Фрагмент 2 Книги № К-2МП).

Остатки по всем группам статей в Книге № К-2МП должны быть ≥ 0 . Наряду с Книгой № К-2МП

микропредприятию в учетной политике необходимо предусмотреть регистры, детализирующие группы статей, введенные в Книге № К-2МП.

46. Микропредприятие с целью упрощения учета основных средств и нематериальных активов может предусмотреть в учетной политике начисление амортизации, либо один раз в году (при составлении годовой бухгалтерской отчетности) либо в случаях возникновения необходимости определения остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов (например: при составлении бухгалтерского баланса, определении чистых активов при выходе участника из состава собственников (учредителей), при необходимости представления бухгалтерской отчетности для оформления кредита и т.п.).

47. В группу статей «Капитал и резервы» Книги № К-2МП включаются капитал собственника (участников), вложенный в микропредприятие и накопленная(-ный) за период деятельности прибыль (убыток) микропредприятия. Записи, касающиеся регистрации фактов хозяйственной жизни, формирующих доходы и расходы отчетного периода, отражаются в Книге № К-2МП не только по группам статей бухгалтерского баланса, но и по группам статей отчета о финансовых результатах (например: Фрагмент 3 Книги № К-2МП).

По данным Книги № К-2МП можно определить на конкретную дату размер чистых активов микропредприятия. Для этих целей данные по строке «Остаток на конец отчетного периода»

По данным Книги № К-2МП можно определить на конкретную дату размер чистых активов микропредприятия.

Фрагмент 1 Книги № К-2МП

Содержание факта хозяйственной жизни	Группы статей бухгалтерского баланса		Баланс	
	Актив		Графа 10	Графа 17
Принят к оплате и оплачен счет ООО 1 за поступившие письменные столы (5 шт. по 2000 руб.)	Запасы	Денежные средства и денежные эквиваленты	0	0
	10 000	(10 000)		
Погашен банку долг по долгосрочному кредиту	Актив	Пассив	(10 000)	(10 000)
	Денежные средства и денежные эквиваленты	Долгосрочные заемные средства		
	(10 000)	(10 000)		
Списана фактическая себестоимость проданной продукции	Актив	Пассив	(10 000)	(10 000)
	Запасы	Капитал и резервы		
	(10 000)	(10 000)		
Поступила выручка от проданной в отчетном периоде продукции (учетная политика по оплате)	Актив	Пассив	10 000	10 000
	Денежные средства и денежные эквиваленты	Капитал и резервы		
	10 000	10 000		
По договору о новации краткосрочная задолженность поставщику переформлена в долгосрочный заем	Пассив	Пассив	0	0
	Долгосрочные заемные средства	Кредиторская задолженность		
	10 000	(10 000)		

СМП могут составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной системе.

используются в следующем алгоритме: графа 11 «Капитал и резервы» – задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал из графы 9 «Финансовые и другие оборотные активы» + доходы будущих периодов из графы 16 «Другие краткосрочные обязательства»). Данные Книги № К-2МП позволяют также составить бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, формы которых приведены в приложении № 5 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

IV. Упрощенная система бухгалтерской (финансовой) отчетности

48. При формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности СМП должны исходить из того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное и полное представление о его финансовом положении, финансовых результатах его

деятельности и изменениях в его финансовом положении.

В соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н СМП могут составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной системе. Упрощение сводится к тому, что:

- бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках) содержат сокращенный объем показателей;
- отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств, составляются, в случае, если они содержат информацию, без которой невозможна оценка финансового положения или финансовых результатов деятельности СМП (эта норма не распространяется на СМП – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг).

49. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», СМП могут самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом они могут использовать формы бухгалтерского баланса и отчета о

Фрагмент 2 Книги № К-2МП


№ пп., дата записи	Наименование, дата первичного учетного документа	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Материальные внеоборотные активы	Запасы	Денежные средства и денежные эквиваленты	Долгосрочные заемные средства
		Остаток на 01.01.2013	X	50 000	3000	45 000	15 000
		Январь					
1/10	Счет № 10 ООО 1 и п/н 1 от 10.01	Принят к оплате и оплачен счет ООО 1 за поступившие письменные столы (5 шт. по 2000 руб.)	10 000		10 000	-10 000	
2/15	Счет № 15 ООО2, п/н 2 от 15.01, Акт № 3 от 15.01	Перечислено ООО 2 за полученный компьютер	20 000	20 000		-20 000	
3/20	п/н 2 от 20.01	Досрочно погашен долгосрочный кредит	15 000			-15 000	-15 000
		Итого обороты	45 000	20 000	10 000	- 45 000	- 15 000
		Остаток на 31.01	X	70 000	13 000	0	0

финансовых результатах, приведенные в приложении № 5 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», без детализации содержащихся в них укрупненных показателей.

49. В бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, после графы «Наименование показателя» приводится графа «Код».

В случае если бухгалтерская (финансовая) отчетность СМП содержит

укрупненные показатели (без их детализации), код строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя.

50. Микропредприятия (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) при утверждении учетной политики вправе принять решение о составлении бухгалтерской отчетности в течение отчетного года по мере необходимости, например: для определения чистых активов в случае выхода участника из состава собственников (учредителей), для оформления кредита и т.п. 

Фрагмент 3 Книги № К-2МП

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Запасы	Денежные средства и денежные эквиваленты	Капитал и резервы	Выручка	Расходы
Списана фактическая себестоимость проданной продукции	10 000	(10 000)		(10 000)	-	10 000
Поступила выручка от проданной в отчетном периоде продукции (учетная политика по оплате)	15 000		15 000	15 000	15 000	
Итого обороты	25 000	-10 000	15 000	5 000	15 000	10 000

Уважаемые читатели!

ИПБ России продолжает дистанционное повышение квалификации для профессиональных бухгалтеров по программе спецкурса «Внутренний аудит», которое дает возможность присвоения квалификации «Внутренний аудитор».

В некоторые нормативные документы, используемые при обучении, внесены изменения. Предлагаем вашему вниманию обзор данных изменений по теме 2 «Нормативное регулирование внутреннего аудита», а также дополнительную информацию к теме 3 «Организация службы внутреннего аудита».

Т.Н. Иванова, методолог ИПБ России

Нормативное регулирование внутреннего аудита

Тема 2 «Нормативное регулирование внутреннего аудита» рассмотрена в номерах 1 и 2 журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров» за 2011 год. Изменения к теме 2 опубликованы в «Вестнике профессиональных бухгалтеров» № 3 за 2012 год.



Т.Н. Иванова

Международные стандарты внутреннего аудита (МСВА)

Международные стандарты внутреннего аудита (МСВА) являются основой для создания системы внутреннего аудита в организациях. Новая редакция МСВА вступила в силу с 1 января 2013 года. Основные положения этих стандартов, достаточные для понимания обучающимися общей концепции, были изложены в № 1 журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров» за 2011 год.

В новой редакции сохранена общая концепция МСВА. В текст Стандартов внесены дополнения по сравнению с предыдущей редакцией, не нарушающие общую концепцию. Кроме того, в русский текст Стандартов внесены редакционные уточнения, не связанные с обновлением официального текста Стандартов.

В русской редакции обновленные МСВА размещены на сайте НП «Институт внутренних аудиторов» (ИВА) – iia-ru.ru. Перевод осуществлен НП «Институт внутренних аудиторов» (НП «ИВА») и во всех существенных аспектах идентичен оригинальному тексту на английском языке.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров

Вступила в силу новая редакция Кодекса этики профессиональных бухгалтеров — членов НП «ИПБ России» (протокол Президентского совета НП

«ИПБ России» № 12/12 от 12.12.2012). Основой для разработки новой редакции явился действующий Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров (МФБ, IFAC), действительным членом которой является ИПБ России.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики

В предыдущей редакции этот раздел назывался «Модель поведения профессионального бухгалтера».

Основные принципы этики, их содержание, угрозы основным принципам и концептуальный подход к их соблюдению сохранились. Отличие состоит в формулировках и порядке изложения положений.

Рассмотрим принципиальные отличия от предыдущей редакции, которые заключаются:

- в применении новых терминов;
- в изменении определений ранее применявшихся терминов;
- в применении концептуального подхода в различных ситуациях.

Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики

Наибольшие различия касаются положений, относящихся к применению концептуального подхода публично

практикующими профессиональными бухгалтерами и профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях.

Понятие «профессиональный бухгалтер». Сравним определения различных категорий «профессионального бухгалтера» в двух редакциях (табл. 1).

Если термин «публично практикующий профессиональный бухгалтер» по существу отличается только редакцией, то термины «профессиональный бухгалтер» и «профессиональный бухгалтер, работающий в организации» в новой редакции имеют более широкое понятие.

В соответствии с новой редакцией:

1. «Профессиональный бухгалтер» – это лицо, являющееся членом ИФАС. Исходя из определения, члены других организаций, которые являются членами ИФАС, также считаются «профессиональными бухгалтерами». Например, саморегулируемая организация

аудиторов НП «Российская коллегия аудиторов» является действительным членом ИФАС, и ее члены также являются профессиональными бухгалтерами.

2. В отличие от предыдущей редакции, в понятие «профессиональный бухгалтер, работающий в организации» включены не только бухгалтеры, но и «профессиональные бухгалтеры, занимающие руководящую или не руководящую должность в организациях».

Публично практикующие профессиональные бухгалтеры.

Как видно из табл. 2, предыдущая и новая редакции в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров значительно различаются как по структуре, так и по содержанию положений. В новую редакцию включен раздел 3 «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)»,

Таблица 1. Сравнение понятия «профессиональный бухгалтер»

Категория профессиональных бухгалтеров	Определение в предыдущей редакции	Определение в новой редакции
Профессиональный бухгалтер	Лицо, получившее аттестат профессионального бухгалтера ИПБ России по специальности «главный бухгалтер», «бухгалтер-эксперт (консультант)», «финансовый директор», «финансовый менеджер», «финансовый эксперт (консультант)» и являющееся членом ИПБ России (ТИПБ)	Лицо, являющееся членом организации, входящей в ИФАС
Публично практикующий профессиональный бухгалтер	Аттестованный профессиональный бухгалтер, индивидуально оказывающий услуги по бухгалтерскому учету, налогообложению или иные профессиональные услуги, или занимающий должность в фирме, которая оказывает профессиональные услуги. Данный термин также используется применительно к фирме публично практикующих профессиональных бухгалтеров, занимающихся аутсорсингом или другими услугами, для осуществления которых требуется знание бухгалтерского учета	Профессиональный бухгалтер, независимо от вида услуг (например, аудит, налогообложение, консалтинг, аутсорсинг) в организации, оказывающей профессиональные услуги. Данный термин также применим к организации публично практикующих профессиональных бухгалтеров
Профессиональный бухгалтер, работающий в организации (в предыдущей редакции – профессиональный бухгалтер, работающий по найму)	Аттестованный профессиональный бухгалтер, занимающий должность бухгалтера в коммерческой или некоммерческой организации, на предприятии или в учреждении на основе трудового договора	Профессиональный бухгалтер, занимающий руководящую или не руководящую должность в организациях, деятельность которых осуществляется в таких областях, как торговля, промышленность, услуги, государственный сектор, образование, некоммерческий сектор, регулирующие органы, профессиональные организации, или работающий в качестве бухгалтера в таких организациях на основе трудового договора

Таблица 2. Сравнение положений, касающихся публично практикующих профессиональных бухгалтеров

Предыдущая редакция	Новая редакция
<p>Раздел II. Модель поведения профессионального бухгалтера:</p> <ul style="list-style-type: none"> - статья 3 «Угрозы и меры предосторожности»; - статья 4 «Этические конфликты и их разрешение» 	<p>Соответствующие положения находятся в разделе 2 и 4 (см. пояснение 1 к табл. 2)</p>
<p>Раздел III. «Применение модели поведения в конкретных ситуациях», подраздел А «Публично практикующие профессиональные бухгалтеры»:</p> <ul style="list-style-type: none"> - статья 5 «Общие положения» 	<p>Раздел 2 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами»:</p> <ul style="list-style-type: none"> Подраздел отсутствует
<ul style="list-style-type: none"> - статья 3 «Угрозы и меры предосторожности» раздела II «Модель поведения профессионального бухгалтера» (см. пояснение 1 к табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> Угрозы и меры предосторожности (пункты 2.3 – 2.14)
<p>Соответствующие положения отсутствуют</p>	<p>Заключение договора об оказании профессиональных услуг (пункты 2.15 – 2.28):</p> <ul style="list-style-type: none"> - принятие заказчика услуг; - принятие задания; - замена публично практикующего профессионального бухгалтера
<p>Статья 4 «Этические конфликты и их разрешение» раздела II «Модель поведения профессионального бухгалтера» (см. пояснение 1 к табл. 2)</p>	<p>Конфликт интересов (пункты 2.29 – 2.34)</p>
<p>Соответствующие положения отсутствуют</p>	<p>Второе мнение (пункты 2.35 – 2.37)</p>
<p>Статья 12 «Оплата и расценки»</p>	<p>Гонорары и другие вознаграждения (пункты 2.38 – 2.45)</p>
<p>Соответствующие положения отсутствуют</p>	<p>Реклама и предложение профессиональных услуг (пункты 2.46 – 2.47)</p>
<p>Статья 13 «Подарки и знаки внимания»</p>	<p>Подарки и знаки внимания (пункты 2.46 – 2.50)</p>
<p>Статья 11 «Активы, доверенные клиентом»</p>	<p>Принятие на хранение активов заказчика услуг (пункты 2.51 – 2.53)</p>
<p>Соответствующие положения отсутствуют</p>	<p>Соблюдение принципа объективности при всех видах услуг (пункты 2.54 – 2.57)</p>
<p>Самостоятельный раздел не выделен</p>	<p>Раздел 3 «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)»:</p>
<p>Соответствующие положения отсутствуют</p>	<p>Общие положения (пункты 3.1 – 3.9) Общественно значимые хозяйствующие субъекты (п. 3.10) Связанные стороны (п. 3.11) Представители собственника и руководство заказчика аудита (п. 3.12) Документирование (п. 3.13) Период задания (пункты 3.14 – 3.16) Слияния и поглощения (пункты 3.17 – 3.21)</p>
<p>Самостоятельный подраздел не выделен</p>	<p>Подраздел «Применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости»</p>
<p>Статья 6 «Финансовая заинтересованность»</p>	<p>Финансовая заинтересованность (пункты 3.23 – 3.27)</p>
<p>Статья 7 «Кредиты и гарантии»</p>	<p>Ссуды и гарантии (пункты 3.28 – 3.32)</p>
<p>Статья 8 «Тесные деловые отношения с клиентом»</p>	<p>Деловые отношения (пункты 3.33 – 3.35)</p>
<p>Статья 9 «Семейные и личные отношения»</p>	<p>Родственные и личные отношения (пункты 3.36 – 3.40)</p>
<p>Соответствующие положения отсутствуют</p>	<p>Трудовые отношения с заказчиком аудита (пункты 3.41 – 3.43) Оказание услуг заказчику аудита (пункты 3.44 – 3.45) Трудовые отношения аудитора с заказчиком аудита в качестве директора или должностного лица (пункт 3.46)</p>

Таблица 2. Продолжение

Предыдущая редакция	Новая редакция
Статья 10 «Длительные контакты старшего персонала с клиентом»	Длительные взаимоотношения заказчика аудита со старшим персоналом аудиторской организации и ротация руководителей заданий по аудиту (пункты 3.47 – 3.51)
Соответствующие положения отсутствуют	Оказание аудитором услуг по выполнению заданий, не обеспечивающих уверенность (пункты 3.52 – 3.54) Функции руководства (пункты 3.55 – 3.58) Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (пункты 3.59 – 3.66) Оценочная деятельность (пункты 3.67 – 3.71) Услуги по налоговому консультированию (пункты 3.72 – 3.85) Услуги, связанные с внутренним аудитом (пункты 3.86 – 3.91) Услуги, связанные с информационными системами (пункты 3.92 – 3.95) Услуги, связанные с судебными разбирательствами (пункты 3.96 – 3.97) Юридические услуги (пункты 3.98 – 3.101) Услуги по найму персонала (пункты 3.102 – 3.103) Услуги, связанные с корпоративными финансами (пункты 3.104 – 3.106) Вознаграждения (пункты 3.107 – 3.113)
Статья 14 «Настоящее или будущее судебное разбирательство»	Судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором, существующее или возможное (пункт 3.114)

который отсутствовал в предыдущей редакции.

Для удобства рассмотрения разделы, которые имеются как в предыдущей, так и в новой редакции, размещены в таблице напротив друг друга.

Пояснения к табл. 2.

Сравним содержание предыдущей и новой редакции Кодекса .

1. Кодекс имеет различную структуру изложения положений в отношении:

- угроз и мер предосторожности;
- этических конфликтов и их разрешения.

В *предыдущей реакции* (статьи 3, 4) они изложены совместно для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров, работающих в организациях (по найму).

В *новой редакции* эти положения находятся в конкретных разделах в соответствии с их особенностями в отношении различных категорий профессиональных бухгалтеров (разделы 2, 4).

2. В *предыдущей редакции* в подразделе А «Публично практикующие профессиональные бухгалтеры» (раздел III) объединены положения, относящиеся:

а) к общим требованиям (статьи 11, 12, 13) к публично практикующим профессиональным бухгалтерам, ведущим деятельность, отличную от аудита, а также к аудиторам, выполняющим задания, которые не являются аудитом или обзорными проверками:

- активы, доверенные клиентом;
- оплата и расценки;
- подарки и знаки внимания;
- б) к независимости аудиторов (статьи 6 – 10, 14):
- финансовая заинтересованность;
- кредиты и гарантии;
- тесные деловые отношения с клиентом;
- семейные и личные отношения;
- длительные контакты старшего персонала с клиентом;
- настоящее или будущее судебное разбирательство.

Новая редакция разграничивает требования, относящиеся ко всем публично практикующим профессиональным бухгалтерам, оказывающим профессиональные бухгалтерские услуги (раздел 2), и в отдельном разделе 3 конкретизирует требования к независимости аудиторов при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность.

Задание, обеспечивающее уверенность (или задание по подтверждению достоверности информации) – это оказание услуг по проведению аудиторских и обзорных проверок (новая редакция, Определения).

3. *Новая редакция* (раздел 2), как и предыдущая, содержит положения для публично практикующих профессиональных бухгалтеров, относящиеся к общим требованиям, но отсутствовавшие в предыдущей редакции:

Задание, обеспечивающее уверенность (или задание по подтверждению достоверности информации) – это оказание услуг по проведению аудиторских и обзорных проверок.

Таблица 3. Редакционные изменения

Предыдущая редакция	Новая редакция
Оплата и расценки (ст. 12)	Гонорары и другие вознаграждения (пункты 2.38 – 2.45)
Подарки и знаки внимания (ст. 13)	Подарки и знаки внимания (пункты 2.46 – 2.50)
Активы, доверенные клиентам (ст. 11)	Принятие на хранение активов заказчика услуг (пункты 2.51 – 2.53)
Кредиты и гарантии (ст. 7)	Ссуды и гарантии (пункты 3.28 – 3.32)
Тесные деловые отношения с клиентом (ст. 8)	Деловые отношения (пункты 3.33 – 3.35)
Семейные и личные отношения (ст. 9)	Родственные и личные отношения (пункты 3.36 – 3.40)
Настоящее или будущее судебное разбирательство (ст. 14)	Судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором, существующее или возможное (п. 3.114)

- заключение договора об оказании профессиональных услуг;
- второе мнение;
- реклама и предложение профессиональных услуг;
- соблюдение принципа объективности при всех видах услуг.

В табл. 3 даны разделы *новой и предыдущей редакции*, которые являются аналогами и имеют в основном редакционные различия в изложении положений.

Раздел 3 *новой редакции* «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)» впервые включен в Кодекс и носит принципиально новый характер, поэтому следует дать к нему некоторые пояснения.

Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)

В нормативных правовых актах все большее внимание уделяется *независимости сторон* при проведении внешних и внутренних проверок различного уровня. Принцип независимости во взаимоотношениях заказчика аудита с аудитором является основополагающим и тесно связан с нарушениями основных принципов этики. Цель нового раздела состоит в том, чтобы помочь заказчикам аудита достичь и сохранить независимость во взаимоотношениях с публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги.

При рассмотрении понятия «независимость» важно понимать, что аудитор, высказывающий мнение в отношении достоверности отчетности заказчика услуг, не может быть полностью свободен

от всех связей с заказчиком хотя бы потому, что он оплачивает услуги аудитора. Следовательно, существенность любых отношений заказчика и аудитора следует оценивать в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым.

В табл. 4 даны определения независимости согласно *предыдущей и новой редакции*.

В *новой редакции* в формулировке «независимости поведения», в отличие от *предыдущей редакции*, содержится принцип рассмотрения фактов и обстоятельств, которые могут повлиять на оценку независимости поведения третьей стороной.

Невозможно определить каждую ситуацию, которая создает угрозы основным принципам этики, и определить соответствующие меры предосторожности для устранения угроз. Поэтому Кодекс предусматривает концептуальный подход (то есть определяет ключевые положения), который должен применяться в отношении (п. 3.5):

- а) идентификации угрозы независимости;
- б) оценки значимости идентифицированных угроз;
- в) применения при необходимости мер предосторожности, чтобы устранить угрозы или свести их к приемлемому уровню.

Понятия, использованные в Кодексе

При рассмотрении концептуального подхода к независимости Кодекс использует ряд понятий, отсутствовавших в предыдущей редакции или присутствующих в новой редакции (табл. 5).

Принцип независимости во взаимоотношениях заказчика аудита с аудитором является основополагающим и тесно связан с нарушениями основных принципов этики.

Таблица 4. Определение независимости

Вид независимости	Предыдущая редакция (Определения)	Новая редакция (п. 3.4)
Независимость мышления	Образ мышления, который позволяет составить независимое суждение без учета влияния посторонних факторов, которые могут поставить под сомнение профессионализм такого суждения, а также действовать со всей честностью, соблюдать объективность и выносить истинно профессиональные суждения	Образ мышления, позволяющий выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет соблюдать честность, объективность и профессиональный скептицизм
Независимость поведения	Линия поведения, которая не позволяет иметь дело с фактами и обстоятельствами, которые могут отрицательно повлиять на объективность, честность или профессиональный скептицизм фирмы (или члена проверяющей группы)	Избежание фактов и обстоятельств, которые настолько значительны, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая все меры предосторожности, могла бы сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм аудитора находятся под угрозой

В *предыдущей редакции* понятие «связанная сторона» относится только к организациям и их взаимоотношениям, которые основаны на прямом или косвенном контроле одной из сторон и существенности финансовой заинтересованности одной из сторон для другой.

В *новой редакции* понятие «связанных сторон» шире. В соответствии с ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (утв. приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н) такими сторонами являются:

а) юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;

в) организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Понятия «прямого» и «косвенного» контроля в *новой редакции* даны далее при рассмотрении раздела «Финансовая заинтересованность».

Таблица 5. Понятия

Понятие	Предыдущая редакция	Новая редакция
Общественно значимые хозяйствующие субъекты	Отсутствует	Пункт 3.10: Хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. К ним относятся: а) организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах; б) финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, в том числе кредитные и страховые организации, общества взаимного страхования, негосударственные пенсионные фонды; в) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов (<i>данные организации дополнительно вошли в перечень, Концепцией они не предусмотрены</i>)

Таблица 5. Понятия (окончание)

Понятие	Предыдущая редакция	Новая редакция
Связанные стороны	<p>Определения:</p> <p>а) организация, имеющая прямой или косвенный контроль над клиентом, и при этом данный клиент существенен для этой организации;</p> <p>б) организация, имеющая прямую финансовую заинтересованность в бизнесе клиента, при этом такое лицо имеет возможность оказывать значительное влияние на клиента и заинтересованность в клиенте является для такого лица существенной;</p> <p>в) организация, в отношении которой клиент осуществляет прямой или косвенный контроль;</p> <p>г) организация, в которой клиент или организация клиента, зависящая от него в соответствии с пунктом «в», имеет прямую финансовую заинтересованность, которая дает возможность оказывать значительное влияние на данную организацию. Такая заинтересованность имеет существенное значение для клиента и его дочерних компаний;</p> <p>д) организация («сестринская компания»), которая находится под общим контролем с клиентом; при этом и сестринская компания, и клиент являются существенными для юридического лица («материнской компании»), контролирующего обе организации</p>	<p>Пункт. 3.11: В том случае, если ценные бумаги организации заказчика аудита котируются на фондовой бирже, то под заказчиком аудита также понимаются связанные с организацией стороны. В иных случаях под заказчиком аудита понимаются связанные стороны, над которыми заказчик аудита имеет прямой или косвенный контроль.</p>

С точки зрения *сохранения независимости* Кодекс выделяет во взаимоотношениях заказчика аудита с аудитором следующие положения, отсутствовавшие в предыдущей редакции:

1) Представители собственника и руководство заказчика аудита (п. 3.12). Во избежание возникновения *угрозы шантажа и близких отношений* представители собственника и руководство заказчика аудита должны осуществлять регулярный обмен информацией с аудитором по вопросам *независимости*. Такое взаимодействие позволяет заказчику:

- а) принимать во внимание мнение аудитора при идентификации и оценке угрозы независимости,
- б) учитывать уместность мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня, и
- в) предпринимать соответствующие меры.

2) Документирование (п. 3.13). Документирование является одной из важнейших сторон взаимоотношений заказчика аудита и аудитора. В случае отсутствия документации при возникновении конфликта сторон невозможно подтвердить, что:

- стороны были ознакомлены с имеющимися или возможными угрозами возникновения нарушений *основных принципов этики и независимости* сторон;
- были рассмотрены и предприняты все возможные меры предосторожности.

3) Период задания (пункты 3.14 – 3.16). Требование соблюдения *независимости* между заказчиком аудита и аудитором как во время выполнения задания по аудиту, так и в период, за который представлена бухгалтерская (финансовая) отчетность, так как возможно возникновение угрозы *самоконтроля* и нарушение принципа *объективности*.

Рассмотрение вопросов *независимости* в отношении периода задания проводится до принятия этого задания, и при этом должно быть определено, имеются ли какие-либо угрозы независимости:

- а) финансовые или деловые отношения между заказчиком и аудитором во время или после отчетного периода;
- б) оказание аудиторских услуг заказчику ранее.

В отношении ранее оказываемых услуг Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ

Таблица 6. Определение «финансовой заинтересованности»

Преыдущая редакция (ст. 6)	Новая редакция (пункты 3.23 – 3.27)
Заинтересованность в акциях или долговых ценных бумагах, займах или иных кредитных инструментах организации, в том числе в производных финансовых инструментах	Доля в акциях или других ценных бумагах, долговых обязательствах, ссудах или других долговых инструментах субъекта, включая права и обязательства по приобретению такой доли и производных финансовых инструментов, напрямую связанных с такой долей

«Об аудиторской деятельности» налагает запрет на проведение аудита, если аудиторы оказывали заказчику аудита в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по:

- восстановлению бухгалтерского учета;
- ведению бухгалтерского учета;
- составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4) Слияния и поглощения (пункты 3.17 – 3.21). Кодекс предусматривает необходимость рассмотрения ситуации, когда в процессе проведения аудита или в отчетном периоде, за который проводится аудит, происходит слияние и поглощение организаций. Если в результате этого какая-либо организация становится связанной стороной заказчика аудита, у аудитора может возникнуть угроза независимости. Аудитор должен идентифицировать и оценить:

- предыдущую и текущую заинтересованности, то есть наличие взаимоотношений у аудитора в прошлом или настоящем с организацией, с которой произошло слияние или поглощение;
- взаимоотношения со связанной стороной, а именно: характер и значимость угроз независимости;
- возможность продолжить выполнение задания после даты вступления в силу слияния компаний или поглощения;
- возможность при необходимости принять меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня.

Применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости

Так как этот раздел отсутствовал в предыдущей редакции, его положения являются либо новыми для Кодекса, либо изложенными в новой редакции, если они были и в предыдущей редакции. Рассмотрим принципиальные различия в положениях, которые также имеются

в предыдущей редакции. Такие различия касаются двух факторов:

- финансовой заинтересованности;
- длительных взаимоотношений заказчика аудита со старшим персоналом аудиторской организации и ротации руководителей заданий по аудиту.

Для изучения новых положений, отсутствовавших в предыдущей редакции, следует обратиться к Кодексу. Соответствующие пункты Кодекса указаны в табл. 2.

Заказчик аудита и аудитор должны оценить значение различных обстоятельств и отношений и определить меры предосторожности для устранения угроз независимости или снижения их до приемлемого уровня. Кодекс также указывает на ситуации, где никакие меры предосторожности не могут снизить угрозы до приемлемого уровня. В этом случае заказчик аудита не должен заключать договор на аудиторскую проверку с этим аудитором.

Финансовая заинтересованность. В табл. 6 дано сравнение определений «финансовой заинтересованности» двух редакций.

В отличие от *предыдущей редакции*, новая редакция рассматривает финансовую заинтересованность количественной мерой «долей», а также предусматривает **права и обязательства в отношении такой доли**.

Финансовая заинтересованность может быть **прямой и косвенной** (табл. 7).

Определения в *новой редакции* отличаются от *предыдущей*, так как устанавливают, что финансовая заинтересованность означает прямое «**владение**» или «**владение на праве собственности**» через различные виды посредничества.

Кодекс указывает на то, что не всякая косвенная заинтересованность может создать угрозу независимости – угрозу создает **существенная косвенная финансовая заинтересованность** (п. 3.25). Понятия существенности косвенной заинтересованности в Кодексе нет. Однако, исходя из концепции Кодекса,

Таблица 7. Определение прямой и косвенной финансовой заинтересованности

Финансовая заинтересованность	Преыдущая редакция	Новая редакция
Прямая финансовая заинтересованность	а) финансовая заинтересованность, непосредственно имеющаяся у подконтрольного физического или юридического лица (в том числе через доверительное управление, коллективные инвестиции, наследование, посредников); б) финансовая заинтересованность в форме коллективных инвестиций, управление которыми в интересах собственника осуществляется с помощью инвестиционных институтов, которые такое частное или юридическое лицо имеет возможность контролировать	финансовая заинтересованность, выраженная: а) в прямом владении и контроле, осуществляемом отдельным лицом или субъектом (включая субъекты, управляемые на правах усмотрения другой стороной); б) владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или другие формы посредничества, контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом
Косвенная финансовая заинтересованность	финансовая заинтересованность в форме коллективных инвестиций, управление которыми в интересах собственника осуществляется с помощью инвестиционных институтов, контролировать которые такое частное или юридическое лицо не имеет возможности	финансовая заинтересованность, выраженная владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или прочие виды посредничества, не контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом

можно сказать, что существенной косвенную заинтересованность можно считать в том случае, если разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, вероятнее всего сочло бы их негативно влияющими на независимость. Очевидно, что такая оценка проводится на основе профессионального суждения.

Заключение договоров с аудитором **не допускается**, если члены аудиторской группы, члены семьи или близкие родственники такого лица или аудиторская организация (учредители, руководство, руководители заданий по аудиту) имеют *прямую или существенную косвенную финансовую заинтересованность* (пункты 3.25, 3.26), так как угроза *личной заинтересованности* настолько значима, что никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня.

В пункте 3.27 Кодекса указаны некоторые случаи наличия у аудитора прямой или существенной косвенной финансовой заинтересованности в заказчике аудита, к которым могут быть применены меры предосторожности для устранения угрозы или снижения ее до приемлемого уровня.

Длительные взаимоотношения заказчика аудита со старшим персоналом аудиторской организации и ротация руководителей заданий по аудиту (пункты 3.47 – 3.51). В *новой редакции* установлен

срок ротации старшего персонала аудиторской организации для проведения аудита в организациях, являющихся общественно значимыми хозяйствующими субъектами (ОЗХС). В этом случае руководитель заданий по аудиту не может проводить аудит у заказчика более чем семь лет подряд. После этого в течение двух лет он не должен быть связан с любыми услугами, предоставляемыми этому заказчику, или влиять на их результат.

В *предыдущей редакции* (ст. 10 «Длительные контакты старшего персонала с клиентом») такая норма отсутствовала.

Профессиональные бухгалтеры, работающие в организации (раздел 4 Кодекса)

Этот раздел Кодекса описывает, как концептуальная основа к соблюдению основных принципов применяется в определенных ситуациях к профессиональным бухгалтерам, работающим в организациях.

В табл. 8 дано сравнение содержания предыдущей и новой редакции для профессиональных бухгалтеров, работающих в организациях.

В раздел включены «Общие требования» к профессиональным бухгалтерам, работающим в организациях, которые содержат:

- требование соблюдения этических обязанностей независимо от правовой формы отношений с организацией-работодателем;

Таблица 8. Сравнение положений, касающихся профессиональных бухгалтеров, работающих по найму в организациях

Предыдущая редакция	Новая редакция
Подраздел Б «Профессиональные бухгалтеры, работающие по найму»	Раздел 4 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях»
Раздел II. Модель поведения профессионального бухгалтера. Статья 3 «Угрозы и меры предосторожности» (см. табл. 2 и пояснение 1 к таблице)	Общие положения (пункты 4.1 – 4.14)
Раздел II. Модель поведения профессионального бухгалтера. Статья 4 «Этические конфликты и их разрешение» (см. табл. 2 и пояснение 1 к таблице)	Потенциальные конфликты (пункты 4.15 – 4.17)
Статья 15 «Подготовка информации и представление ее в отчетности»	Подготовка и представление информации (пункты 4.18 – 4.23)
Статья 16 «Необходимый уровень квалификации»	Профессиональная компетентность (пункты 4.24 – 4.27)
Статья 17 «Финансовая заинтересованность»	Финансовая заинтересованность (пункты 4.28 – 4.30)
Статья 18 «Провокации»	Вознаграждение (поощрение) (пункты 4.31 – 4.38)

- ответственность за свои действия перед организацией-работодателем при достижении ею законных целей;
- примеры обстоятельств, которые содержат угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства и шантажа;
- меры предосторожности в рабочей среде организации-работодателя, которые могут устранить или снизить угрозы до приемлемого уровня. Положения, относящиеся к конкретным ситуациям, имеют различные редакции и не содержат принципиальных отличий. 📌

Т.Н. Иванова, методолог ИПБ России

Организация службы внутреннего аудита

Тема 3 «Организация службы внутреннего аудита» опубликована в «Вестнике профессиональных бухгалтеров» № 2 за 2011 год. Дополнения к теме 3 опубликованы в «Вестнике профессиональных бухгалтеров» № 3 за 2012 год.

Требование независимости контрольных служб, как внешних, так и внутренних, имеет все большее значение в деятельности организаций. В отношении ряда организаций приняты нормативные правовые акты, предусматривающие наличие независимого внутреннего аудита (контроля). К таким организациям относятся профессиональные участники фондового рынка и финансово-кредитные организации. Наличие и принципы функционирования служб внутреннего контроля этих организаций регулируются

следующими нормативными правовыми актами:

- приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 28.12.2010 № 10-78/пз-н «Об утверждении Положения о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг»;
- статьей 95 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»;
- положением «Об организации внутреннего аудита в Центральном банке

Российской Федерации (утв. приказом ЦБ РФ от 31.03.1997 № 02-140);

- положением ЦБ РФ от 16.12.2003 № 242-П «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах».

Законодательное требование наличия внутреннего аудита предусмотрено также и для ряда других организаций. Например (приведенный перечень не является исчерпывающим):

- статья 20 Федерального закона от 29.07.2009 № 145-ФЗ «О Государственной компании «Российские автомобильные дороги»;
- статья 25 Федерального закона от 23.12.2003 № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации»;
- статья 32 Федерального закона от 10.12.2007 № 317-ФЗ «О государственной корпорации по атомной энергии «Росатом»;
- приказ ФАС России от 18.10.2012 № 642 «О внутреннем аудите системы менеджмента качества в центральном аппарате ФАС России»;
- Административный регламент Росфиннадзора (утв. приказом Минфина России от 04.09.2007 № 75н).

В помощь организациям на сайте Института внутренних аудиторов www.iiar.ru опубликовано руководство для российских компаний «Организация работы комитета совета директоров по аудиту» под общей редакцией А. Сониной, Москва, 2008.

Данное руководство призвано помочь членам советов директоров и комитетов по аудиту российских компаний получить ответы на вопросы, касающиеся функционирования комитетов по аудиту, а также дать практические рекомендации по организации работы комитетов. В руководстве обобщены лучший мировой опыт и российская практика деятельности комитетов по аудиту.

Руководство предназначено для членов советов директоров, председателей и членов комитетов по аудиту, высших должностных лиц компаний, внешних аудиторов и консультантов. Руководство будет полезно для компаний, формирующих структуру совета директоров, включая создание комитетов, а также компаний, в которых комитеты по аудиту созданы и работают.

В руководстве рассматриваются следующие вопросы:

- роль и функции комитета по аудиту;
- формирование комитета по аудиту;

- организация работы комитета по аудиту;
- подготовка и проведение заседаний;
- оценка деятельности комитета по аудиту и вознаграждение за работу в комитете по аудиту.

В качестве приложений приводятся:

- типовое Положение о комитете по аудиту;
- сравнительная таблица основных требований регуляторов и фондовых бирж в отношении комитетов по аудиту;
- общие принципы выбора внешнего аудитора.

Независимости членов комитета посвящен специальный раздел 2.3 «Независимость членов комитета по аудиту».

Членами комитета по аудиту рекомендуется избирать членов совета директоров, являющихся независимыми директорами. Независимым является директор, способный выносить суждения и действовать исключительно в интересах компании и не имеющий фактического или потенциального конфликта интересов. Существует достаточно много определений критериев независимости, выработанных как регуляторами фондового рынка и фондовыми биржами, так и профессиональным сообществом и самими акционерными компаниями.

При формировании независимых комитетов по аудиту российских организаций следует руководствоваться требованиями приказа Федеральной службы по финансовым рынкам от 28.12.2010 № 10-78/пз-н., где указаны критерии независимости совета директоров эмитентов и комитетов по аудиту.

В «Вестнике профессиональных бухгалтеров» за 2012 год, № 3 в статье «Организация службы внутреннего аудита» была опубликована сравнительная таблица требований к соблюдению норм корпоративного поведения в отношении внутреннего контроля для российских эмитентов, входящих в различные категории котировальных списков.

Совету директоров компании следует утвердить критерии независимости членов совета директоров и раскрывать данную информацию в годовом отчете компании. При этом совет директоров может принять более строгие критерии независимости по сравнению с соответствующими требованиями фондовой биржи, на которой котируются ценные бумаги компании.

УДК [631.152:005.21]:338.439(470.51)

Методические аспекты регулирования и учета бюджетной помощи сельскому хозяйству

Methodical aspects of regulation and the account of the budgetary support to agriculture

Екатерина Владимировна Марковина, АПК ФГБОУ ВПО Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, Россия, Ижевск
доцент кафедры экономики, канд. экон. наук.

Ekaterina V. Markovina, APC FGBOU VPO Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk
the associate professor of department of economic, PhD.
ekdekanat@mail.ru

Елена Владимировна Некрасова, АПК ФГБОУ ВПО Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, Россия, Ижевск
доцент кафедры менеджмента и права, канд. экон. наук.

Elena V. Nekrasova, APC FGBOU VPO Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk
the associate professor of department of management and law, PhD.
ekdekanat@mail.ru

426000, Россия, г. Ижевск, ул. Свердлова, 30, 8 (3412) 78-28-18

Представлены основные направления государственной политики развития сельского хозяйства, вопросы распределения и предоставления субсидий из федерального бюджета Российской Федерации в поддержку экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства. Предложена методика начисления субсидий на молоко сельскохозяйственным товаропроизводителям с учетом коэффициентов изменения среднегодового поголовья коров, общего объема производства и уровня продуктивности в хозяйстве, товарности молока по сравнению с соответствующими среднереспубликанскими значениями.

Ключевые слова: развитие сельскохозяйственного производства субсидии из государственного бюджета; эффективность расходования бюджетных средств.

Are the major directions of the state policy for the development of agriculture, questions of distribution and provision of subsidies from the federal budget of the Russian Federation in support of economically significant regional programs of development of agriculture. The technique of calculation of subsidies for milk agricultural producers considering the coefficients change mid-year the livestock of cows, the total volume of production and the level of productivity in the economy, marketability of milk as compared to the corresponding average values.

Key words: development of agricultural production; subsidies from the state budget; the efficiency of spending of budgetary funds.

Методические основы начисления субсидий

В агропромышленный комплекс страны вкладываются значительные бюджетные средства. От правильно выбранного подхода к управлению

и контролю эффективности их использования во многом зависит достижение основной стратегической цели – повышение качества жизни в каждом населенном пункте.

В современных условиях развития экономики актуальными становятся не только вопросы, связанные с необходимостью увеличения размеров

государственной помощи, но и контроль и оценка эффективного использования бюджетных средств, выделяемых на поддержку сельского хозяйства в целом.

Все меры государственной помощи и хозяйственного управления должны способствовать сохранению производственного потенциала села и увеличению объемов производства сельскохозяйственной продукции, а также разработке новых направлений деятельности организации в соответствии с Государственной программой «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008 – 2012 годы».

Согласно «Правилам распределения и предоставления субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку экономически значимых региональных программ развития сельского хозяйства субъектов Российской Федерации» (опубликованы 30 ноября 2010 г.), субсидии предоставляются бюджетам субъектов РФ Министерством сельского хозяйства РФ в целях оказания финансовой поддержки исполнения расходных обязательств субъектов РФ по финансированию региональных программ, предусматривающих реализацию мероприятий:

- а) развития мясного скотоводства;
- б) развития молочного скотоводства;
- в) развития традиционной для субъекта Российской Федерации подотрасли сельского хозяйства.

Распределение субсидий между бюджетами субъектов Российской Федерации осуществляется по следующей формуле:

$$C_i = \sum_{j=1}^n C_{ij}, \text{ где:}$$

C_i – размер субсидии, предоставляемой бюджету субъекта Российской Федерации на реализацию мероприятий региональных программ;

n – количество региональных программ, на финансирование которых бюджету субъекта Российской Федерации предоставляется субсидия;

C_{ij} – размер субсидии, предоставляемой бюджету субъекта Российской Федерации на реализацию соответствующего мероприятия региональной программы.

Размер субсидии, предоставляемой бюджету субъекта Российской Федерации на реализацию соответствующего мероприятия региональной программы определяется по следующей формуле:

$$C_{ij} = V_{фбj} \times \frac{D_{ij} / РБО_i}{\sum_{i=1}^m (D_{ij} / РБО_i)}, \text{ где:}$$

$V_{фбj}$ – объем бюджетных ассигнований, установленный Министерством сельского хозяйства Российской Федерации, на реализацию

соответствующих мероприятий региональных программ в пределах бюджетных ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период на поддержку региональных программ;

$РБО_i$ – уровень расчетной бюджетной обеспеченности субъекта РФ на очередной финансовый год, рассчитанный в соответствии с методикой распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации, утвержденной постановлением Правительства РФ от 22.11.2004 № 670 «О распределении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации»;

m – количество субъектов Российской Федерации, представивших региональные программы, реализуемые по соответствующему направлению и прошедшие отбор;

D_{ji} – показатель, характеризующий удельный вес прироста показателя региональной программы (товарное производство говядины (тонн), валовое производство молока (тонн), выручка от реализации продукции и услуг с учетом уровня инфляции (тыс. руб.)), реализуемой в субъекте Российской Федерации по соответствующему мероприятию, в общем объеме прироста таких показателей региональных программ, реализуемых в субъектах Российской Федерации по соответствующему мероприятию и прошедших отбор. Указанный показатель определяется по следующей формуле:

$$D_{ji} = \frac{Q_i}{Q_p}, \text{ где:}$$

Q_i – прирост одного из показателей региональной программы, реализуемой в субъекте Российской Федерации по соответствующему мероприятию;

Q_p – прирост одного из показателей региональных программ, реализуемых в субъектах РФ по соответствующему мероприятию и прошедших отбор.

Уровень софинансирования расходного обязательства субъекта РФ за счет субсидий определяется по следующей формуле:

$$У_i = \frac{0,5}{РБО_i}, \text{ где:}$$

0,5 – средний уровень софинансирования расходных обязательств субъектов РФ.

Размеры уровня софинансирования расходных обязательств субъектов РФ утверждаются Министерством сельского хозяйства Российской Федерации на очередной финансовый год.

Уровень софинансирования расходного обязательства субъекта РФ не может быть установлен выше 95% и ниже 5% расходного обязательства, при этом в 2011 году – не ниже 40%.

Таблица 1. Финансирование республиканских целевых программ АПК из бюджета УР, тыс. руб.

Наименование республиканских целевых программ	Финансирование из бюджета					
	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	1 кв. 2011 г.
РЦП ¹ «Социальное развитие села до 2010 года»	8621	59657	55629,4	62308	176223	-
ФЦП ² «Социальное развитие села на 2011-2015 гг.»	-	-	-	-	-	47445
Подпрограмма «Кадровое обеспечение АПК УР на 2007-2010 годы» РЦП «Социальное развитие села до 2010 года»	-	12769,7	11961	11232,3	15548,1	711,5
РЦП «Развитие крестьянских (фермерских) хозяйств и сельскохозяйственных кооперативов в УР на 2005-2009 годы»	4493	10573	6735,8	-	-	-
ВЦП ³ «Развитие малых форм хозяйствования в агропромышленном комплексе на 2010-2012 годы»	-	-	-	3000	684,8	-
РЦП Сохранение плодородия почв УР на 2006-2010 годы	37254	41572	44774	44000	43999,3	-
РЦП Корма на 2007-2010 годы	-	78535	65000	-	-	-
РЦП «Развитие молочного скотоводства и увеличение производства молока в Удмуртской Республике на 2009-2012 годы»	-	-	-	-	4960179	89700,8
РЦП Развитие льняного комплекса УР на 2007-2009 гг.	-	7808,6	8675,8	8560	10159,5	-
Детское школьное питание на 2006-2009 гг.	-	-	6900	-	-	-
РЦП «Детское школьное питание на 2010-2014 годы»	-	-	-	4900	6721,6	-
ВЦП «Развитие системы сельскохозяйственного консультирования в Удмуртской Республике за 2009-2011 годы»	-	-	-	4455	7115	-

¹РЦП – республиканская целевая программа. ²ФЦП – федеральная целевая программа. ³ВЦП – ведомственная целевая программа.

Программы софинансирования АПК Удмуртской Республики

Стратегическими целями государственной экономической политики, например, Удмуртской Республики на период до 2014 года являются:

- создание конкурентоспособной инвестиционно-привлекательной экономики за счет экономического роста всех отраслей экономики преимущественно на инновационной основе, устранения структурных диспропорций;
- построение эффективной инфраструктуры инвестиционной деятельности, способствующей экономии затрат и снижению инвестиционных рисков;
- стимулирование долгосрочных инвестиционных вложений;
- повышение конкурентоспособности выпускаемой продукции;
- расширение сфер научных исследований, направленных на развитие техники, технологий экономических и социальных отраслей республики;

- внедрение ресурсосберегающих и энергосберегающих технологий;
 - развитие сельского туризма и малого бизнеса;
- Финансирование мероприятий по снижению рисков в сельском хозяйстве в рамках Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия осуществляется на основе принципа софинансирования за счет средств федерального бюджета, бюджета Удмуртской Республики и внебюджетных источников. Практика финансирования программ отражена в табл. 1.

При обеспечении продовольственной безопасности государственная политика должна осуществляться в соответствии с Доктриной продовольственной безопасности России, утвержденной Указом Президента РФ от 30.01.2010 № 120.

Эффективность расходов бюджета субъекта РФ, источником финансового обеспечения которых

является субсидия, определяется Министерством сельского хозяйства Российской Федерации по итогам финансового года как процент фактического достижения показателей эффективности, определенных в соглашениях, для соответствующих региональных программ. Эффективность расходов бюджета субъекта Российской Федерации, источником финансового обеспечения которых являются субсидии, определяется на основе следующих показателей:

- а) прирост товарного производства говядины (тонн) – по региональным программам, предусматривающим мероприятия по развитию мясного скотоводства;
- б) прирост валового производства молока (тонн) – по региональным программам, предусматривающим мероприятия по развитию молочного скотоводства;
- в) прирост объема выручки от реализации продукции и услуг с учетом уровня инфляции (тыс. руб.) – по региональным программам, предусматривающим мероприятия по развитию традиционной для субъекта Российской Федерации подотрасли сельского хозяйства.

Государственная помощь из средств бюджета Удмуртской Республики осуществляется по многим направлениям. Основным направлением финансирования сельского хозяйства из средств бюджета Удмуртской Республики являются субсидии на сельскохозяйственную продукцию. В 2010 году размер субсидий на молоко составил 32,36% средств государственной поддержки.

Порядок предоставления субсидий на развитие сельскохозяйственного производства организациям агропромышленного комплекса устанавливается в соответствии с постановлением Правительства Удмуртской Республики от 08.02.2010 № 22 «Об утверждении положения о предоставлении в 2010 году субсидий на поддержку сельскохозяйственного производства».

Субсидия на молоко начисляется по ставке 1,0 руб. на литр реализованного молока. Ставка субсидии на молоко уменьшается на 50% организациям, допустившим снижение численного поголовья крупного рогатого скота. Министерством сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики ставятся два условия для получения субсидии – это сохранение численного поголовья коров и увеличение объемов производства молока на 3% к уровню прошлого года. Данные условия стимулируют сельскохозяйственных товаропроизводителей наращивать объемы производства и реализации молока.

Однако есть один недостаток данной методики. При начислении субсидий не учитываются размеры общего объема производства молока. Более крупные хозяйства производят значительные объемы молока, соответственно несут больше совокупных затрат на его производство. Поэтому

у крупных организаций имеется потребность в субсидиях в большем объеме. Вследствие этого возникает необходимость совершенствования методики распределения субсидий на сельскохозяйственную продукцию между различными организациями.

Методика субсидирования сельхозтоваропроизводителей

Предлагается предоставлять субсидии на молоко сельскохозяйственным товаропроизводителям с учетом коэффициентов увеличения или сокращения среднегодового поголовья коров, повышения или снижения продуктивности в хозяйстве, увеличения или уменьшения общего объема производства и уровня товарности молока по сравнению с соответствующими среднереспубликанскими значениями. Величину субсидии в этом случае можно определить по формуле:

$$C = Q \times St \times (1 \pm K_{пп} \times K_{пог} \times K_{тов}), \text{ где:}$$

C – размер субсидий на объем реализованного молока, тыс. руб.;

Q – объем реализованного молока базисной жирности, т;

St – ставка субсидии на молоко;

K_{пп} – коэффициент повышения или понижения продуктивности по сравнению со среднереспубликанским значением;

K_{пог} – коэффициент увеличения или сокращения поголовья по сравнению со среднереспубликанским показателем;

K_{тов} – коэффициент увеличения или уменьшения общего объема производства и уровня товарности по сравнению со среднереспубликанским значением.

Проведем сравнение существующей методики субсидирования производства молока с предлагаемой методикой. В табл. 2 представлены данные по основным показателям производства молока в сельскохозяйственных организациях Завьяловского района Удмуртской Республики. Было выбрано 9 крупнейших организаций района. Среднерайонные значения продуктивности и поголовья коров, объемов производства и уровня товарности молока примем для дальнейших расчетов на уровне средних между значениями показателей данных хозяйств. Таким образом, средний надой молока на 1 корову составил 4636 кг при численности 708 голов на одно хозяйство и уровне товарности молока 80,18%.

Для сравнительного анализа были выбраны три хозяйства: ОАО «Имени Азина», ООО СХП «Леон», ОАО «Путь Ильича». В табл. 3 приведены расчеты размера субсидий на молоко в выбранных хозяйствах по двум вариантам начисления субсидий.

Проведенные расчеты показывают, что в результате применения рекомендуемой методики происходит перераспределение средств бюджетной

Таблица 2. Основные показатели производства молока в сельскохозяйственных организациях Завьяловского района Удмуртской Республики

Хозяйство	Средне-годовое поголовье коров, голов	Надой на 1 фуражную корову, кг	Производство молока, т	Реализация молока, т	Уровень товарности молока, %	Выручка от реализации молока, тыс. руб.	Себестоимость молока, руб/ц
МСУП «Пальниковское»	462	3009	818	506	61,86	4499	797
МСУП «Россия»	1018	3472	2986	2199	73,64	20451	799
ОАО «Имени Азина»	840	5075	4263	3671	86,12	37404	588
ОАО «Восточный»	890	6101	5637	5093	90,35	54854	1060
ООО СХП «Леон»	655	3809	2582	2379	92,14	22840	1245
ОАО «Путь Ильича»	560	6128	3377	3133	92,77	37160	823
ООО «Совхоз-Правда»	425	5470	2046	1892	92,47	20641	865
ОАО Агрофирма «Подшиваловское»	850	4341	3161	2584	81,75	22588	747
ООО «Агросоюз Удмуртии»	670	4321	2256	1139	50,49	11196	615
В среднем по району	708	4636	3014	2511	80,18	25737	838

поддержки. В ОАО «Имени Азина» поголовье и продуктивность коров, объем производства и уровень товарности молока выше среднерайонных. С учетом этого по предлагаемой методике предприятие может получить поддержку на 984,98 тыс. руб. выше, чем при расчетах по действующей методике.

В ООО СХП «Леон», наоборот, так как поголовье и продуктивность коров ниже среднерайонных значений, организация получит субсидий на молоко на 204,66 тыс. руб. меньше. ОАО «Путь Ильича» имеет самую высокую продуктивность коров в районе и самый высокий уровень товарности молока, однако поголовье коров ниже среднерайонного. Учет всех предлагаемых факторов, согласно рекомендуемой методике, увеличит размер субсидий на 446,72 тыс. руб.

Таким образом, предложенная методика начисления субсидий на молоко обеспечит более рациональное распределение бюджетных средств. Это позволит повысить заинтересованность сельскохозяйственных товаропроизводителей в увеличении объемов производства и реализации молока, а также в расширении масштабов производства, то есть увеличении поголовья скота и постоянной работе организаций над повышением продуктивности коров.

Рекомендуемый порядок субсидирования молочного скотоводства обеспечит более эффективное использование бюджетных средств, так как при расчете субсидий будут учитываться все показатели эффективности работы организаций, что позволит наиболее обоснованно производить начисление размера субсидии.

Предложенную методику можно и далее совершенствовать, учитывая при расчете ставок субсидий на молоко такие показатели, как уровень рентабельности производства молока, показатели качества молока (например, содержание белка в молоке, жиробелковых единиц и др.).

Проблемы учета субсидирования

В этом плане нерешенные вопросы остались в учете сельскохозяйственных организаций по полученным субсидиям из бюджета. В настоящее время в указанных организациях суммы полученной бюджетной поддержки учитывают как целевое финансирование и отражают на кредите счета 86 «Целевые поступления» в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных и других средств. В последующем эти средства учитываются как доходы будущих периодов и по мере их использования на сумму средств увеличивают нераспределенную (чистую) прибыль организации (кредит счета 84).

Такая постановка учета государственной помощи искажает информацию о финансовых результатах и создает видимость благополучия хозяйственной деятельности данного экономического субъекта. Поэтому нами предлагается сумму полученной государственной помощи за произведенную и реализованную сельскохозяйственную продукцию учитывать как доход от обычного вида деятельности на кредите счета 90 «Продажи» в корреспонденции с дебетом счета 86 или счетов по учету денежных средств.

Таблица 3. Сравнительная характеристика бюджетной поддержки производства молока

Показатель	ОАО «Имени Азина»	ООО СХП «Леон»	ОАО «Путь Ильича»
Годовой надой молока на 1 корову, кг	5075	3809	6128
Поголовье коров, голов	840	655	560
Уровень товарности молока, %	86,12	92,14	92,77
Реализовано молока, т	3667	2379	3133
Кпп	1,09	0,82	1,32
Кпог	1,19	0,93	0,79
Ктов	1,07	1,15	1,16
Размер субсидий, тыс.руб.			
а) по методике Министерства сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики	2493,56	1617,72	2130,44
б) по рекомендуемой методике	3478,54	1413,06	2577,16
Отклонение размера субсидий (+/-), тыс. руб.	+ 984,98	- 204,66	+ 446,72

Предлагаемый порядок отражения субсидий в сельскохозяйственном учете основывается на том, что эти субсидии сельскохозяйственным

организациям предоставляют как дотацию на возмещение недополученной выручки при продаже продукции из-за диспаритета цен на рынке. ☺

БИБЛИОГРАФИЯ

- Алтухова Л.А. Разработка концепции стратегического управления сельскохозяйственным производством в региональном АПК/Молодые ученые – сельскому хозяйству/ Сб. матер. Всеросс. конф. – М.: ФГНУ «Росинформагротех», 2004. – С. 137.
- Официальный интернет-портал Министерства сельского хозяйства РФ. <http://mcx.ru>.
- Новиков В.Г., Ельцов Д.Н. Организация стратегического управления сельскохозяйственными организациями – <http://www.rgazu.ru>.

Конгресс бухгалтеров и аудиторов России-2013 28–29 ноября 2013 года

Москва, КЗ «Измайлово» (Измайловское ш., д. 71, корп. Е, м. «Партизанская»)

Уважаемые коллеги!

ИПБ России приглашает вас принять участие в ежегодном Конгрессе, который будет посвящен Дню профессионального бухгалтера.

Для выступления на Конгрессе приглашены:

- Сергей Викторович Разгулин**, заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России.
- Татьяна Александровна Шнайдерман**, исполняющая обязанности начальника отдела мониторинга и анализа аудиторской и бухгалтерской практики Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, заслуженный экономист России.
- Надежда Степановна Чамкина**, государственный советник РФ 2 класса, заслуженный экономист России.
- Ольга Анатольевна Бондаренко**, ведущий специалист консультационного центра «Ависта консалтинг», канд. юр. наук, доцент, аудитор, налоговый консультант, член Научно-экспертного и Учебно-методического совета Палаты налоговых консультантов России, аттестованный преподаватель ИПБ России и ПНК РФ.
- Татьяна Леонидовна Крутякова**, заместитель генерального директора издательско-консалтинговой группы «АйСиГрупп», аттестованный преподаватель ИПБ России, автор многочисленных книг и публикаций в профессиональных бухгалтерских изданиях.
- Елена Вячеславовна Воробьева**, канд. экон. наук, налоговый консультант первой категории, член Научно-экспертного совета Палаты налоговых консультантов, автор ежегодно издаваемого руководства «Заработная плата».

ПО ВОПРОСАМ УЧАСТИЯ ОБРАЩАЙТЕСЬ В ИНФОРМАЦИОННЫЙ ОТДЕЛ ИПБ РОССИИ:

тел. 8 (495) 720-54-55 • электронная почта congress@ipbr.org

УДК 311.216; 336.717.6

Классификация затрат на инновационную деятельность

Classification of innovative costs

Ефим Абрамович Мизиковский, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского – национальный исследовательский университет, Россия, Нижний Новгород, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, докт. экон. наук, профессор

Efim A. Mizikovsky, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Russia, Nizhny Novgorod the head of department of accounting, economic analysis and audit, PhD, Professor
mizikovskiy@mail.ru

Камилла Наильевна Абубакирова, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского – национальный исследовательский университет, Россия, Нижний Новгород ассистент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита

Camilla N. Abubakirova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Russia, Nizhny Novgorod assistant of department of accounting, economic analysis and audit
kamilla.abubakirova@gmail.com

603950, Россия, г. Нижний Новгород, пр. Гагарина, 23, +7 (8314) 331-39-96

В статье раскрываются особенности классификации затрат на инновационную деятельность в России и за рубежом, формулируются предложения по рационализации и повышению эффективности группировки данных затрат в соответствии с российским законодательством.

The article describes the features of classification of innovative costs in Russia and abroad, formulate the proposals to streamline and improve the efficiency of the costs grouping in accordance with Russian law.

Ключевые слова: инновационная деятельность; классификация затрат; нематериальные активы; расходы на научные исследования; опытно-конструкторские и технологические работы; результаты исследований и разработок.

Keywords: innovative activity; the classification of costs; intangible assets; R&D cost; R&D results.

Вопрос классификации затрат является ключевым для формирования учетной информации. Как отмечено А.Н. Дырдоновой, классификация затрат для целей управления должна отвечать главному требованию — базироваться на признаках, позволяющих дифференцировать затраты в различных аспектах [8].

Она создает предпосылки для определения уровня затрат по объектам управления ими, организации планирования, учета, контроля и анализа.

По мнению М.А. Вахрушиной, в управленческом учете классификация затрат зависит от решаемой управленческой задачи [7]. Т.П. Карпова

отмечает, что «классификационные признаки группировки затрат определяются целью разработки того или иного основания и особенностью экономической природы классифицируемого явления» [9].

Подходы к классификации затрат на инновационную деятельность

Вопрос классификации затрат на инновационную деятельность давно считается дискуссионным. Суть обсуждений сводится к признанию их расходами текущего периода (первый подход) или отнесению данных затрат к капитализуемым (второй подход).



Классификация затрат на инновационную деятельность в соответствии с ОПБУ США

Первый подход к классификации затрат на инновационную деятельность закреплен в общепринятых положениях по бухгалтерскому учету США (ОПБУ США) [1, 2, 3]. В соответствии с ОПБУ США № 2 «Учет затрат на исследования и разработки», затраты на НИОК и ТР признаются на дату их совершения (оплаты), то есть они принимаются к бухгалтерскому учету в том периоде, когда они образовались [1].

Такой подход основан на утверждении, что какая-либо связь затрат на НИОК и ТР с будущей прибылью не может быть установлена, и данные затраты расцениваются как расходование (использование) доходов. Следовательно, к этим затратам не может быть применен метод начисления, так как они не определяют оценки будущего дохода, и даже если такие доходы возможны, то их нельзя измерить. Учетная система США рассматривает проведение НИОК и ТР как источник повышенного риска, а связь получаемых в дальнейшем доходов с результатами НИОК и ТР как неопределенную.

Между тем даже среди американских ученых нет единого мнения в вопросе бухгалтерского учета затрат на НИОК и ТР. Некоторые специалисты поддерживают общепринятый подход. Другие же считают, что в данном случае возврат средств в будущем можно ожидать. Поэтому, исходя из принципа соответствия доходов и затрат, затраты на НИОК и ТР следует капитализировать, а затем списывать по мере поступления дохода. Странники данного подхода отмечают также, что его применение предопределяет реальность учетных данных о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта.

В частности, профессор бухгалтерского и финансового дела Университета Нью-Йорка, Школы бизнеса Стерн (Stern School of Business), директор института Винсента Росса (Vincent C. Ross Institute) Л. Барух, исследуя с 90-х годов влияние капитализации и последующей амортизации расходов на НИОК и ТР на показатели выручки и справедливой отчетной стоимости активов, показал существование прямой связи между капитализацией расходов на НИОК и ТР и доходами компаний.

Кроме того, результаты его исследований показывают, что при проведении НИОК и ТР основной риск связан не с неполучением доходов в будущем, а с их недооценкой¹. Тем самым Л. Барух выявил преобладающее в США необоснованное мнение в отношении затрат на НИОК и ТР, вследствие которых хозяйствующие субъекты не осуществляют доброкачественного прогнозирования будущих поступлений, не капитализируют и не амортизируют полученные результаты исследований и разработок.

Необходимо отметить, что в реальности крупные американские организации – участники мирового рынка соблюдают правила делового оборота, составляют бухгалтерскую отчетность в соответствии с МСФО и учитывают в составе активов (патенты, формулы и др.) стоимость исследований и разработок, которые привели к ощутимым результатам².

Иные американские организации могут воспользоваться подходом, предусматривающим учет затрат на НИОК и ТР в ориентации на конкретную ситуацию, но при этом принимать во внимание экспертное мнение бухгалтеров, рекомендуемое ОПБУ США 2 «Учет расходов на исследования и разработки». Учетные стандарты США в соответствии с подходом «разрешено то, что не запрещено» определяют лишь границы, в которых субъект имеет значительную свободу действия.

Поэтому если хозяйствующий субъект сможет как-либо подтвердить, что расход средств на НИОК и ТР в текущем периоде принесет ему доход в будущем, он, в соответствии с обозначенным подходом, может капитализировать данные расходы. При этом в США капитальными считаются любые затраты, позволяющие извлекать прибыль в течение нескольких отчетных периодов, а некапитальными являются затраты, образующие прибыль в течение одного отчетного периода [10, 11].

Классификация затрат на инновационную деятельность в соответствии с международными стандартами

Второй подход к классификации затрат на инновационную деятельность закреплен в международных стандартах финансовой отчетности. МСФО 38 «Нематериальные активы» [6] дает рекомендации по учету нематериальных активов, а также расходов на исследования и разработки как работ, позволяющих создать нематериальный актив внутри хозяйствующих субъектов. В данном стандарте за счет введения ограничений капитализируются только те затраты на НИОК и ТР, которые действительно могут принести доходы в будущем.

В частности, стандарт рекомендует единовременно списывать расходы на исследования (первичные изыскания, направленные на получение новых научных или технических знаний и идей), но капитализировать расходы на разработки (трансформацию имеющихся знаний

¹Baruch Lev, Doron Nissim, Jacob Thomas. *On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization* [Электронный ресурс] // *Visualizing Intangibles*, S. Zambon and G. Marzo, eds., Ashgate Publishing Co, 2002. -178. Режим доступа: <http://pages.stern.nyu.edu/~blev/>.

²Encyclopaedia Britannica (Энциклопедия Британика) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.britannica.com/>.

с целью создания продукции рыночной и технической новизны).

Если организация в рамках одного проекта не может отделить фазу исследований от фазы разработок, все затраты по этому проекту рассматриваются как понесенные на этапе исследований. Если расходы на разработки направлены на формирование объекта, удовлетворяющего установленным МСФО 38 «Нематериальные активы» требованиям, объект признается нематериальным активом.

Классификация затрат на инновационную деятельность в России

Российская система учета затрат на инновационную деятельность, на наш взгляд, близка ко второму подходу. Основные нормы учета этих затрат закреплены в таких нормативных актах, как ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (далее – ПБУ 17/02) [4], ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (далее – ПБУ 14/2007) [5]. ПБУ 17/02 регламентируется учет затрат на НИОК и ТР, ПБУ 14/2007 – учет нематериальных активов.

Российские стандарты предлагают два варианта бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность:

- учет краткосрочных инвестиций, результаты которых используются в течение одного года;
- учет долгосрочных инвестиций, результаты которых используются свыше 12 месяцев.

Согласно ПБУ 17/02, при выполнении определенных условий затраты на НИОК и ТР капитализируются. Если хотя бы одно из условий не выполнено, затраты организации, связанные с проведением НИОК и ТР, признаются прочими расходами отчетного периода. При получении положительного результата выполненных НИОК и ТР организация может считать произведенные затраты как результаты НИОК и ТР.

Если объект подлежит правовой охране, после оформления надлежащих документов и выполнения условия признания данный объект принимается к бухгалтерскому учету в составе объектов нематериальных активов, что предусмотрено нормами ПБУ 14/2007.

Целевой принцип в классификации затрат на инновационную деятельность

Анализ мнений российских специалистов показал, что в целом их позиция совпадает с рекомендациями рассмотренных российских стандартов. Таким образом, классификация затрат на инновационную деятельность, применяемая в российской практике учета, является целесообразной и отвечает экономическим реалиям, но нуждается в детализации, в первую очередь для обеспечения качества учетной информации, способной

выполнять требования системы управления хозяйствующего субъекта.

Для этого возможно использовать целевой принцип при классификации затрат, то есть выделять в формировании объектов НМА и результатов НИОК и ТР этап исследований и этап разработок. Внутри каждого этапа затраты классифицируются по целям, которые хозяйствующие субъекты могут преследовать, ведя НИОК и ТР (рис. 1).

Этап исследования, или прединвестиционный этап включает процессы инициации и идентификации проектов, обоснования, анализа и планирования реализации проекта, поиска и отбора технического замысла, который ляжет в основу будущего продукта проекта.

Этап разработок, или инвестиционный этап состоит из процессов по исполнению и контролю исполнения проекта, созданию и доведению до состояния, пригодного к использованию, продукта проекта.

Затраты на выполнение работ на этапе исследования включаются в расходы текущего периода. Затраты, сопутствующие осуществлению работ на этапе разработок, формируют фактическую стоимость актива. Если соблюдаются критерии признания затрат, прописанные в ПБУ 14/2007, затраты на инновационную деятельность признаются затратами на создание объекта НМА и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях. При выполнении условий признания, указанных в ПБУ 17/02, затраты включаются в состав затрат на получение результата НИОК и ТР.

На этапе исследования, как правило, ведутся работы по накоплению научно-технического задела; формированию научно-технической базы инновационного проекта; выбору альтернативы реализации общего технического замысла. На этапе разработок в качестве объектов учета затрат можно принять работы по разработке технических решений, обеспечивающих создание технологии, улучшению морально устаревших активов.

Накопление научно-технического задела направлено на повышение технологической восприимчивости предприятий. Достижение данной цели подразумевает проведение исследований и анализа рынка техники и технологий, анализ деятельности конкурентов. Эти действия позволяют поддерживать профессионализм и компетентность хозяйствующего субъекта в определенной области знаний на соответствующем уровне.

Согласно ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007, затраты на достижение вышеуказанной цели не отвечают критериям признания. Поэтому данный вид расходов признается непосредственно в момент понесения и классифицируется как «расходы отчетного периода».



Рис. 1. Классификация затрат на инновационную деятельность по целевому принципу



Формирование научно-технической базы инновационного проекта позволяет выбрать область техники, в которой будут вестись работы инновационного проекта. Таким образом, по завершении стадии формируется общетехнический замысел создания нового продукта или новой технологии, но еще не осуществлен выбор конкретного технического варианта реализации общего технического замысла.

В силу этого еще преждевременно даже ставить вопросы о технической, экономической и юридической возможности его реализации. Следовательно, затраты, которые несет хозяйствующий субъект на данном этапе, не отвечают условиям признания затрат, регламентированным ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007. Потому они также классифицируются как расходы отчетного периода.

Выбор альтернативы реализации общего технического замысла в конкретном проекте, реализация которого начата, направлены на снятие рыночной неопределенности, то есть на обеспечение видения и конкретизации технических возможностей формирования результирующей технологии. Это дает понимание границ проекта в выделенной области техники.

Кроме того, в процессе достижения поставленной цели происходит отбор наилучшей альтернативы, которая в максимальной степени отвечает требованиям и намерениям промышленного предприятия. Это позволяет надеяться на получение в будущем максимального эффекта от применения результата проекта.

Затраты на проведение работ для достижения указанной цели тоже не могут быть расценены как инвестиции, так как эти работы пока еще не связаны непосредственно с созданием продукта с конкретными характеристиками, а значит, невозможно оценить выгоды от применения будущего продукта. Они классифицируются как расходы отчетного периода.

Деятельность по получению технических решений, составляющих результирующую технологию и обеспечивающих формирование конечного продукта, направлена на снятие научно-технической неопределенности, то есть на получение результирующей технологии – конечного продукта проекта, который отвечает всем установленным требованиям и критериям. Так как результатом работ при достижении поставленной цели является конкретный продукт, то компания заранее может надежно оценить выгоды, которые поступят в компанию в будущем от его использования.

Поэтому данные затраты отвечают критериям признания, прописанным в ПБУ 14/2007, классифицируются как капитализируемые и относятся на первоначальную стоимость объекта НМА. Согласно нормам указанного стандарта, себестоимость НМА формируется из сумм, признанных в бухгалтерском учете при создании актива и обеспечении условий для его использования в запланированных целях (рис. 2).

Улучшение морально устаревших активов подразумевает деятельность по совершенствованию элементов уже действующего производственного (технологического) процесса, направленную на улучшение отдельных параметров освоенных способов производства. Например, за счет изменения технологических режимов, введения дополнительной оснастки или исключения избыточных операций.

Деятельность в данном случае может быть направлена или на модернизацию основного средства, функционирующего в производстве, или на получение научно-технического результата, который может самостоятельно использоваться в действующем производстве. Эта деятельность осуществляется в форме отдельных, не скомпонованных в инновационный проект НИОК и ТР.

Рис. 2. Себестоимость нематериального актива

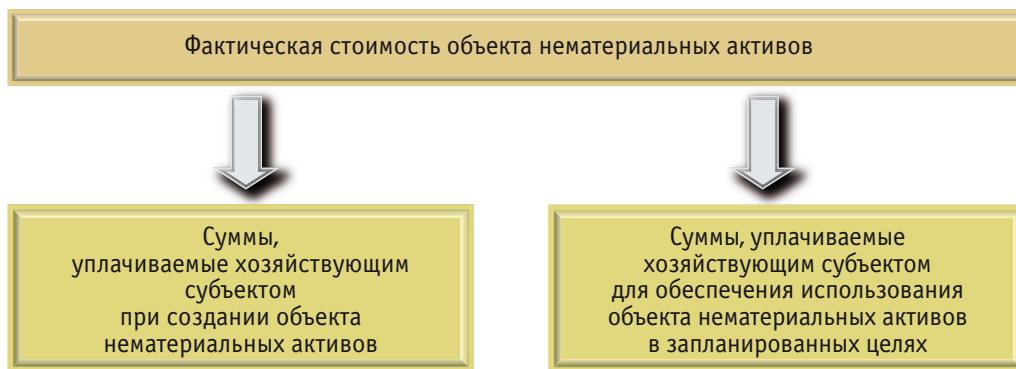
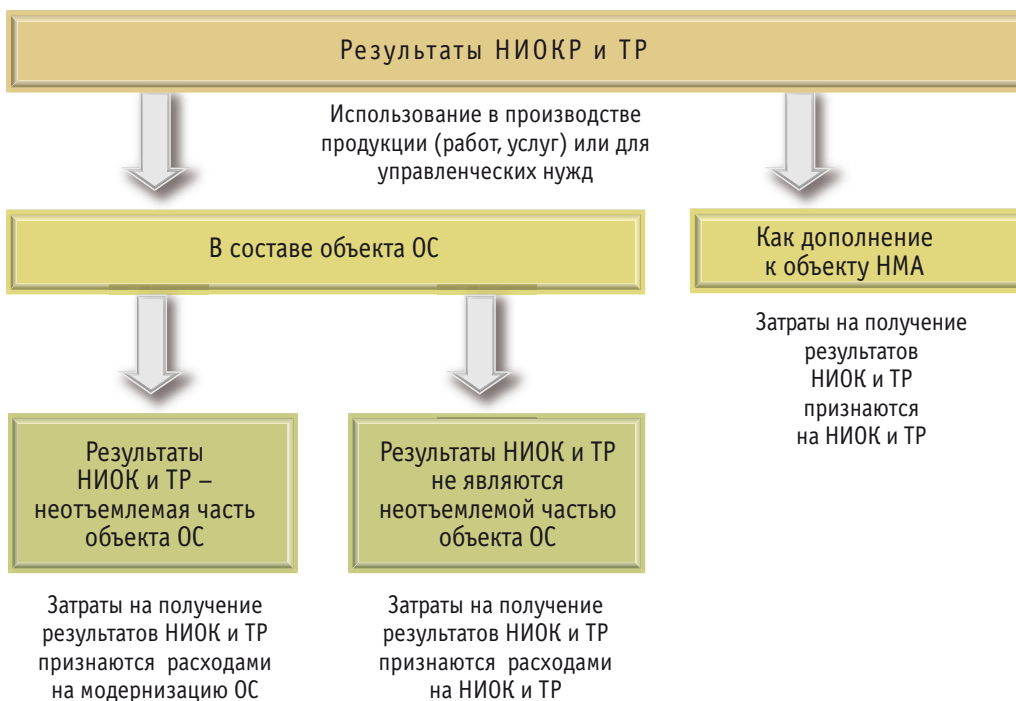


Рис. 3. Признание затрат на получение результатов НИОК и ТР



Результат работ в данном случае имеет полезность, и промышленное предприятие может надежно оценить выгоды от результата, которые поступят от его запланированного использования. Затраты на получение результата НИОК и ТР отвечают критериям признания расходов на НИОК и ТР, классифицируются как капитализируемые и относятся на расходы по модернизации объектов ОС или признаются расходами НИОК и ТР (рис. 3).

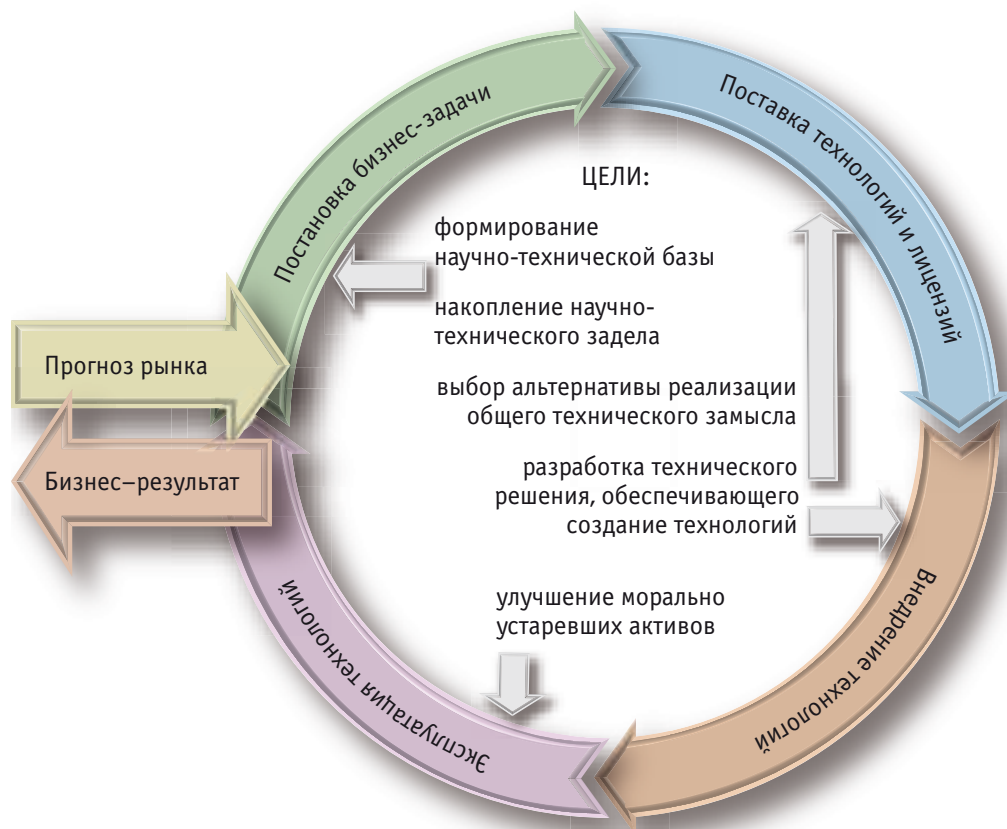
Опираясь на нормы ПБУ 17/02, можно сделать вывод, что «себестоимость» результатов НИОК и ТР (исследований и разработок) формируется из затрат на НИОК и ТР по выполненным работам. Условием признания полученного научно-технического результата результатом НИОК и ТР является

самостоятельное использование в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Классификация затрат на инновационную деятельность по стадиям инновационного цикла промышленного предприятия проиллюстрирована на рис. 4.

К преимуществам классификации затрат на инновационную деятельность на основе целевого принципа относится подробное раскрытие механизма учета затрат на инновационную деятельность в рамках действующего российского законодательства. Тем самым вышеуказанные стандарты становятся понятными и доступными для хозяйствующих субъектов, осуществляющих инновационную деятельность.

Рис. 4. Классификация затрат по стадиям инновационного цикла промышленных предприятий



БИБЛИОГРАФИЯ

1. Accounting for Research and Development Costs [Электронный ресурс]: Statement of Financial Accounting Standards No. 2, October 1974. – Режим доступа: <http://www.fasb.org/pdf/fas2.pdf>. – Дата обращения: 20.01.2013.
2. Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed August [Электронный ресурс]: Statement of Financial Accounting Standards No. 86, 1985. – Режим доступа: <http://www.fasb.org/pdf/fas86.pdf> – Дата обращения: 20.01.2013.
3. Goodwill and Other Intangible Assets [Электронный ресурс]: Statement of Financial Accounting Standards No. 142, June 2001. – Режим доступа: <http://www.fasb.org/pdf/fas142.pdf> – Дата обращения: 20.01.2013.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы ПБУ 17/02» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/> – Дата обращения: 19.01.2013.
5. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов ПБУ 14/2007» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27 декабря 2007 № 153н. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/> – Дата обращения: 19.01.2013.
6. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Текст]: приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н. // Рос. Газ. – 2011. – № 278. – С. 56.
7. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: Омега-Л, 2009. – 576 с.
8. Дырдонова А.Н. Управление затратами: Учебное пособие. – Нижнекамск: Нижнекамский химико-технологический институт (филиал), КГТУ, 2010. – 112 с.
9. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДИАНА, 2010. – 351 с.
10. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. А.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
11. Хорнгрен Ч., Фостер Д., Датар Ш. Управленческий учет. 10-е изд.– СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.