**Министерство образования и науки Украины**

**«**К защите допущен»

зав. кафедрой

Финансы и кредит

доц.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_А.П.Кущик

**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

**Реформирование бухгалтерского учета**

**в Украине**

Выполнила

ст. группы 614 Е.А. Нехаенко

Руководитель

старший преподаватель И.Н.Гумен

Консультант

по охране труда А.А.Потуремец

Нормоконтролер

старший преподаватель И.Н.Гумен

# Реферат

Дипломная работа: 152с., 7 таблиц, 1 приложение, 24 источника.

Объект исследования — анализ нового ведения бухгалтерского учета, трансформация отчетности, интеграция бухгалтерского учета на международный бухгалтерский учет.

Цель работы — определить стратегию интеграции бухгалтерского учета и финансовой отчетности на новое ведение бухгалтерского учета.

Методы исследования — экономический, анализ финансового состояния, теоретический.

Стратегия интеграции бухгалтерского учета и финансовой отчетности на новое ведение бухгалтерского учета с применением международных стандартов бухгалтерского учета заключается:

1. определение учетной политики предприятия;
2. соблюдение основных принципов бухгалтерского учета;
3. соблюдение положений бухгалтерского учета;
4. переход на новый План счетов и формирование отчетности.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ОПЕРАЦИОННЫЙ ЦИКЛ, ОБЫЧНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ.

**Оглавление**

Реферат 2

Введение 5

1 Реформирование бухгалтерского учета в Украине 8

1.1 Предпосылки внедрения международных стандартов бухгалтерского учета в учетную практику Украины. 8

1.2 Трансформация экономико-правовой среды как курс на рыночные преобразования в Украине 16

1.3 Законодательная база нового бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Украине 20

2 Нематериальные стандарты бухгалтерского учета: преимущества и недостатки 34

2.1.1 Общие требования к финансовой отчетности 36

2.1.2 Баланс 42

2.3 Нематериальные активы в национальных стандартах бухгалтерского учета 43

2.4 Состав запасов и порядок отражения их в бухгалтерском учете 51

2.5 Дебиторская задолженность и ее отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности 63

2.6 Отражение кредиторской задолженности в национальном стандарте 65

2.7 Формирование информации в финансовой отчетности о доходах и расходах по национальным стандартам бухгалтерского учета 75

2.8 Положение об объединении предприятий по национальным стандартам бухгалтерского учета 97

2.9 Консолидированная финансовая отчетность 99

2.10 Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства 103

2.11 Основные средства и аренда в международном бухгалтерском учете 114

2.12 Преимущества и недостатки новой финансовой отчетности 128

2.13 Отчет о финансовых результатах 131

2.14 Отчет о движении денежных средств 134

2.15 Отчет о собственном капитале 136

3 Международные стандарты бухгалтерского учета и национальные стандарты бухгалтерского учета, их сравнительные характеристики 138

Выводы 140

Приложение А 143

# Введение

Реформирование системы бухгалтерского учета является составной частью мероприятий, ориентированных на внедрение экономических отношений рыночного направления. В Послании Президента Украины к Верховной Раде от 22 февраля 2000 года отмечается необходимость перехода предприятий в 2000—2001 годах на мировые Стандарты бухгалтерского учета. Такой переход осуществляется в рамках реализации стратегического курса Украины на интеграцию с мировым экономическим пространством, предусматривающую адаптацию законодательства Украины к законодательствам развитых стран.

Во исполнение Программы реформирования системы международных стандартов, утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины от 28.10.98 г. № 1706, в 1998—1999 годах разрабатывались Методологическим советом по бухгалтерскому учету направления реформирования и утверждались необходимые инструменты (положения) обеспечения реформирования учета и финансовой отчетности. Принятый в 1999 году Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», как и Программа, предусматривает осуществление регулирования бухгалтерского учета в направлении гармонизации с международными Стандартами финансовой отчетности. Именно этот Закон установил основные принципы бухгалтерского учета, признав его данные базовыми для составления любой отчетности, в которой содержатся стоимостные показатели.

Субъекты предпринимательства будут иметь возможность самостоятельно определять учетную политику предприятия, выбирать форму бухгалтерского учета как определенную систему регистров учета, порядка и способа регистрации и обобщения информации в них; утверждать правила документооборота и технологию обработки учетной информации; устанавливать предметы и формы ведения учета для внутренних потребностей управления, включая ведение в отдельной системе счетов и регистров учета доходов, расходов, активов, обязательства в необходимом предприятию аспекте детализации и регламентации (управленческий учет). В соответствии со статьей 11 Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» в годовую финансовую отчетность предприятий включены Баланс, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении денежных средств, Отчет о собственном капитале, Примечания и пояснения. Для субъектов малого предпринимательства и представительств иностранных субъектов хозяйствования Министерства финансов Украины от 25.02.2000 года № 39 установлена сокращенная по показателям годовая и квартальная финансовая отчетность в объеме Баланса и Отчета о финансовых результатах. Примечания должны представляться предприятиями (кроме малых) только в составе годового отчета, и они также включены Министерством финансов Украины в унифицированную таблицу как приложение к годовому отчету, что упростит работу предприятий по раскрытию информации.

Исходя из норм Положения бухгалтерского учета 9 «Запасы», стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов, переданных в эксплуатацию, рассматриваются как расходы предприятия, то есть в балансе и на счетах не может быть показателя о стоимости малоценных предметов в эксплуатации, о начислении износа по ним. Часть малоценных и быстроизнашивающихся предметов в 2000 году включается в состав статьи «Основные средства».

В составе статьи «незавершенное производства» не должно быть части общехозяйственных (накладных) расходов (счет 26) и издержек обращения (счет 44), поскольку такие расходы по Положению бухгалтерского учета 16 «Расходы» рассматриваются полностью как расходы отчетного периода и не подлежат распределению между незавершенным производством и выпуском готовой продукции, между стоимостью реализованных и нереализованных товаров и готовой продукции.

Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 утвержден План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций.

Для облегчения практического применения Положений (стандартов) по составлению Баланса и переходу к новому Плану счетов письмами Министерства финансов Украины от 04.02.2000 г. № 18—424 и от 23.02.2000 г. № 18—432 обнародованы:

* Методические рекомендации по перенесению сальдо счетов и субсчетов предыдущего Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности, объединений, предприятий и организаций на счета и субсчета Плана Счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций, предприятий и организаций, утвержденных приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 и
* Методические рекомендации по определению предприятиями и организациями показателей вступительного сальдо Баланса в 2000 году.

# 1 Реформирование бухгалтерского учета в Украине

## 1.1 Предпосылки внедрения международных стандартов бухгалтерского учета в учетную практику Украины.

Как показывает опыт развитых стран мира, большую роль в успешности рыночных реформ играет экономическая информация, значительный объем которой формируется в системе бухгалтерского учета. Рассматривая значимость учета в конкретных действиях, можно определить его как механизм управления финансами. В обобщенном понимании цель бухгалтерского учета заключается в формировании и предоставлении информации, необходимой и полезной для действующих и потенциальных партнеров, инвесторов кредиторов. Действующую до сих пор систему учета на Украине необходимо отнести к категории налогового учета, правила ведения которого определились законодательными нормативными документами.

По условиям существования централизованной плановой экономики, когда прямая подотчетность снизу вверх предусматривала четкую соответствующую методологию учета хозяйственных операций нормативным правилам, учет результатов деятельности был нацелен на расчеты с бюджетом налогами и другими платежами.

Из-за подобных обстоятельств значительно упрощалась основная идея учета как функции управления. Управленческая функция активно проявляла себя во внутрихозяйственном хозрасчете, но с условием четко определенных центров ответственности и центров затрат. Общее же управление хозяйственным субъектом в административно-командной форме хозяйствования осуществлялось централизованно: сверху вниз. В результате такого подхода отчетная информация, так или иначе, отображала показатели выполнения плановых заданий, доведенных централизованно. Итак, любые отклонения в учете от нормативных правил классифицировалось как нарушение его организации или ведения.

Более того, утвержденные учетные нормы не были нацелены на учет активов и реальных показателей их состояния. Вернемся к кассовому методу определения результатов реализации, который, в общем, действовал как нормативный. Факт реализации напрямую связывался с приобретением выручки (поступлением денег за отправленную продукцию, выполнение работы, предоставление услуг). Как правило, между датой поступления доходов и датой реализации существовал значительный промежуток во времени, не выплаченная сумма в учете фиксировалась как дебиторская задолженность. Этот метод давал несовпадения прибыли и затрат в отчетном периоде, в результате чего искажались финансовые показатели за этот период. С другой стороны, для нужд налогового законодательства служили три классификационные группы расходов хозяйственных субъектов. Имеются в виду расходы, которые:

* включаются в себестоимость продукции, работ и услуг;
* выполняются за счет чистой прибыли (прибыль после выплати налогов);
* проводятся за счет прибыли до налогообложения.

Вследствие этого, создавалась база для существования безусловного контроля за налогообложением, обеспечивалась четкая и понятная система в ведении налогового учета.

Вместе с тем были совершенными и действующие методы записи, классификации и обобщения расчетов бухгалтерского учета путем регистрации в денежном эквиваленте содержания хозяйственных операций и действий. Однако этого, как показали практика деятельности совместных организаций и предприятий в Украине и сотрудничество с международными финансовыми органами, было недостаточно для отработки эффективных механизмов рыночной экономики.

Широкий спектр программ сотрудничества предусматривал наличие информационных технологий, ориентированных на перспективу. В их составе приоритетное значение приобрели вопросы реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности. На протяжении этого времени в специальной литературе рассматривались два альтернативных направления, которые касались интегрированной системы бухгалтерского учета и необходимости его разделения на финансовый и управленческий. Все акценты в решении этой проблемы были расставлены принятием в первом чтении Верховным Советом Украины 01 июня 1999 г. Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». В этом документе четко обозначен бухгалтерский учет как процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, сохранения и передачи информации о деятельности предприятий внешним и внутренним пользователям в принятии решений.

По сути дела, законодательно признано существование интегрированной системы бухгалтерского учета. Финансовый учет, как составная его часть, должен обеспечивать интересы общества, а поэтому его нормы определяются государственным регламентированием.

Обозначает ли это возврат к централизованным методам регулирования учетных процедур? Прежде всего, Закон регламентирует лишь финансовую отчетность (ее состав и объем), а также минимальные требования к ведению бухгалтерского учета. Что касается управленческого учета, то его организация является делом каждого хозяйственного субъекта. Итак, методика отображения операций в подсистеме управленческого учета зависит от организационной структуры и технологии производства. В этой связи важно акцентировать будущее. Так, традиционным является то, что финансовый учет служит для составления финансовой отчетности, которая подается внешним пользователям. Однако такой подход отбрасывает управленческую роль финансового учета. Действительно составление финансовой отчетности является основной функцией финансового учета в отношении годовой отчетности. Но в системе финансового учета формируется также информация о текущем финансовом положении хозяйствующего субъекта, использование которой является необходимым условием для принятия обоснованных управленческих решений. Это означает, что результаты деятельности по любым наперед заданным параметрам параллельно контролируются системой управленческого учета.

На основании сказанного отметим, что раздел учета на финансовый и управленческий целесообразен лишь методологически и организационно. Таким образом, управленческий учет отличается от финансового (бухгалтерского) характером и направлениями. Главной целью финансового учета является измерение качества распоряжений относительно использования средств, а управленческого — заключается в усовершенствовании качества указанных распоряжений.

В вышеупомянутом Законе «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» под категорией бухгалтерский понимается именно финансовый учет. Целью его ведения и составления финансовой отчетности является предоставление полной, правдивой и беспристрастной информации о финансовом положении и деятельности предприятия пользователя для принятия решений. Закон определяет основные принципы бухгалтерского (финансового) учета и финансовой отчетности, а именно: осмотрительности, полноты, автономности, постоянства, непрерывности, начислений и соответствия доходов, предпочтения содержания над формой, исторической себестоимости, единого денежного измерения, периодичности. Парадоксально, однако еще до утверждения отмеченных выше документов банковская система Украины провела успешную подготовительную работу и с 1 января 1998 года заработала реформированная система учета и отчетности. Основное ее достижение — переход к новой идеологии учета, построенной на методах:

* начисления;
* резервов;
* переоценок.

Почему именно банки были первыми при переходе к ведению учета по МСБУ?

Во-первых: став непосредственными участниками международного рынка капиталов и инвестиций украинские банки стали подавать свою отчетность в различные международные финансовые организации. Понятно, что не адекватные подходы к формированию ее показателей вызвали необходимость пояснений по отклонениям.

Во-вторых: построение банков на принципах, обеспечивающих их рентабельность, надежность и ликвидность требовала изменить подходы прежде всего к учетной информации. Возникла необходимость формирования учетных показателей только по реальному состоянию активов, капитала и обязательств.

Выбирая концепцию реформирования, Национальный банк отказался от модернизации учета путем привнесения в учетную политики международных стандартов учета и отчетности. Программа реформирования, прежде всего, касалась традиционных подходов к отчетности. Как следствие, уже сейчас НБУ завершает свою работу по формированию базы экономических показателей деятельности коммерческих банков. Речь идет о создании депозитария информации а отработки механизма доступа к каждому подразделу НБУ, но в отношении информации, необходимой ему для работы. Значительно расширены возможности аналитического учета. На этой основе переход к новому плану расчетов был лишь технической стороной выполнения Программы, хотя на поверхности это выглядело как раз основой реформирования. Приняв нормы МСБУ, инструкции НБУ обеспечивают учетное сопровождение банковских операций.

Учитывая вышесказанное, систему регулирования бухгалтерского учета можно рассматривать как четырехуровневую.

Первый уровень включает законодательные акты и указы Президента. Безусловно, основным документом высшего уровня признается Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». Именно соблюдение положений Закона всеми хозяйственными структурами обеспечивает однотипное ведение учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, составления и подачи достоверной информации об их имущественном положении, о доходах и расходах, а также составления соответствующей бухгалтерской отчетности, необходимой пользователям.

Понятно, что учетная политика, как совокупность принципов, методов и процедур, используется для составления и подачи отчетности, строится в соответствии с концептуальными основами МСБУ, что в ст. 4 Закона определено как основные принципы. Определяющим на этом уровне является также налоговое законодательство. Стоит подчеркнуть невозможность проведения прямой параллели у разделе учета на финансовый и управленческий, как и на бухгалтерский и налоговый. Общей задачей как финансового, так и налогового учета является достоверное определение финансовых результатов хозяйственной деятельности. Отличаются лишь конечные пользователи данной информацией а отношении ее дальнейшего использования. Достаточно часто в специальной литературе реформирование учета связывалось с реформированием налоговой системы. Как показывает практика, налоговое законодательство является достаточно непостоянным. Именно поэтому процедуры финансового (бухгалтерского) учета стоит привязывать к налоговым нормам.

Действующие ныне положения Закона «О налогообложении прибыли предприятий» являются сложными в плане формирования базы налогообложения банков. Но все проблемы успешно решаются при заданных параметрах учета валовых доходов и валовых затрат банковской деятельности. Кстати, каждый коммерческий банк самостоятельно отрабатывает процедуры налогового учета.

Другой уровень регулирования бухгалтерского учета в Украине составляют национальные стандарты. Як указано в ст. 7 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», разработкой национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и финансовой отчетности, других нормативно-правовых актов для ведения учета и составления финансовой отчетности занимается методологический совет, который действует на общественных началах как совещательный орган при Министерстве финансов Украины.

На сегодня в Украине действует 6 национальных стандартов, утвержденных Министерством финансов Украины, а именно:

1. «Общие требования к финансовой отчетности»,
2. «Баланс»,
3. «Отчет о финансовых результатах»,
4. «Отчет о движении денежных средств»,
5. «Отчет о собственном капитале»,
6. «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах».

Не стоит ставить задачи найти общие и отличающиеся положения указанных украинских положений и международных стандартов учета и отчетности.

Безусловно, принципы МСБУ и финансовой отчетности при их подготовке учтены полностью. Однако принципы — это не международные стандарты, но имеют непосредственное отношение к финансовой отчетности в части ее:

* главных задач;
* качественных характеристик;
* элементов;
* концепций капитала и поддержки капитала.

Как видно, названиями украинские положения (стандарты) непосредственно имеют отношение к финансовой отчетности. что касается международных стандартов, то на сегодняшний день действуют 38 и их смысл охватывает весь комплекс операций субъектов хозяйственной деятельности и включает принципиальные подходы в отношении их учета и представления результатов в финансовой отчетности. Это свидетельствует о международной гармонизации стандартов финансовой деятельности, которой способствует целенаправленная деятельность Комитета по международных стандартам финансовой отчетности (КМСФО) на протяжении последних 25 лет.

Нормативное регулирование общих положений учета и отчетности в Украине (первый-второй уровень) не исключает регулирования учета на низших уровнях.

Прежде всего, третий уровень регулирования представляет собой методические указания, в которой раскрываются методологические подходы к организации и ведению учета по конкретным видам деятельности: предпринимательская, банковская, страховая, бюджетная и т.д. понятно, что речь идется о нормативных разработках по учету НБУ, Министерства финансов, отраслевых министерств и ведомств.

При их подготовке учитываются особенности деятельности, технология производства продуктов и предоставления услуг, выполнения работ.

Что касается организации учета на каждом конкретном предприятии, то тут стоит вести речь про четвертый уровень регулирования. Самым важным документом на этом уровне является приказ о учетной политике, которую определяют как совокупность принципов, методов и процедур, использующихся предприятием для составления и подачи отчетности. по сути, учетная политика очерчивает методику учета отдельных операций и должна отображать особенности организации и ведения бухгалтерского учета.

Раскрытие учетной политики проводится путем описания:

* принципов учета статей отчетности;
* методов их оценки;
* фактов, касающихся изменений в учетной политике.

Важно, чтобы активы и обязательства были оценены и отображены в учета так, чтобы не переносить наличные финансовые риски, которые потенциально угрожают финансовому положению учреждения, на следующие периоды.

К четвертому уровню регулирования учета в Украине, безусловно, относится управленческий учет, являющийся системой внутреннего учета и контроля. Основным объектом управленческого учета должен быть весь комплекс затрат на производство.

Важно, чтобы выбранная политика управленческого учета обеспечивала формирование всего спектра информации, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений.

Как свидетельствует изложенный материал, в Украине проведена грандиозная работа по внедрению в учетную политику базовых (концептуальных) основ международных стандартов учета и отчетности. дальше необходимо обеспечить усовершенствование учетной системы на всех уровнях ее регулирования. Основной акцент — на национальные процессы принятия и внедрения международных стандартов, на которые нужно опираться при подготовке новых законодательных и нормативных документов по учету.

## 1.2 Трансформация экономико-правовой среды как курс на рыночные преобразования в Украине

Трансформация экономико-правовой среды, курс на рыночные преобразования в Украине сопровождается реформированием бухгалтерского учета.

Законодательное регулирование новых направлений хозяйственной практики сопровождается нормативным урегулированием бухгалтерского учета вексельных и валютных операций, финансовых инвестиций и себестоимости, приватизационных процессов и арендных отношений, основных фондов и нематериальных активов, обращением имущественных и компенсационных сертификатов, применение единого принципа начисления при определении доходов и расходов предприятия, проведение инвентаризации и оформления документов, составление пересмотренной бухгалтерской отчетности, включая ее сокращенный вариант для малых предприятий.

Для этого было введено 8 новых синтетических, больше 25 аналитических, 2 забалансовых счета с одновременным наделением субъектов предпринимательской деятельности права самостоятельно для управленческих нужд расширить действующую номенклатуру субсчетов.

В 1996—1997 годах Кабинетом министров Украины был разработан законопроект и в марте 1998 года внес на рассмотрение. В сентябре 1998 года Комитет по вопросам экономической политики, управления народным хозяйством, собственности и инвестиций Верховной Рады счел необходимым создать рабочую группу из народных депутатов, представителей Минфина и других органов исполнительной власти для подготовки согласованного законопроекта на пленарное слушание, в феврале 1999 года Комитет на заседании признал возможным внести подготовленный рабочей группой законопроект на рассмотрение сессии Верховной Рады. Законопроект был принят в первом чтении с первого раза, он опирается на реально существующую экономико-правовую среду, вобрал в себя все то, что прошло проверку временем. При обсуждении на сессии народный депутат Украины И. Белоусова подчеркнула, что внедрение национальных стандартов, ориентированных на международные стандарты финансовой отчетности, не означает демонтаж существующей системы бухгалтерского учета. Система бухгалтерского учета в Украине в методологическом аспекте в целом себя оправдала, да и нет потребности ее разрушать, отбрасывая позитивные формы и методы ведения учета.

Программа реформирования бухгалтерского учета с применением международных стандартов, утвержденная ранее Кабинетом Министров Украины от 28.10.1998 года № 1706, провозгласила важным аспектом нормативного обеспечения сохранение стабильности развития системы бухгалтерского учета и создание надлежащих условий для последовательного и рационального осуществления присущих бухгалтерскому учету функций. Это свидетельствует о правильности выбранного эволюционного пути реформирования бухгалтерского учета, который не приведет к легкому разрушению старой системы без создания другой.

Постановлением Кабинета Министров № 1706 от 28.10.1998 года утверждена программа реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов. Задачей реформы является:

* формирование нормативной базы;
* методическое обеспечение;
* кадровое обеспечение;
* международное сотрудничество.

Целью нормативного регулирования бухгалтерского учета является обеспечение доступа всех заинтересованных пользователей к информации и отчетности, которая дает объективную картину финансового состояния и результатов деятельности субъектов хозяйствования.

Регулированию со стороны государства подлежат аспекты бухгалтерского учета, связанные с обобщением информации и составлением отчетности, необходимой внешним пользователем. Порядок, формы, сроки и структура информации отчетности для внутренних пользователей регулируются субъектом хозяйствования. Урегулирование бухгалтерского учета дает возможность обеспечить взвешенное использование международных стандартов с учетом экономико-правовой среди и состоянием рыночных отношений в Украине.

Для этого предусматривается:

* пересмотр первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и других носителей учетно-экономической информации, которые подлежат унифицированной системе бухгалтерской учетной и отчетной документации;
* утверждение Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, организации и финансовых институций;
* усовершенствование методики бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства;
* внесение изменений в структуру затрат и порядка формирования себестоимости продукции.

К Программе реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов предлагается разработанный План мероприятий по выполнению Программы. Начальник Управления методологии бухгалтерского учета, заместитель председателя Методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины, академик АЭН Украины, доцент В.М. Пархоменко в своей редакции «Стандартизация бухгалтерского учета в Украине» состоянием на 15.09.1999 года «Компас», — Киев, 1999 г. отметил, что эти нововведения не означают, что проблема реформирования бухгалтерского учета исчерпана, тем более на переходном этапе экономики, когда условия и события изменяются бурливей, чем в стабильной экономике и они несут кардинальный характер.

С целью реализации программных положений ежегодного обращения Президента Украины к народу и Верховной Раде Украины, Кабинет Министров утвердил Программу реформирования бухгалтерского учета, которая предусматривает осуществление в 1999—2001 годах перехода субъектов хозяйствования на применение международных стандартов финансовой отчетности.

Главной задачей трансформации бухгалтерского учета в соответствии с Программой является приведение национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с реальностью положения рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности. Концептуально на основе анализа действующей украинской системы, параметров континентальной и англо-саксонской системы бухгалтерского учета Методологическим советом рекомендовано выполнять реформирование в направлении синхронизации с англо-саксонской, что является ближе к нашим традициям и позволит лучшие из них уберечь, развить и уйти от неудобств и расходов.

## 1.3 Законодательная база нового бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Украине

16 июля 1999 года на втором слушании парламент Украины принял Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». Закон вводится в действие с 2000 года и эта дата синхронизируется с основной датой начала реализации Программы реформирования бухгалтерского учета с применением международных стандартов финансовой отчетности, утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины от 28.10.1998 года № 1706.

Пятнадцать статей Закона в утвержденном варианте закрепили основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, являющиеся сейчас базисными в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.1999 года № 996 –Х1У определяет правовые основы регулирования, организации, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в Украине. Он представлен в следующем содержании:

**Раздел 1. Общие положения.**

**Активы** — ресурсы, контролированные предприятием в результате прошлых действий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем.

**Бухгалтерский учет** — это процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, сохранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователем для принятия решений.

**Хозяйственная операция** — это действие или событие, которое вызывает изменение в структуре активов или обязательств, собственном капитале предприятия.

**Обязательства** — задолженность предприятия, которая возникла вследствие прошлых событий и погашение которой в будущем, как ожидается приведет к уменьшению ресурсов предприятия, которые несут в себе экономические выгоды.

**Консолидированная финансовая отчетность** – финансовая отчетность, которая отображает финансовое состояние, результаты деятельности и движение денежных средств юридического лица и его дочерних предприятий как единой экономической единицы.

**Национальное положение (стандарты) бухгалтерского учета** — нормативно-правовой акт, утвержденный Министерством финансов Украины, который определяет принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые не противоречат международным стандартам.

**Учетная политика** — совокупность принципов, методов и процедур, которые используются предприятием для составления и предоставления финансовой отчетности. Финансовая отчетность — бухгалтерская отчетность, которая содержит информацию о финансовом состоянии, результаты деятельности и движения денежных средств предприятия за отчетный период.

**Статья 2. Сфера действия Закона.**

1. Этот Закон распространяется на всех юридических лиц, образованных соответственно законодательства Украины, независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, а также на представительства иностранных субъектов хозяйственной деятельности, которые обязаны вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность согласно законодательству.
2. Субъекты предпринимательской деятельности, которые соответственно законодательства, освобождены от обязательного учета доходов и расходов, не ведут бухгалтерский учет и не предоставляют финансовую отчетность.

Содержание этого пункта 2 статьи 2 Закона имеет ярко выраженную зависимость построения бухгалтерского учета от системы налогообложения. А это совершенно не отвечает основным принципам международных стандартов финансовой отчетности. На фоне содержания остальных статей Закона, которые никак не увязывают систему построения бухгалтерского учета с системой взимания налогов, которые рассматривают бухгалтерский учет как автономную систему в управлении предприятием (статья 1) эта норма смотрится диссонансом, т.е. ни одного намека на обслуживание бухгалтерским учетом фискальных функций.

А в статье 3 выписано положение о том, что бухгалтерский учет является обязательным для предприятия, а данные бухгалтерского учета используются исключительно для составления любой отчетности, включая статистическую и налоговую. Такое положение означает то, что бухгалтерский учет должен вестись согласно основным его принципам, изложенным в статье 4, не вихляя перед налоговыми расчетами.

1. Субъекты предпринимательской деятельности, которым согласно законодательства предоставлено право на ведение упрощенного учета доходов и расходов, ведут бухгалтерский учет и предоставляют финансовую отчетность в порядке, установленном законодательством об упрощенной системе бухгалтерского учета и отчетности.

**Статья 3. Цель бухгалтерского учета и финансовой отчетности.**

1. Целью ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредусмотренной информации о финансовом состоянии, результаты деятельности и движения денежных средств предприятия.
2. Бухгалтерский учет является обязательным видом учета, который ведется предприятием. Финансовая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности, которые используют денежный измеритель, основываются на данных бухгалтерского учета.

В Положении об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине № 250 от 03.04.1993 г. с изменениями и дополнениями сущность выше указанного содержания представлена в виде главной задачи бухгалтерского учета в части 1 Общие положения, пункт 6.

Статья 4. Основные принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет и финансовая отчетность основываются на таких основных принципах:

**Осмотрительность** — применение в бухгалтерском учете методов оценки, которые должны предотвращать занижение оценки обязательств и расходов и завышение оценки активов и доходов предприятия;

**Полное освещение** — финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях хозяйственных операций и событий, пригодных повлиять на решения, которые принимаются на ее основе;

**Автономность** — каждое предприятие рассматривается как юридическое лицо, отделенное от его собственников, в связи с этим личное имущество и обязательства собственников не должны отображаться в финансовой отчетности предприятия;

**Последовательность** — постоянное применение предприятием выбранной учетной политики;

**Непрерывность** — оценка активов и обязательств предприятия осуществляется исходя из того, что его деятельность будет продолжаться.

**Начисление и соответствие доходов и расходов** — для определения финансового результата отчетного периода необходимо сравнить доходы отчетного периода с расходами, которые были осуществлены для получения этих доходов. При этом доходы и расходы отображаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в момент их возникновения, независимо от даты поступления или уплаты денежных средств.

**Существенности** — операции учитываются соответственно их сущности, а не только исходя с юридической формы.

**Историческая (фактическая) себестоимость** — приоритетною является оценка активов предприятия исходя из расходов на производство и приобретение.

**Единый денежный измеритель** — измерение и обобщение всех хозяйственных операций предприятия в его финансовой отчетности осуществляется в единой денежной единице.

**Периодичность** — возможность разделения деятельности предприятия на определенные периоды времени с целью составления финансовой отчетности.

Положение об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине № 250 от 03.04.1993 г. с изменениями и дополнениями предусматривает при ведении бухгалтерского учета, обеспечение вышеуказанных принципов нового Закона, но не в полном объеме п. 10 раздела 2 Порядка ведения бухгалтерского учета, а именно:

* неизменность принятой методологии отображения хозяйственных операций;
* полнота отображения в учете хозяйственных операций;
* правильность отношения доходов и расходов до соответствующих отчетных периодов, независимо от времени поступления доходов и их оплаты;
* разграничение в учете текущих расходов на производство и капитальных вложений;
* тождественность данных аналитического и синтетического учета;

В «старом» Порядке ведения бухгалтерского учета отсутствуют такие принципы построения бухгалтерского учета, как: осторожность, автономность, сущности, фактической себестоимости периодичности.

Следует отметить, что Закон Украины «О бухгалтерском учете» № 966-ХIV от 16.07.1999 г. основан на принципах, которые более детально и объективно отображают финансовое состояние, движение денежных средств и результаты деятельности операционной, финансовой, инвестиционной.

**Статья 5. Валюта бухгалтерского учета и финансовой отчетности.**

Предприятия ведут бухгалтерский учет и составляют финансовую отчетность в денежной единице Украины.

Раздел 2. Государственное регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Статья 6. Государственное регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Украине.

1. Государственное регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Украине осуществляются с целью:

* образования единых правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые являются обязательными для всех предприятий и гарантируют, защищают интересы пользователей;
* совершенствование бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Регулирование вопросов методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности осуществляется Министерством финансов Украины, которое утверждает национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, другие нормативно-правовые акты по ведению бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

1. Порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в банках устанавливается Национальным банком Украины согласно этому Закона и национальным положениям (стандартам) бухгалтерского учета.
2. Порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности об использовании бюджетов и хозрасчетных операций бюджетных учреждений устанавливается Государственным казначейством Украины согласно законодательству.
3. Министерства, другие центральные органы исполнительной власти, в пределах своей компетенции, согласно отраслевым особенностям разрабатывают на базе национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета методические рекомендации по их применению.
4. Методологический совет по бухгалтерскому учету действует на основе Положения о Методологическом совете по бухгалтерскому учету. Методологический совет и его персональный состав утверждаются Министерством финансов Украины

Статья 7. Методологический совет по бухгалтерскому учету.

Методологический совет разрабатывает проекты национальных стандартов, другие нормативно-правовые акты по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, усовершенствует организационные формы и методы бухгалтерского учета.

Методологический совет образуется с высококвалифицированных научных специалистов, специалистов министерств и других центральных органов исполнительной власти, аудиторов.

Согласно Положению об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине № 250 от 03.04.1993 г., с изменениями и дополнениями, методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью, также осуществляется Министерством финансов Украины.

Раздел 3. Организация и ведение бухгалтерского учета.

Вопросы организации бухгалтерского учета на предприятии принадлежит к компетенции его собственника или уполномоченному органу (должностному лицу) согласно законодательства и учредительных документов. Ответственность за организацию бухгалтерского учета и обеспечение финансирования фактов осуществления всех хозяйственных операций в первичных документах, сохранение обработанных документов, регистров и отчетности на протяжении установленного периода, но не менее 3-х лет, несет собственник или уполномоченный орган, который осуществляет руководство предприятием согласно законодательства. Такая новация в нормативно-правовом документе о минимальном сроке хранения обработанных первичных документов означает, что в случае ликвидации, реорганизации предприятия такие документы должны быть переданы по акту правопреемникам или архивным учреждениям. Для обеспечения ведения бухгалтерского учета предприятие самостоятельно выбирает форму его организации:

* введение в штат предприятия должности бухгалтера или образует бухгалтерскую службу во главе с главным бухгалтером;
* использование услуг специалиста по бухгалтерскому учету, зарегистрированного как предприниматель, который осуществляет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
* ведение на договорных основах бухгалтерского учета централизованной бухгалтерией или аудиторской фирмой;
* самостоятельное ведение бухгалтерского учета и составление отчетности непосредственно собственником или руководителем предприятия. Эта форма организации бухгалтерского учета не сможет применяться на предприятиях, отчетность на которых должна обнародоваться.

Предприятие самостоятельно:

* определяет учетную политику предприятия;
* выбирает форму бухгалтерского учета как определенную систему регистров учета, порядок и способ регистрации и обобщения информации в них с соблюдением единых основ, установленных этим Законом, с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных;
* разрабатывает систему и формы внутрихозяйственного учета, отчетности и контроля хозяйственных операций, определяет права работников и подписание бухгалтерских документов;
* утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации, дополнительную систему счетов и регистров аналитического учета;
* может выделять на отдельный баланс филиалы, представительства, отделения и подразделения, которые обязаны вести бухгалтерский учет, с последующим.

Руководитель предприятия обязан предоставить необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить выполнение работниками правомерные требования бухгалтера по соблюдению порядка оформления и предоставления к учету первичных документов.

Главный бухгалтер или лицо, на которое отнесено ведение бухгалтерского учета предприятия:

* обеспечивает соблюдение на предприятии установленных единых методологических основ бухгалтерского учета, составление и предоставление в установленные сроки финансовой отчетности;
* организует контроль за отображением на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций;
* берет участие в оформлении материалов, связанных с недостачей и возмещением потерь от недостачи;
* обеспечивает проверку состояния бухгалтерского учета в филиалах, представительствах, отделениях и других подразделениях предприятия.

Следует отметить, что в новом Законе не оговорено проведение передачи дел при увольнении главного бухгалтера назначенному главному бухгалтеру.

Первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета.

Основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные документы, которые фиксируют факты их осуществлением. Первичные документы должны быть составлены во время осуществления хозяйственной операции, а если это невозможно -–непосредственно после ее окончания. Для контроля и порядка обработанных данных на основании первичных документов могут составляться сводные учетные документы. Первичные и сводные учетные документы могут быть составлены на машинных носителях и должны иметь обязательные реквизиты. Информация, которая содержится в первичных документах, систематизируется на счетах бухгалтерского учета. В реестрах синтетического и аналитического учета путем двойной записи их на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета.

Операции в иностранной валюте отображаются также в валюте расчетов и платежей по каждой иностранной валюте отдельно. В случае составления и сохранения первичных документов и реестров бухгалтерского учета на машинных носителях информации предприятие обязано за свой счет изготовить их копии на бумажных носителях по требованию других участников хозяйственных операций, правоохранительных органов и соответствующих органов в пределах их полномочий, предусмотренных законодательством. Первичные документы и реестры бухгалтерского учета могут быть изъяты у предприятия только по решению соответствующих органов, принятых в пределах их полномочий, предусмотренных законом. Должностное лицо предприятия имеет право в присутствии представителей органов, которые осуществляют изъятие, снять копии документов, которые изымаются. Обязательным является составление реестра документов, которые изымаются, в порядке установленном законодательством. Предприятие должно применять все необходимые меры для предотвращения несанкционированному и незаметному исправлению записей в первичных документах и реестрах бухгалтерского учета. Ответственность за несвоевременное составление первичных документов и реестров бухгалтерского учета и недостоверное отображение у них данных несут лица, которые составили и подписали эти документы. Хозяйственные операции должны быть отображены в учетных реестрах в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены.

Инвентаризация активов и обязательств.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, во время которых проверяются и документально подтверждается их наличие, состояние и оценка. Объекты и периодичность проведения инвентаризации определяются собственником (руководителем) предприятия, кроме случаев, когда ее проведение является обязательным согласно законодательству.

Финансовая отчетность.

На основании данных бухгалтерского учета предприятия обязаны составить финансовую отчетность. Финансовая отчетность предприятия (кроме бюджетных учреждений, представительств иностранных субъектов хозяйственной деятельности и субъектов малого предпринимательства) включает: баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет о собственном капитале и примечания к отчетам.

Для субъектов малого предпринимательства и представительств иностранных субъектов хозяйственной деятельности национальными положениями устанавливается сокращенная по показателям финансовая отчетность в составе баланса и отчета о финансовых результатах.

Формы финансовой отчетности банков и порядок их заполнения устанавливается Национальным банком Украины по согласованию с Государственным комитетом статистики Украины.

Формы финансовой отчетности бюджетных организаций, органов Государственного казначейства по выполнению бюджетов все6х уровней и смет расходов и порядок их заполнения устанавливаются Государственным казначейством Украины.

Формы финансовой отчетности предприятий (кроме банков) и порядок их заполнения устанавливается Министерством финансов Украины по согласованию с Государственным комитетом статистики Украины.

Консолидированная и сводная финансовая отчетность.

Предприятия, которые имеют дочерние предприятия, кроме финансовых отчетов о собственных хозяйственных операциях, обязаны составлять и предоставлять консолидированную финансовую отчетность.

Министерства, другие центральные органы исполнительной власти, к сфере управления которых относятся предприятия, основанные на государственной, и органы, которые осуществляют управление имуществом предприятия, основанные на коммунальной собственности, кроме собственных отчетов, составляют и подают сводную финансовую отчетность по всем предприятиям, которые относятся к сфере их управления. Указанные органы также отдельно составляют сводную финансовую отчетность по хозяйственных обществам, акции которых находятся соответственно в государственной и коммунальной собственности.

Объединения предприятий, кроме собственной отчетности, составляют и представляют сводную финансовую отчетность по всем предприятиям, которые входят в ее состав.

Отчетный период.

Отчетным периодом для составления финансовой отчетности является календарный год. Промежуточная отчетность составляется ежеквартально с нарастающим итогом с начала отчетного года в составе баланса и отчета о финансовых результатах. Баланс предприятия составляется состоянием на конец последнего дня квартала (года). Первый отчетный период новообразованного предприятия может быть меньше как 12 месяцев, но не больше 15 месяцев. Отчетным периодом предприятия, которое ликвидируется, является период сначала отчетности года до даты принятия решения о его ликвидации.

Предоставление и обнародование финансовой отчетности.

Предприятия обязаны предоставлять квартальную и годовую финансовую отчетность органам к сфере управления которой они относятся, трудовым коллективам по их требованию, собственникам согласно учредительных документов. Органам исполнительной власти, другим пользователям финансовая отчетность предоставляется согласно законодательства. Срок предоставления финансовой отчетности устанавливается Кабинетом Министров Украины.

Открытые акционерные общества, предприятия-эмитенты облигаций, банки, доверительные общества, валютные и фондовые биржи, инвестиционные фонды и кампании, негосударственные пенсионные фонды, страховые кампании и другие финансовые учреждения обязаны не позднее 1 июня следующего за отчетным годом обнародовать годовую финансовую отчетность и консолидированную отчетность путем публикации в периодичных изданиях.

В случае ликвидации предприятия ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс в случаях предусмотренных законом, публикует в течение 45 дней.

# 2 Нематериальные стандарты бухгалтерского учета: преимущества и недостатки

Выполнение Программы реформирования бухгалтерского учета предусматривает и введение 24 Положений (стандартов) бухгалтерского учета. В целях разработки и учета более широкого спектра мнений и предложений, принятие проектов положений, других нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности при Министерстве финансов Украины создан совещательный орган — Методологический совет по бухгалтерскому учету, в работе которого участвуют представители Госкомстата, ГНА, Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку, НБУ, Антимонопольного комитета, Союза арендаторов и предпринимателей, Комитета по делам надзора за страховой деятельностью, Государственного комитета промышленной политики, Госпредпринимательства, Совета предпринимателей Украины, Министерств юстиции, энергетики, АПК, транспорта, образования, финансов, НАН Украины, ведущих высших учебных заведений экономического профиля, Украинского общества финансовых аналитиков, Координационного экспертного центра объединений предпринимателей. В настоящее время утверждено пятнадцать Положений бухгалтерского учета:

* ПБУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности»;
* ПБУ 2 « Баланс»;
* ПБУ 3 «Отчет о финансовых результатах»;
* ПБУ 4 «Отчет о движении денежных средств»;
* ПБУ 5 «Отчет о собственном капитале» (утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. № 87);
* ПБУ 6 «исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» (приказ Министерства финансов Украины от 28.05.1999 г. № 137);
* ПБУ 8 «Нематериальные активы» (приказ Министерства финансов Украины от 08.10.1999 г. № 242);
* ПБУ 9 «Запасы» (приказ Министерства финансов Украины от 20.10.1999 г. № 246);
* ПБУ 10 «Дебиторская задолженность» (приказ Министерства финансов Украины от 08.10.1999 г. № 237);
* ПБУ 11 «Обязательства» (приказ Министерства финансов Украины от 31.01.2000 г. № 20 вступает в силу с 01.07.2000 г.);
* ПБУ 15 «Доход» (приказ министерства финансов Украины от 29.11.1999 г. № 290);
* ПБУ 16 «Расходы» (приказ Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г. № 318);
* ПБУ 19 «Объединение предприятий» (приказ Министерства финансов Украины от 07.07.1999 г. № 163);
* ПБУ 20 «Консолидированная финансовая отчетность» (приказ Министерства финансов Украины от 30.07.1999 г. № 176);
* ПБУ 25 «Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства» (приказ Министерства финансов Украины от 25.02.2000 г. № 39).

В системе регулирования бухгалтерского учета главным нормативно-правовым документом Закон называет положения (стандарты) бухгалтерского учета «которые должны утверждаться Министерством финансов Украины». Пятнадцать Положений бухгалтерского учета получили должностную лигитимность. В 2000 году по апрель 2001 года предстоит утвердить еще девять национальных стандартов. Этими стандартами будет предусмотрено зафиксировать правила учета инвестиций, налогов, дивидендов, финансовых инструментов (контрактов, которые приводят к образованию финансового актива одного предприятия и финансового обязательства другого) влияние изменений цен, инфляции и валютных курсов.

В процессе реформирования бухгалтерского учета в Украине главной нормативной базой являются положения (стандарты) бухгалтерского учета, которые были разработаны Методологическим советом при Министерстве финансов Украины. При разработке украинских положений (стандартов) бухгалтерского учета соблюдены требования использования международных стандартов финансовой отчетности как базисной основы. Внедрение положений бухгалтерского учета в Украине осуществляется вместе с утверждением формата финансовой отчетности. показатели отчетности совпадают с названием и содержанием операций счетов нового Плана счетов бухгалтерского учета в Украине. Каждое Положение (стандарт) бухгалтерского учета начинается с определения терминов и это делает документ более однозначно понятным.

Бухгалтерской отчетностью считается отчетность, которая составляется на основе данных бухгалтерского учета для удовлетворения потребностей определенных пользователей. Бухгалтерская отчетность, которая отображает финансовое состояние предприятия и результаты его деятельности за отчетный период признана финансовой отчетностью. К финансовой отчетности в Украине включены: баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет о собственном капитале, примечания и пояснения.

### 2.1.1 Общие требования к финансовой отчетности

Приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 года № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «общие требования к финансовой отчетности».

Положением (стандартом) определяются цель, состав и принципы подготовки финансовой отчетности и требования к признанию и раскрытию ее элементов.

Целью составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении средств предприятия.

Для того, чтобы финансовая отчетность была понятна пользователям, она должна содержать данные о:

* предприятии;
* дате отчетности и отчетного периода;
* валюте отчетности и единице ее измерения;
* соответствующей информации относительно отчетного периода;
* учетной политике предприятия и ее изменениях.

Финансовая отчетность обеспечивает информационные потребности пользователей относительно:

* приобретения, продажи владения ценными бумагами;
* участия в капитале предприятия;
* оценки качества управления;
* оценки способности предприятия своевременно выполнить свои обязательства;
* обеспеченности обязательств предприятия;
* определения суммы дивидендов, подлежащих распределению;
* регулирования деятельности предприятия;
* других решений.

Финансовая отчетность должна удовлетворять потребности тех пользователей которые не могут требовать отчетов, составленных с учетом их конкретных информационных потребностей.

Статья приводится в финансовой отчетности, если отвечает следующим критериям:

* консолидации финансовых отчетов;
* прекращении (ликвидации) отдельных видов деятельности;
* ограничении относительно владения активами;
* участия в совместных предприятиях;
* обнаруженных ошибках прошлых лет и связанных с ними корректировках; переоценка статей финансовых отчетов;
* другой информации, раскрытие которой предусмотрено соответствующим положениями (стандартами);

**Принципы подготовки финансовой отчетности.**

Финансовая отчетность предприятия формируется с соблюдением следующих принципов:

* автономности предприятия, по которому каждое предприятие рассматривается как юридическое лицо, обособленное от собственников. Поэтому личное имущество и обязательства собственников не должны отражаться в финансовой отчетности предприятия;
* непрерывности деятельности, предусматривающей оценку активов и обязательств предприятия исходя из предложения, что его деятельность будет продолжаться;
* периодичности, предполагающей распределение деятельности предприятия на определенные периоды времени в целях составления финансовой отчетности;
* периодичности (фактической) себестоимости, определяющей приоритет оценки активов исходя из расходов на их производство и приобретения;
* начисления и соответствия доходов и расходов, по которым для определения финансового результата отчетного периода следует сопоставить доходы отчетного периода с расходами, осуществленными для получения этих доходов. При этом доходы и расходы отражаются в учете и отчетности в момент их возникновения, независимо от времени поступления и уплаты денег;
* полного освещения, согласно которому финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях операций и событий, которая может повлиять на решения, принимаемые на ее основании;
* последовательности, предусматривающей постоянное (из года в год) применение предприятием избранной учетной политики. Изменения учетной политики должно быть обосновано и раскрыто в финансовой отчетности;
* осмотрительности, согласно которой методы оценки, применяемые в бухгалтерском учете, должны предотвращать занижение оценки обязательств и расходов и завышение оценки активов и доходов предприятия;
* превалирование содержания над формой, по которому операции должны учитываться в соответствии с их сущностью, а не только исходя из юридической формы;
* единого денежного измерителя, предусматривающего измерение и обобщение всех операций предприятия в его финансовой отчетности в единой денежной единице.

Предприятие должно освещать избранную учетную политику путем описания:

1. Принципов оценки статей отчетности.
2. Методов учета относительно отдельных статей отчетности.

Информация, подлежащая раскрытию, приводится непосредственно в финансовых отчетах или в примечаниях к ним.

В примечаниях к финансовым отчетам следует раскрывать:

1. учетную политику предприятия.
2. Информацию, которая не приведена непосредственно в финансовых отчетах, но является обязательной по соответствующим положениям (стандартам).

Большинство принципов и характеристик, которым должна отвечать финансовая отчетность приведены в Положении (стандарт) бухгалтерского учета 1 и воспринимаются без особых вопросов так как, в полной или меньшей мере характерны для Положения об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине № 250 от 03.04.1993 года (пункты: 5, 6, 10, 16, 43, 49, 51, 68, 72), Указания по организации бухгалтерского учета № 25 от 07.05.1993 года (в редакции приказ от 15.01. 1998 года № 10), Инструкция о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятия (пункт 1, 3; 1, 16; 3,1) от 18.08.1995 года № 139.

Применение в какой-то мере принципов полного освещения, по которому финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях операций и событий, которые могут влиять на принятие решений, в Украине нормативно закреплено для составления бухгалтерского отчета за 1998 год В пояснительной записке, которая является составной частью бухгалтерского отчета, от предприятий требовалось осветить без записей в системе счетов бухгалтерского учета ведомости о доходах, расходах и обязательствах, которые имеют существенное влияние для получения объективной оценки о финансово-имущественном состоянии предприятия и возникли или выявлены после окончания года, но предоставляются до отчета. Однако, международный стандарт финансовой отчетности 10 «Непредвиденные события и события, которые произошли после даты баланса» не только предусматривает раскрытие такой информации в примечаниях к отчету, но соответствующее коригирование активов и обязательств к событиям, которые произошли после даты, на которую составляется баланс (отображение оцененного события в системе счетов бухгалтерского учета). Такое коригирование, например, должно осуществляться списанием со счетов бухгалтерского учета дебиторской задолженности, если после даты баланса получены документальные ведомости о ликвидации дебитора. реакция такого принципа должна найти отображение в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета и представлена в Положении бухгалтерского учета 6.

Некоторые принципы, которые представлены в Положении (стандарт) бухгалтерского учета 1, до этого времени в нормативно-правовых актах прямо не нашли отображения. Однако, это не означает, что в другой или такой же самой форме по содержанию они не использовались в методологической базе. Поэтому, можно считать, что они найдут в дальнейшем правильное и полное применение на практику. Так, принципу автономности в Положении (стандарт) бухгалтерского учета 1, по которому личное имущество и обязательства собственников не должны отображаться в финансовой отчетности предприятия, в принципиальном плане соответствуют пункты 5 и 9 положения об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине № 250 от 03.04.1993 года, в которых подчеркивается, что «предприятие ведет бухгалтерский учет результатов своей работе». Результатом своей работы могут быть имущество и обязательства предприятия.

Еще больше приближено к Положению (стандарт) бухгалтерского учета 1 звучит норма, а именно пунктов 2.3 и 2.4 Инструкций о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, по которым в балансе отображаются собственные основные фонды и стоимость принадлежащих предприятию нематериальных активов. Существующая система внебалансовых счетов бухгалтерского учета, которые предназначены для учета имущества, что не относятся к собственности этого предприятия, и данные которых не отображаются в балансе предприятия также подтверждает фактическое применение этого принципа.

Применение принципа превалирования содержания над формой, по которому учет операций должен вестись согласно их сущности и экономической реальности, а не только исходя из юридической формы, практикам-бухгалтерам еще необходимо уделить должное внимание. Однако, следует отметить, что в кокой-то мере можно говорить о применение этого принципа. Так, взятые в аренду целостные имущественные комплексы и в финансовую аренду основные средства отображаются на балансе (отчетности) арендатора, то есть по содержанию как собственное имущество, хотя согласно юридической форме они не перешли в собственность арендатора, но им фактически приняты на себя все риски и выгоды, которые связаны с правом собственности на объект лизинга.

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» требует раскрывать информацию об изменениях в учетной политике, ликвидацию отдельных видов деятельности, ограничения владения активами пре6дприятия, участия в совместных предприятиях, выявление ошибок прошлых лет и связанные с ними коррегирование, переоценка статей финансовой отчетности и другую информацию, необходимую для понимания и разъяснения финансовой отчетности.

### 2.1.2 Баланс

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Баланс» содержит непосредственно форму баланса. Его статьи в активе размещены по принципу увеличения ликвидности и разделением на оборотные и необоротные активы. Такие как, представляют существенную информацию, в балансе приводятся данные о первичной стоимости и сумме износа основных средств и нематериальных активов, хотя в итоге баланса включается их остаточная стоимость. Товары отображаются в балансе по стоимости приобретения, хотя в аналитическом учете на отдельном субсчете обеспечивается возможность ведения учета товарных надбавок.

Запасы (сырье, топливо, животные на выращивание, незавершенные производства, готовая продукция, товары), расчетные и денежные статьи объединены в один раздел 2 «Оборотные активы». Расходы и доходы будущих периодов выделены в отдельные остальные разделы согласно актива и пассива баланса. В составе оборотных активов выделена статья «Дебиторская задолженность с начислением доходов», в которой отображается сумма начисленных дивидендов, процентов, роялти, которые подлежат получению предприятием.

В статье «денежные средства и их эквиваленты» заслуживает внимание то, что денежные средства, которые не могут быть использованы на протяжении 12 месяцев с даты, на которую составлен баланс, вследствие ограничений (блокировка расчетного счета), не включаются в состав оборотных активов (раздел 2 актива баланса) и отображаются как другие необоротные активы (раздел 1).

В составе оборотных активов отображается дебиторская задолженность, связанная с продажей продукции, работ, услуг (независимо от срока погашения), и дебиторская задолженность, которая образовалась не по операциям и в период приобретения производственных запасов и реализации производственной из них готовой продукции, работ, услуг (операционный цикл) и срок погашения которой не превышает 12 месяцев от даты на которую составляется баланс. Так, если продано имущество, которое амортизируется (основные средства, нематериальные активы), то дебиторская задолженность со сроком погашения до 12 месяцев должна отображаться в разделе «Оборотные активы» баланса, в другом случае — в раздел 1 «Необоротные активы». Такой же подход применяется к кредиторской задолженности поставщикам, подрядчикам и другим кредиторам за сырье, материалы, услуги и другие объекты основных средств и нематериальных активов.

Применение национальных стандартов и реформирование бухгалтерского учета представлено в содержании статей баланса новой формы отчетности «Баланса», определение прибыли и убытков — в «Отчете о финансовых результатах» Приложения.

## 2.3 Нематериальные активы в национальных стандартах бухгалтерского учета

Приказом Министерства финансов Украины от 18.10.1999 г. № 242 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 02.11.1999 г. под № 750/4043.

Настоящее Положение (стандарт) определяет методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах и раскрытия информации о них в финансовой отчетности. нормы настоящего Положения применяются юридическими лицами всех форм собственности (кроме бюджетных учреждений), а также на гудвилл, возникающий вследствие объединения предприятий.

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется относительно каждого объекта по следующим группам:

* права пользования природными ресурсами;
* права пользования имуществом;
* право на знаки для товаров и услуг (товарные знаки, торговые марки, фирменные названия);
* права на объекты промышленной собственности;
* авторские и смежные с ними права;
* гудвилл;
* другие нематериальные активы.

Признание и оценка нематериальных активов.

Приобретенный или полученный нематериальный актив отражается в балансе, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с его использованием, и если его стоимость может быть достоверно определена. Нематериальный актив, полученный в результате разработки, следует отражать в балансе при условиях, если предприятие имеет:

* намерение, техническую возможность и ресурсы для доведения нематериального актива до состояния, в котором он пригоден для реализации или использования;
* возможность получения будущих экономических выгод от реализации или использования нематериального актива;
* информацию для достоверного определения расходов, связанных с разработкой нематериального актива.

Если нематериальный актив не соответствует указанным критериям признания, то расходы, связанные с его приобретением или созданием, признаются расходами того отчетного периода, в течение которого они были осуществлены, без признания нематериальным активом таких расходов в будущем.

Не признаются активом, а подлежат отражению в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены:

* расходы на исследование;
* расходы на подготовку и переподготовку кадров;
* расходы на рекламу и продвижение продукции на рынке;
* расходы на создание, реорганизацию и перемещение предприятия или его части;
* расходы на повышение деловой репутации предприятия (гудвилл), стоимость изданий.

Приобретенные (созданные) нематериальные активы зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость приобретенного нематериального актива состоит из цены (стоимости) приобретения (кроме полученных торговых скидок), пошлины, непрямых налогов которые не подлежат возмещению, и других расходов, непосредственно связанных с его приобретением и доведением до состояния, в котором он пригоден для использования его по назначению. Расходы на уплату процентов за кредит не включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных (созданных) полностью или частично за счет кредитов банка.

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в результате обмена на подобный объект, равна остаточной стоимости переданного нематериального актива. Если остаточная стоимость переданного объекта превышает его справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью нематериального актива, полученного в обмен на подобный объект, является его справедливая стоимость с включением разницы в финансовые результаты (расходов) отчетного периода.

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в обмен (или частичный обмен) на подобный объект, равна справедливой стоимости переданного нематериального актива, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, которая была передана (получена) во время обмена.

Первоначальной стоимостью безвозмездно полученных нематериальных активов является их справедливая стоимость на дату получения.

Первоначальной стоимость нематериальных активов, внесенных в уставной капитал предприятия, признается согласованная учредителями предприятий их справедливая стоимость.

Нематериальные активы, полученные вследствие объединения предприятий, оцениваются по их справедливой стоимости. А первоначальная стоимость отдельного объекта нематериальных активов, уплаченных общей суммой, определяется путем распределения уплаченной суммы пропорционально справедливой стоимости каждого из приобретенных объектов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов увеличивается на сумму расходов, связанных с усовершенствованием этих нематериальных активов и повышением их возможностей и срока использования, которые будут содействовать увеличению первоначально ожидаемых будущих экономических выгод. Расходы, которые осуществляются для поддерживания объекта в пригодном для использования состоянии и получения первоначально определенного размера будущих экономических выгод от его использования, включаются в состав расходов отчетного периода.

Переоценка нематериальных активов.

Предприятие может осуществлять переоценку по справедливой стоимости на дату баланса тех нематериальных активов, относительно которых существует активный рынок. В случае переоценки отдельного объекта нематериального актива следует переоценить все другие активы группы, к которой относится этот нематериальный актив (кроме тех, относительно которых не существует активного рынка). Если предприятием произведена переоценка объектов группы нематериальных активов, то в дальнейшем они подлежат ежегодной переоценке.

Переоцененная первоначальная стоимость и износ объекта нематериального актива определяются как произведение соответственно первоначальной стоимости или износа и индекса переоценки. Индекс переоценки определяется делением справедливой стоимости переоцениваемого объекта на его остаточную стоимость.

Сумма дооценки остаточной стоимости объекта нематериальных активов отражается в составе дополнительного капитала, а сумма уценки — в составе расходов отчетного периода, кроме, случаев, приведенных в п. 23 настоящего Положения.

П. 23 П(С)БУ 8 «Нематериальные активы».

Превышение суммы предыдущих уценок над суммой предыдущих дооценок остаточной стоимости объекта нематериального актива при очередной дооценке стоимости этого объекта нематериального актива включаются в состав доходов отчетного периода с отражением разницы между суммой последней дооценки остаточной стоимости и указанным превышением в составе другого дополнительного капитала.

Превышение суммы предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости объектов нематериальных активов при очередной уценке остаточной стоимости этого актива направляется на уменьшение другого дополнительного капитала с включением разницы между суммой очередной (последней) уценки остаточной стоимости объекты и указанным превышением в расходы остаточного периода.

При выбытии ране переоцененных объектов нематериальных активов превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта нематериальных объектов включается в состав нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением дополнительного капитала.

Амортизация нематериальных активов.

Начисление амортизационных нематериальных активов осуществляется в течение срока их полезного использования, который устанавливается предприятием при признании этого объекта активом (при зачислении на баланс), но не более 20 лет. При определении срока полезного использования объекта нематериальных активов следует учитывать:

* сроки полезного использования подобных активов;
* предусматриваемый моральный износ;
* правовые и другие подобные ограничения относительно сроков его использования и другие факторы;

Метод амортизации нематериального актива выбирается предприятием самостоятельно, исходя из условий получения будущих экономических выгод. Если такие условия определить невозможно, то амортизаций начисляется с применением прямолинейного метода. Расчет амортизации при применении соответствующих методов начисления осуществляется согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 7 «Основные средства». Во время расчета амортизационной стоимости ликвидационная стоимость нематериальных активов приравнивается к нулю, кроме случаев:

* если существует неотказное обязательство другого лица относительно приобретения этого объекта в конце срока его полезного использования;
* если ликвидационная стоимость может быть определена на основании информации существующего активного рынка и ожидается, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования этого объекта.

Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцев, в котором нематериальный актив сал пригодным для использования. Начисление амортизации прекращается начиная с месяца, следующего за месяцем выбытия нематериального актива.

Срок полезного использования нематериального актива и метод его амортизации пересматриваются в конце отчетного года, если в следующем периоде ожидаются изменения срока полного использования актива или изменение условий получения будущих экономических выгод. Амортизация нематериального актива начисляется исходя из нового метода начисления амортизации и срока использования начиная с месяца, следующего за месяцем изменений.

Уменьшение полезности нематериальных активов.

Потери от уменьшения полезности нематериальных активов включаются в состав расходов отчетного года с увеличением в балансе суммы износа нематериальных активов, а с объектов, отраженных в учете по переоцененной стоимости — с уменьшением переоцененной стоимости объекта нематериальных активов. Если причины уменьшения полезности объекта нематериальных активов перестали существовать, то потери от уменьшения полезности объекта за предыдущие периоды исключаются на соответствующую сумму методом «сторно» из суммы расходов отчетного периода и из суммы износа объекта нематериальных активов, а из объектов нематериальных активов, отраженных в учете по переоцененной стоимости, такие потери включаются в состав доходов с увеличением переоцененной стоимости объекта нематериальных активов.

Выбытие нематериальных активов.

Нематериальный актив списывается с балансов в случае его выбытия или вследствие продажи, безвозмездной передачи или невозможности получения предприятием в дальнейшем экономических выгод от его использования. Финансовый результат от выбытия объекта нематериальных активов определяется как разница между доходом от выбытия (за вычетом непрямых налогов и расходов, связанных с выбытием) и их остаточной стоимостью.

**Раскрытие информации относительно нематериальных активов в примечаниях к финансовым отчетам.**

В примечаниях к финансовой отчетности по каждой группе нематериальных активов с выделением информации относительно созданных предприятием нематериальных активов приводится следующая информация:

36.1. Стоимость (первичная или переоцененная), по которой нематериальные активы отражены в балансе.

36.2. Методы амортизации и диапазон сроков полезного использования нематериальных активов.

36.3..Наличие и движение в отчетном году:

36.3.1. Первоначальная (переоцененная) стоимость нематериальных активов и сумма износа на начало отчетного года.

36.3.2. Первоначальная стоимость нематериальных активов, признанных активом, с выделением стоимости нематериальных активов, полученных в результате объединения предприятий.

36.3.3. Сумма изменения первоначальной (переоцененной) стоимости и сумма износа выбывших нематериальных активов в результате переоценки.

36.3.4. Первоначальная (переоцененная) стоимость и сумма износа выбывших нематериальных активов.

36.3.5. Сумма начисленной амортизации.

36.3.6. Сумма потерь от уменьшения полезности, отраженная в отчете о финансовых результатах в отчетном периоде.

36.3.7. Другие изменения первоначальной стоимости и суммы износа.

36.3.8. Первоначальная (переоцененная) стоимость и сумма износа на конец отчетного года.

37. В примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация:

37.1. Стоимость нематериальных активов, относительно которых существует ограничение права собственности.

37.2. Стоимость переданных в залог нематериальных активов.

37.3. Сумма соглашений на приобретение в будущем нематериальных активов.

37.4. Общая сумма расходов на исследование и разработки, включенная в состав расходов отчетного периода.

37.5. Первоначальная стоимость, остаточная стоимость и метод оценки нематериальных активов, полученных за счет целевых ассигнований.

В сфере применения международных стандартов бухгалтерского учета порядок учета нематериальных активов определен МСБУ 38. Следует отметить, что в отличие от П(С)БУ 8, в сфере применения МСБУ права пользования природными ресурсами не относятся к нематериальным активам, поскольку приобретение таких материальных активов, как земля, вода и пр. уже предусматривает пользование и владение ими. Следует отметить, что не признаются активом, а отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они осуществлены, затраты на повышение деловой репутации предприятия (гудвилл). А переоценке подлежат только те нематериальные активы, которые могут свободно продаваться или покупаться ими для которых существует активный рынок, который отвечает следующим условиям:

* предметы, которые продаются и покупаются на этом рынке, являются однородными, то есть одинаковыми, относящимися к тому же роду и разряду;
* в любое время можно найти заинтересованных покупателей и продавцов;
* информация о рыночных ценах является общедоступной.

## 2.4 Состав запасов и порядок отражения их в бухгалтерском учете

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы» утверждено приказом Министерства финансов Украины от 20.10.99 г. № 246, зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 02.10.99 г под № 751/4044.

До 2000 года состав запасов и порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности были утверждены Положением № 250 и Инструкцией № 139. В форме № 1 «Баланс предприятия» запасы отражались в разделе II «Запасы и затраты». Согласно П(С)БУ 9 запасы также будут отражаться в разделе II, который называется «Оборотные активы» формы № 1 «Баланс».

Запасы товарно-материальных ценностей (то есть отражаются в «Балансе» как запасы как «Запасы») при обязательном соблюдении двух условий:

1. если существует вероятность получить в будущем экономические выгоды, связанные с использованием запасов; по причине потери необходимых качеств его необходимо исключить из активов и отнести к прочим операционным расходам отчетного периода. Следует отметить, что введение в действие П(С)БУ 9 такое сырье числилось как запасы до момента его списания или продажи.
2. если стоимость запасов может быть достоверно определена. Такая стоимость должна отражать действительное положение дел и не иметь существенных ошибок и необъективности.

К запасам относится готовая продукция, изготовленная на предприятии и товары, предназначенные для продажи. В случае использования указанных ценностей для потребностей собственного предприятия их стоимость следует не как готовая продукция (строка 100 формы №1 ), а как сырье, основные и вспомогательные материалы, предназначенные для обслуживания производства и административных потребностей.

Согласно пункту 4 П(С)БУ 9 к запасам относятся активы:

* товар и готовая продукция, предназначенные для дальнейшей продажи в условиях отчетной хозяйственной деятельности;
* находятся в процессе производства в целях дальнейшей продажи продукции производства (незавершенное производство);
* сырье, материалы, другие запасы содержатся для использования во время производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также управлением производством;
* МБП, используемые в течение не более первого года или нормального операционного цикла, если он превышает один год.

Согласно указанному пункту товарно-материальные ценности, приобретенные предприятием для непроизводственных целей (детские сады, пионерские лагеря) и т.д., в состав запасов не включаются.

Пунктом 3 П(С)БУ 9 определен перечень активов, на которые не распространяются нормы П(С)БУ 9, а, следовательно, которые не включаются в состав запасов:

1) молодняк животных и животных на откорме, продукция сельского и лесного хозяйства, полезные ископаемые — в случае их оценки по чистой стоимости реализации в соответствии с положениями других П(С) БУ;

2) незавершенные работы по строительным контрактам, включая контракты по предоставлению услуг, непосредственно связанные с ними. Следует отметить, что незавершенные капитальные вложения в учете и раньше не включались в раздел II, а в раздел 1 формы № I «Баланс предприятия» «Необоротные активы».

Согласно международным стандартам строительный контракт — специально заключенный контракт о сооружении одного актива или комбинации активов которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы согласно условиям их проектирования, в технологии и функционирования или в соответствии с их конечным назначением и использованием.

Согласно пункта 15 П (С) БУ 2 в статье «Незавершенное строительство» отражается только строительство для собственных нужд предприятия. Затраты на незавершенные работы строительных организаций, для которых выполнение строительно-монтажных работ является основным видом деятельности по строительству объекта, осуществляемые согласно договорам (контрактам) подряда, являются затратами на не завершенное производство (как было и до применения П (С)БУ 9 и относятся к статье «Баланса» «Запасы» ;

3) финансовые активы.

*Активы* — это ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых приводит к получению экономических выгод в будущем.

*Финансовый актив* — это:

* денежные средства;
* контрактное право получать денежные средства или иной финансовый актив другого предприятия (инвестиции);
* контрактное право обменивать финансовые инструменты с другим предприятием, которые являются потенциально способствующими;
* инструмент акционерного капитала другого предприятия;
* дебиторская задолженность, векселя полученные, счет № 58 «Финансовые вложения» — не могут относится к «Запасам».

Пунктом 14 П(С)БУ 9 определены расходы, которые не включаются в первоначальную стоимость запасов, а относятся на затраты периода, в котором они были осуществлены:

* сверхнормативная убыль и недостачи;
* проценты за пользование займами;
* расходы на быт;
* расходы, которые непосредственно не связаны с приобретением и доставкой запасов и приведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Пунктом 9 П(С)БУ определены расходы, которые включаются в первоначальную стоимость запасов и которые состоят из следующих фактических затрат:

* сумм, уплачиваемых в соответствии с договором поставщику;
* сумм, уплачиваемых за информационные, посреднические и другие услуги, связанные с поиском и приобретением запасов;
* сумм ввозной таможенной пошлины;
* сумм косвенных налогов в связи с приобретением запасов, не возмещаемых предприятию;
* расходы на заготовку, погрузочно-разгрузочные работы, транспортировку, расходы по страхованию и проценты за коммерческий кредит поставщиков;
* другие расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях (зарплата, доработка и повышение качественно-технологических характеристик запасов).

Оценка приобретения запасов.

Оценка приобретенных (полученных) или изготовленных запасов производится по их первоначальной стоимости, по которой они зачисляются на баланс (п. 8 П(С)БУ 9).

Так как к запасам предприятия относятся ((сырье, товары) приобретенные за плату, так и изготовленные собственными силами предприятия (готовая продукция), то определение их первоначальной стоимости происходит по разному в соответствии с пунктами 9, 10 П(С)БУ 9.

Основные отличия состава фактических затрат приобретения запасов за плату согласно пункту 9 П(С)БУ 9 от затрат, предусмотренных Положениями № 250 и № 473, заключаются в следующем:

* во-первых, П(С)БУ 9 предусматривает включен в первоначальную стоимость приобретенных за плату запасов затрат на погрузочно-разгрузочные работы, транспортировку запасов к месту их использования независимо от того, кто их выполняет. То есть, в П(С)БУ 9 нет фразы, которая содержалась в пункте 51 Положения № 250: «которые осуществляются сторонними организациями». Следовательно, стоимость вышеназванных работ согласно П(С)БУ 9 будет относиться на стоимость запасов;
* во-вторых, если согласно Положению 1 473 (п.75) стоимость работ (услуг) консультационного и информационного характера, связанных с обеспечением производства, хранением и реализацией продукции, относится в статье «Общехозяйственные расходы», то пункт 9 П(С)БУ 9 предусматривает прямое включение в первоначальную стоимость приобретенных запасов затрат на информационные, посреднические и другие подобные услуги, связанные с поиском и приобретением запасов;
* в-третьих, пункт 9 П(С)БУ 9 предусматривает включение в первоначальную стоимость приобретенных за плату запасов затрат на их страхование и процентов за коммерческий кредит поставщиков. Согласно же Положения № 473 (п. 75) такие расходы относятся к статье «Общехозяйственные расходы»;
* в-четвертых, появились новые затраты, которые относятся к запасам, приобретенным за плату, — «другие затраты, которые непосредственно связаны с приобретением запасов и доведения их до состояния в запланированных целях».

Следует отметить, что в состав других затрат включаются, в частности, прямые затраты на материалы и на оплату труда (стоимость материалов и заработная плата), которые могут быть включены в себестоимость конкретных изделий, экономически целесообразным путем. Затраты на оплату труда других категорий производственного персонала, а также отпуска, простои не относятся к прямым затратам и включаются в состав косвенных затрат как производственные расходы.

Вышесказанное относится к сырью, материалам, товарам, приобретенным за плату.

Первоначальной стоимостью готовой продукции, изготовленной собственными силами предприятия является себестоимость ее производства, определенная согласно П(С)БУ 16 «Расходы».

В соответствии с пунктом 10 П(С)БУ 16 себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг) состоит из производственной себестоимости продукции, а также других затрат, установленных вышеназванным пунктом. В производственную себестоимость включаются прямые затраты, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов. Поэтому вначале необходимо определить стоимость использованных материальных запасов для изготовления продукции, применив при этом один из предложенных П(С)БУ 9 методов оценки запасов (нормативный, средневзвешенной себестоимости, FIFO и т.д.). После определенных таким образом материальных затрат на производство готовой продукции необходимо определить другие затраты на ее изготовление (в соответствии с пунктом 10 П(С)БУ 16) и на основании этих затрат установить себестоимость реализованной продукции.

Если запасы получены предприятием бесплатно или как вклад в уставной фонд, то первоначальная стоимость определяется по их справедливой стоимости, которая согласовывается собственником. Определение термина в пункте 4 П(С)БУ 19 «объединение предприятий».

Особый порядок определения первоначальной стоимости установлен для подобных запасов, приобретенных в результате бартера (т.е. обмен подобными активами, которые имеют одинаковое функциональное назначение: сырье на сырье, товар на товар).

Первоначальная стоимость единицы запасов )единицей бухгалтерского учета запасов является их наименование или однородная группа (вид) п.7 П(С)БУ 9) приобретенных в результате обмена (бартера) на подобные запасы равняется балансовой стоимости переданных запасов.

Если балансовая стоимость (стоимость запасов, по которой они числятся на балансе) превышает их справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью полученных запасов является их справедливая стоимость. Разница частичного обмена и на не подобные запасы первоначальная стоимость приобретенных запасов равна справедливой стоимости переданных запасов, увеличенных (уменьшенных) на сумму денежных средств или их эквивалентов переданных (полученных) в процессе обмена.

**Оценка выбытия запасов.**

При отпуске запасов в производство. Продаже и другом выбытии оценка их осуществляется по одному из следующих методов:

* идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов;
* цены продажи;
* нормативных расходов;
* средневзвешенной себестоимости;
* себестоимости по времени поступления запасов (ФІФО);
* себестоимости последних по времени поступлений запасов (ЛІФО).

Для всех единиц бухгалтерского учета запасов, имеющих одинаковое назначение и одинаковые условия использования, применяется только один из приведенных методов.

П.17 П(С)БУ 9. Методы оценки выбытия запасов по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов оцениваются отпущенные запасы, указанные услуги, которые выполняются для специальных заказов и проектов и заказов, которые не являются взаимозаменяемыми. Затраты по этому методу соответствуют расходованию единиц запасов.

П. 22 П(С)БУ 9. Оценка по ценам продажи основана на применении предприятиями розничной торговли среднего процента торговой наценки на товар. Этот метод применяют предприятия, имеющие значительную и переменную номенклатуру товары с приблизительно одинаковым уровнем торговой наценки. Себестоимость реализованных товары определяется как разница между продажной (розничной) стоимостью реализованных товаров и суммой торговой наценки на эти товары. Сумма наценки на реализованные товары определяется как произведение розничной (продажной) стоимости реализованных товаров и среднего процента торговой наценки. Средний процент торговой наценки определяется делением суммы остатка торговых наценок к продажной стоимости полученных в отчетном месяце товаров на сумму продажной (розничной) стоимости остатка товаров на начало отчетного месяца и розничной стоимости полученных в отчетном месяце товаров.

П.21 П(С)БУ 9. Оценка по нормативным затратам применяется на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности, осуществляющих массовое и серийное производство разнообразной и сложной продукции с большим количеством деталей и узлов.

Оценка по нормативным затратам заключается в применении норм расходов на единицу продукции установленных предприятием с учетом нормальных уровней использования запасов, труда, производственных мощностей и действующих цен. Для обеспечения максимального приближения нормативных затрат к фактическим необходимо регулярно в нормативной базе проверять и пересматривать нормы затрат и цен.

Можно использовать фактический уровень производства, если он приближается к нормальной мощности. «Нормальная мощность» — ожидаемый уровень производства, который может быть достигнут в среднем на протяжении определенного количества периодов или сезонов при обычных обстоятельствах, если принять во внимание падение мощностей, возникающее в результате запланированного обслуживания производства.

П.18 П(С)БУ 9. При оценке запасов методом средневзвешенной себестоимости оценка производится по каждой единице запасов делением суммарной стоимости остатка запасов на начало отчетного месяца и стоимости полученных запасов в отчетном месяце на суммарное количество остатка запасов на начало отчетного месяца и соответственно на суммарное количество.

П.19 П(С)БУ 9. Оценка по методу ФIФО, означает, что запасы приобретенные или изготовленные первыми расходуются (продаются) также первыми. При этом стоимость остатка запасов на конец отчетного месяца определяется по себестоимости последних по времени поступления запасов.

П.20 П(С)БУ 9. Оценка по методу ЛIФО, означает, что запасы, приобретенные или изготовленные последними будут расходоваться первыми. При этом стоимость остатка запасов на конец отчетного месяца определяется по себестоимости первых по времени полученных запасов.

Методы определения себестоимости выбывших (израсходованных) запасов можно использовать в сфере производства и торговли (кроме розничной торговли — метод цены продаж, в промышленности — нормативный метод).

Метод оценки выбытия запасов необходимо отразить в примечаниях к финансовой отчетности как учетную политику, выбранную предприятием. Изменение учетной политики должно быть обосновано и раскрыто в финансовой отчетности.

П.24 П(С)БУ 9. Оценка запасов на дату баланса.

Запасы отражаются в бухгалтерском учете в отчетности по наименьшей из двух оценок:

Первоначальная стоимость и чистая стоимость реализации.

Чистая стоимость реализации п.4 П(С)БУ 9 — это ожидаемая цена реализации запасов в условиях обычной деятельности за минусом ожидаемых (планируемых) затрат на завершение их производства и реализацию.

Таблица 2.1. **Ожидаемая цена реализации**

Ожидаемая цена реализации в условиях обычной длительности — 150 грн.

↓

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Цена приобретения — 10 грн. | + | Превышение ожидаемой цены реализации над ценой приобретения и затратами на производство и реализацию — 15 грн. (150 – 100 – 30 – 5 грн.), т.е. «по-старому» — это рентабельность. |
| Ожидаемые затраты  на производство — 30 грн. |
| Ожидаемые затраты  на реализацию — 5 грн. |

↓ ↓

Чистая стоимость реализации — 155 грн.

|  |  |
| --- | --- |
| ↓  Цена приобретения — 100 грн. | ↓  Превышение ожидаемой цены реализации над ценой приобретения и затратами на производство и реализацию — 15 грн. |

П.25 П(С)БУ 9. Если на дату баланса снизилась цена запасов или они испорчены, устарели, другим образом утратили первоначальную ожидаемую экономическую выгоду, запасы отражаются по чистой стоимости реализации (этот пункт П(С)БУ 9 соответствует пункту 54 Положения 250 и Положению № 120 (190).

Превышение суммы первоначальной стоимости запасов над чистой стоимостью их реализации списывается на затраты отчетного периода, а также стоимость утраченных (испорченных или недостающих) запасов независимо от причины утраты. Согласно п. 27 П(С)БУ 9 одновременно отражаются на внебалансовом счете «Не возмещенные недостачи и потери от порчи ценностей». После установления лиц, которые должны возместить потери, подлежащая возмещению сумма зачисляется в состав дебиторской задолженности (или других активов) и дохода отчетного периода.

Пунктом 2.25 Инструкции № 139 предусмотрено, что задолженность, по которой не решен вопрос о списании или отнесении на виновных лиц, на время отражения отчета отражается по счету 76 «расчеты с другими дебиторами и кредиторами». После установления виновных лиц, которые должны возместить затраты, сумма надлежащая возмещению, включается в состав дебиторской задолженности (или других активов) и в доход отчетного периода (п.27 П(С)БУ 9). Следует заметить, что Порядок № 116 от 22.01.96 г. с изменениями и дополнениями, согласно которому определяется размер убытков от расхищения, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей, пока не отменены.

П.28 П(С)БУ 9 если чистая стоимость реализации запасов была ранее уценена, а в дальнейшем их стоимость увеличивается, то на сумму увеличения чистой стоимости реализации сторнируется запись о предыдущем уменьшении (но не более, чем предыдущее уменьшение).

Раскрытие информации о запасах в примечаниях к финансовой отчетности.

В примечаниях к финансовой отчетности следует представить следующую информацию о запасах:

* методы их оценки (согласно пунктов 16 П(С)БУ 9);
* балансовую стоимость запасов в разрезе отдельных классификационных групп (производственные запасы, готовая продукция, товары и т.д. согласно п.21-25 П(С)БУ 20
* балансовую (учетную) стоимость запасов, переданную в переработку, на комиссию, в залы;
* сумму увеличения чистой стоимости реализации, по которой произведена оценка запасов в соответствии с пунктом 28 П(С)БУ 9.

При этом предприятия, которые применяют метод оценки запасов ЛIФО, должны указать в примечаниях сумму разницы между стоимостью запасов, отраженной на дату баланса в учете и отчетности и меньшей из стоимостей, исчисленных по методам средневзвешенной цены, ФIФО, чистой стоимости реализации. Такая особенность вызвана тем, что при применении метода ЛIФО в себестоимости реализованных запасов включаются те из них, которые последними поступили на предприятие. А это значит, что в условиях повышения цен (чистой стоимости реализации) в себестоимость попадут запасы по высокой цене и занизят полученную прибыль.

## 2.5 Дебиторская задолженность и ее отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности

Приказом Министерства финансов Украины от 08.10.99 г. № 237 утверждено Положение (стандарты) бухгалтерского учета 10 «Дебиторская задолженность», зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 25.10.99 г. № 725/ 4018.

Термины, используемые в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют следующее значение:

Безнадежная дебиторская задолженность — текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует уверенность о ее не возврате должникам или по которой истек срок исковой давности. Текущая дебиторская задолженность — сумма дебиторской задолженности, которая возникает в ходе нормального операционного цикла или будет погашена в течение 12 месяцев с даты баланса.

Долгосрочная дебиторская задолженность — сумма дебиторской задолженности, которая не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после 12 месяцев с даты баланса.

Сомнительный долг — текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует неуверенность ее погашения должником.

Чистая реализационная стоимость дебиторской задолженности — сумма текущей дебиторской задолженности с вычетом резерва сомнительных долгов.

Настоящее Положение (стандарт) применяется с учетом особенностей оценки и раскрытия информации относительно дебиторской задолженности, установленных другими положениями бухгалтерского учета.

**Признание и оценка дебиторской задолженности.**

Дебиторская задолженность признается активом, если существует вероятность получения предприятием будущих экономических выгод и может быть достоверно определена ее сумма. Текущая дебиторская задолженность признается активом одновременно с признанием дохода от реализации и оценивается по первичной стоимости. Она включается в итог баланса по чистой реализационной стоимости. Для определения чистой реализационной стоимости на дату баланса исчисляется величина резерва сомнительных долгов. Величина резерва сомнительных долгов определяется исходя из платежеспособности отдельных дебиторов или на основании классификации дебиторской задолженности.

Классификация дебиторской задолженности осуществляется группированием дебиторской задолженности по срокам ее погашения с установлением коэффициента сомнительности для каждой группы. Коэффициент сомнительности устанавливается предприятием исходя из фактической суммы безнадежной дебиторской задолженности за предыдущие отчетные периоды. Коэффициент сомнительности, как правило, растет с увеличением сроков непогашения дебиторской задолженности. Величина резерва сомнительных долгов определяется как сумма произведения текущей дебиторской задолженности соответствующей группы и коэффициента сомнительности соответствующей группы.

Начисление суммы резерва сомнительных долгов за отчетный период отражается в отчете о финансовых результатах в составе других операционных расходов. Исключение безнадежной дебиторской задолженности из активов осуществляется с одновременным уменьшением величины резерва сомнительных долгов.

Текущая дебиторская задолженность, не связана с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, признанная безнадежной, списывается с баланса с отражением потерь в составе других операционных расходов.

Раскрытие информации о дебиторской задолженности в примечаниях к финансовой отчетности.

П.13 П(С)БУ 10. В примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация:

13.1 Перечень дебиторов и суммы долгосрочной дебиторской задолженности.

13.2 Перечень дебиторов и суммы дебиторской задолженности связанных сторон с выделением внутригруппового сальдо дебиторской задолженности.

13.3 Состав и суммы статьи баланса «Другая дебиторская задолженность».

13.4 Метод определения величины резерва сомнительных долгов.

13.5 Сумма текущей дебиторской задолженности в разрезе ее классификации по срокам погашения.

## 2.6 Отражение кредиторской задолженности в национальном стандарте

Приказом Министерства финансов Украины от 31.01.2000 г. № 20 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 11 «Обязательство», зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 11.02.2000 г. под № 85/4306.

П(С)БУ 11 «Обязательство» одобрено Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины, вступает в силу с 1 июля 2000 г. В части I «Общие положения» используются термины, которые имеют следующие значения:

**Обеспечение** — обязательство с неопределенным суммой или временем погашения на дату баланса.

Непредусмотренной обязательство — это:

1. обязательство, которое может возникнуть вследствие прошедших событий и существование которого будет подтверждено только тогда, когда произойдет или не произойдет одно или более неопределенных будущих событий, над которыми предприятие не имеет полного контроля; или
2. настоящее обязательство, которое возникло вследствие прошедших событий, но не признается, поскольку маловероятно, что для урегулирования обязательства нужно будет использовать ресурсы, воплощающие в себе экономические выгоды, или поскольку сумму обязательства нельзя достоверно определить.

#### *Обременительный контракт* — контракт, расходы (которые нельзя избежать) на выполнение которого превышают ожидаемые экономические выгоды от этого контракта.

#### *Сумма погашения*— недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая, как ожидается, будет уплачена для погашения обязательства в процессе обычной деятельности предприятия.

#### *Настоящая стоимость* — дисконтированная сумма будущих платежей (за вычетом суммы ожидаемого вознаграждения), которая, как ожидается, будет необходима для погашения обязательства в процессе обычной деятельности предприятия.

Нормы настоящего положения применяются предприятиями, организациями, другими юридическими лицами независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений) п. 2 П(С)БУ 11. Настоящее Положение применяется с учетом особенностей оценки и раскрытия информации относительно обязательств, установленных другими П(С)БУ.

**Признание и оценка обязательства.**

Обязательство признается, если его оценка может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод в будущем вследствие его погашения. Если на дату баланса ранее признанное обязательство не подлежит погашению, то его сумма включается в состав дохода отчетного периода п.5 П(С)БУ 11.

В целях бухгалтерского учета обязательства разделяются на :

* долгосрочные;
* текущие;
* обеспечения;
* непредусмотренные обязательства.

К долгосрочным обязательствам относятся:

* долгосрочные кредиты банков;
* другие долгосрочные финансовые обязательства;
* отсроченные налоговые обязательства;
* другие долгосрочные обязательства.

Обязательство, на которое начисляется проценты и которое подлежит погашению в течение двенадцати месяцев с даты баланса, следует рассматривать как долгосрочное обязательство, если первоначальный срок погашения был более двенадцати месяцев и до утверждения финансовой отчетности существует договор о переоформлении этого обязательства на долгосрочное.

Долгосрочное обязательство по кредитному договору (если договор предусматривает погашение обязательства по требованию кредитора (заимодателя) в случае нарушения определенных условий, связанных с финансовым состоянием заемщика), условия которого нарушены, считается долгосрочным, если:

* заимодатель до утверждения финансовой отчетности согласился не требовать погашения обязательства вследствие нарушения;
* не ожидается возникновения дальнейших нарушений кредитного договора в течение двенадцати месяцев с даты баланса.

Долгосрочные обязательства, на которые начисляются проценты, отражаются в балансе по их настоящей стоимости. Определение настоящей стоимости зависит от условий и вида обязательства.

Как известно, деньги выполняют функции эквивалента стоимости всех товаров. Одна и та же сумма денег сегодня дороже, чем в будущем (инфляция, риск), утверждение основано на концепциях будущей и настоящей стоимости денег. Эта концепция связана со стоимостью использования денег в течение некоторого периода времени, а проценты — это не что иное, как стоимость использования денег в течение некоторого периода времени. Со стоимостью использования денег в течение некоторого периода времени связаны проблемы определения:

* будущей стоимости простой величины;
* настоящей стоимости простой величины;
* будущей стоимости аннуитета;
* настоящей стоимости аннуитета.

Каждая из этих проблем решается с использованием формулы расчета процентов:

##### *Проценты =*

*= Основная сумма х Ставка процента х Период начисления процентов.*

*Ставка процента* — отношение суммы денежных средств, начисленных в качестве дохода от предоставления основной суммы за определенный период времени, к величине основной суммы.

*Основная сумма* — полученная или подлежащая получению сумма денежных средств, на которую начисляются проценты по финансово-кредитному соглашению.

Для долгосрочных финансово-кредитных операций характерно использование сложных процентов. Это значит, что проценты начисляются не только на основную сумму, а на сумму, включающую как основную сумму, так и начисленные в предыдущих периодах проценты. Концепция будущей стоимости базируется на сложном проценте.

*Будущая сумма денег* — это основная сумма плюс начисленный сложный процент. Будущую стоимость простой величины можно определить по формуле:

;



где *SF* — будущая стоимость основной суммы;

*S* — основная сумма;

*i* — ставка процента;

*n* — количество периодов начисления процентов.

Понятие настоящей стоимости является обратным к понятию будущей стоимости. Настоящая стоимость простой величина — это сегодняшняя величина суммы, которая будет полностью получена в будущем. Проще — это настоящая, или текущая, стоимость будущих поступлений сегодня. Чтобы рассчитать настоящую стоимость суммы, которая будет получения в будущем, эту сумму необходимо дисконтировать (через сложный дисконт) на заданную ставку процентов и заданное количество периодов, за которое начисляются эти проценты. При дисконтировании сумма уменьшается на соответствующий процент в результате процедуры, обратной начислению процентов.

Чтобы не делать сложных расчетов, можно использовать формулу:

;



где *Sp* — настоящая, или текущая, или сегодняшняя стоимость простой величины (основной суммы).

###### Заметим, что эта формула обратна формуле расчета будущей стоимости простой величины.

###### Аннуитет означает, что вместо простой величины последовательно получаемые суммы или выплачиваемые суммы. Для аннуитета характерно:

###### в каждом периоде времени, за который начисляются проценты, получается или выплачивается финансовая сумма денег;

###### такие периоды времени имеют финансовую продолжительность;

###### ставка процентов за каждый период одна и та же. В качестве примеров аннуитета можно привести одинаковые ежемесячные выплаты по кредиту, полученному в банке, одинаковые суммы перечисляемые раз в квартал на депозитный счет.

Будущая стоимость аннуитета включает как сами суммы платежей, так и сложный процент, который начисляется на каждую сумму платежа за период времени, прошедший с даты платежа до конца срока аннуитета. Будущая стоимость аннуитета — это стоимость аннуитета на момент последней выплаты.

Расчеты можно облегчить, если воспользоваться следующей формулой:

;



где — будущая стоимость обычного аннуитета.



*Настоящая (текущая) стоимость аннуитета* — это обратное понятие к понятию будущей стоимости аннуитета. Настоящая стоимость аннуитете рассчитывается для каждого из одинаковых платежей. Другими словами, это дисконтированная сумма аннуитета на дату последней выплаты.

При расчете настоящей стоимости аннуитета можно использовать формулу:

;



где — настоящая стоимость обычного аннуитета.



Текущие обязательства отражаются в балансе по сумме погашения, т.е. сумме денежных средств, которая, как ожидается, будет уплачена в процессе обычной деятельности предприятия. В таком же порядке отражается сумма долгосрочной задолженности, по которой не начисляются проценты. Новым является порядок отражения в балансе сумм долгосрочных обязательств, по которым начисляются проценты п. 10 П(С)БУ. Такие суммы отражаются в балансе по их настоящей стоимости, т.е. по дисконтированной стоимости будущих чистых оттоков денежных средств, которые необходимы для погашения обязательств в процессе обычной деятельности предприятия. Другими словами, настоящая стоимость таких долгосрочных обязательств включает сумму, необходимую для погашения, кроме суммы обязательств начисленных по ним процентов. Если до введения П(С)БУ 11 сумма задолженности по долгосрочному кредиту отражается в балансе на саму сумму кредита, то после введения его эта сумма будет увеличена на сумму процентов, которая предусматривается договором уплатить банку за пользование таким кредитом.

Количество периодов начисления процента при отражении на дату баланса по настоящей стоимости определяется с учетом даты погашения обязательств.

Согласно п.11 П(С)БУ 11 текущие обязательства включают:

* краткосрочные кредиты банков;
* текущую задолженность по долгосрочным обязательствам;
* краткосрочные выданные векселя;
* кредиторская задолженность за товары, работы, услуги;
* текущую задолженность по расчетам по полученным авансам, по расчетам с бюджетом, по расчетам и по внебюджетным платежам, по расчетам по страхованию, по расчетам по оплате труда, по расчетам с участниками, по внутренним расчетам, другие текущие обязательства.

Текущие обязательства отражаются в балансе будущих расходов на:

* оплату отпусков работникам;
* дополнительные пенсионные обеспечения;
* выполнение гарантийных обязательств;
* реструктуризацию;
* выполнение обязательств по обременительным контрактам.

Суммы созданных обеспечений признаются расходами.

Обеспечение создается при возникновении вследствие прошедших событий обязательства, погашение которого, вероятно, приведет к уменьшению ресурсов, воплощающих в себе экономические выгоды, и его оценка может быть расчетно определена. Запрещается создавать обеспечение для покрытия будущих убытков от деятельности.

П.15 П(С)БУ 11. Обеспечение для возмещения расходов на реструктуризацию создается в случае наличия утвержденного руководством предприятия плана реструктуризации с конкретными мероприятиями, сроками их выполнения и суммой расходов, которые будут понесены, после начала реализации этого плана.

П.16 П(С)БУ 11. Сумма обеспечения определяется по учетной оценке ресурсов (за вычетом суммы ожидаемого возмещения), необходимых для погашения соответствующего обязательства на дату баланса. Обеспечение для возмещения расходов на реструктуризацию определяется по сумме прямых расходов, не связанных с продолжающейся деятельностью предприятия. Обеспечение используется для возмещения только тех расходов, для покрытия которых оно было создано.

П. 18 П(С)БУ 11. Остаток обеспечения пересматривается на каждую дату баланса, и в случае необходимости корректируется. В случае отсутствия вероятности погашения такого обязательства, сумма обеспечения подлежит сторнированию.

Непредусмотренные обязательства отражаются на забалансовых счетах предприятия по учетной оценке, т.к. суммы, сроки, возможность погашения не определены.

Раскрытие информации об обязательствах в примечаниях к финансовой отчетности.

П. 20. В примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация:

20.1. Сумма и сроки погашения обязательства, которое было исключено из состава текущих обязательств в соответствии с п.8 Положения с обоснованием причин этого.

20.2. Перечень и суммы обязательств, включенных в статьи баланса «прочие долгосрочные обязательства».

Предприятие по каждому виду обеспечения приводит следующую информацию:

21.1. Целевое назначение, причины неопределенности и ожидаемый срок погашения.

21.2. Остаток обеспечения на начало и на конец отчетного периода.

21.3. Увеличение обеспечения в течение отчетного периода вследствие создания обеспечения или дополнительных отчислений.

21.4. Сумма обеспечения, использованная в течение отчетного периода.

21.5. Неиспользованная сумма обеспечения, которая сторнирована в отчетном периоде.

* 1. Сумма ожидаемого возмещения расходов другой стороной, учтенная при оценке обеспечения.

1. По каждому виду непредусмотренных обязательств приводится следующая информация:
   1. Краткое описание обязательства и его сумма.
   2. Неопределенность относительно суммы или срока погашения.

22.3. Сумма ожидаемого погашения обязательства другой стороной.

Сходство и различие учета обязательств новой и старой формы отчетности и учета.

Сходство заключается в том, что и в старой, и в новой форме баланса долгосрочные и краткосрочные обязательства выделены в отдельные разделы. Статьи баланса, отражающие обязательства по кредитам банков, другим заемным средствам и кредиторской задолженности предприятия по расчетам с другими предприятиями, бюджетом и физическими лицами, в прежней и новой формах баланса почти совпадают, лишь в новой форме баланса некоторые из них несколько укрупнены. В новой форме баланса кредиторская задолженность за товары, работы и услуги не подразделяются на ту, срок уплаты которой не наступил, и ту, которая не уплачена в срок, а объединена в одну статью «Кредиторская задолженность за товары, работы, услуги».

Статья «Заемные средства» в разделе «Текущие обязательства» новой формы баланса не выделена, и суммы краткосрочных заемных средств будут отражаться в статье «Другие текущие обязательства».

В соответствии с П(С)БУ 11 зарезервированные средства для возмещения предстоящих расходов также являются обязательными. Как и раньше, такие расходы определяются расчетным путем и создаются за счет расходов на производство продукции (работ, услуг). Запрещается за счет расходов производства резервировать средства для покрытия будущих убытков от деятельности предприятия, что было и раньше.

Резервирование средств на оплату будущих расходов раньше предусматривалось п. 68 Положения об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине, утвержденного постановлением Кабинета Министров Украины от 03.04.93 г. № 250 с изменениями и дополнениями. Однако, П(С)БУ 11 несколько расширил такой перечень резервов, предусмотрев создание резерва на дополнительное пенсионное обеспечение, реструктуризацию и на выполнение обязательств в отношении обременительных контрактов. Порядок создания резервов пока не разработан.

Для отражения сумм, предназначенных для обеспечения возмещения будущих расходов, в пассиве новой формы баланса предусмотрен отдельный раздел «Обеспечение последующих расходов и платежей». В прежней форме баланса эти суммы отражались в первом разделе пассива по статье «Резерв предстоящих расходов и платежей». По нормам П(С)БУ 11 остаток обеспечения предусматривается на каждую дату баланса. В случае отсутствия вероятности расходов средств на цели погашения обязательств сумма такого обеспечения подлежит сторнированию, т.е. не исправление как ошибки или неправильной записи в бухгалтерском учете ее записано красными чернилами, а уменьшение этой суммы путем списания ее на расходы предприятия.

Понятие признанности обязательств определено п. 5 П(С)БУ 11, согласно которому обязательство признается, если его оценка может быть достоверно определена, это понятие равнозначно прежнему Положению № 250 п.18, когда перед составлением бухгалтерской отчетности требовалось произвести инвентаризацию кредиторской задолженности. Неподтвержденная сумма кредиторской задолженности раньше включалась в состав прибыли отчетного периода, а по П(С)БУ 11 п. 5 включается в состав дохода.

## 2.7 Формирование информации в финансовой отчетности о доходах и расходах по национальным стандартам бухгалтерского учета

Приказом Министерства финансов Украины от 29.11.1999 г. № 290 утверждено и зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 14.12.1999 г. № 860/4153 Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход».

Нормы этого Положения должны применяться предприятиями и финансовыми и другими юридическими лицами независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений) с 01.01.2000 г. согласно графику разработки и введения Положения (стандарта) бухгалтерского учета с принятием международных стандартов учета, утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 01.12.1998 г. № 248.

Согласно П(С)БУ 3 «Отчет о финансовых результатах» все доходы и расходы делятся на доходы и расходы от обычной деятельности и чрезвычайные доходы и расходы.

*Обычная деятельность* — любая основная деятельность предприятия, а также операции, которые ее обеспечивают и возникающие вследствие ее проведения.

*Чрезвычайное событие* — событие или операция, которая отличается от обычной деятельности предприятия, и не ожидается, что она будет повторяться периодически или в каждом следующем отчетном периоде. Это деятельность, связанная с устранением стихийного бедствия, пожара, аварий, получением страхового возмещения и покрытие убытков от таких чрезвычайных событий.

Однако, данный стандарт не распространяется и на некоторые доходы от обычной деятельности такие как: доходы от аренды, доходы по контрактам на предоставление услуг в сфере строительства и другие доходы перечисленные в пункте 3 данного стандарта. Для таких доходов разработаны индивидуальные стандарты.

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 определяет методологические принципы формирования информации в бухгалтерском учете о доходах от обычной деятельности предприятия и ее раскрытии в финансовой отчетности.

Данный стандарт может использоваться в учете доходов от:

* реализации продукции (товаров, других активов);
* предоставления услуг;
* полученного целевого финансирования;
* использования активов предприятия другими сторонами, результатом чего является получение процентов, дивидендов, роялти.

В П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» одним из принципов подготовки финансовой отчетности предусмотрен принцип начисления (то есть доходы отражаются в учете и отчетности в момент их возникновения независимо от времени поступления и уплаты денежных средств) и соответствия доходов и расходов (то есть финансовый результат отчетного периода определяется путем сопоставления доходов и расходов, осуществленными для получения этого дохода).

Доходы от обычной деятельности, которые предприятие признало как доходы, классифицируются в финансовой отчетности как доходы по группам, пункт 7 П(С)БУ 15. Для этого новым Планом счетов (утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291) предусмотрено отражать доходы, относящиеся к разным группам, на разные счета доходов.

Так, группа «Доход (выручка) от реализации продукции товаров (работ, услуг)» отражается по счету 70 «Доходы от реализации», где обобщается информация о доходах от реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг).

Группа «Другие операционные доходы» отражается на счете 71 «Другой операционный доход», на котором учитываются:

* доходы от реализации иностранной валюты;
* доходы от реализации других оборотных активов;
* доходы от операционных курсов разниц по операциям в иностранной валюте;
* суммы полученных штрафов, пени, неустоек а других санкций за нарушение хозяйственных договоров, которые признаны должником или относительно которых получено решение суда об их взыскании;
* доходы от списания кредиторской задолженности, относительно которой истек срок исковой давности;
* возмещение ранее списанных активов;
* прочие доходы от операционной деятельности.

Доходы в виде дивидендов, процентов, роялти относятся к доходам группы «Финансовые доходы», и для их учета новым Планом счетов предусмотрен счет 73 «Другие финансовые доходы».

Доходы, возникающие в процессе обычной деятельности, но не связанные с операционной и финансовой деятельностью предприятия, относятся к группе доходов, которые классифицируются как «Прочие доходы» и отражаются на одноименном счете 74. К таким доходам можно отнести доход от неопределенных курсовых разниц, от бесплатно полученных активов и др.

**Признание дохода.**

Доход от обычной деятельности признается тогда, когда в результате хозяйственной операции:

* увеличиваются активы или
* уменьшаются обязательства и вследствие этого происходит рост собственного капитала (кроме увеличения капитала за счет взносов участников).

Таким образом, если активы увеличиваются (или обязательства уменьшаются), но это не приводит к росту собственного капитала, доход не признается.

Доход не признается, если осуществляется обмен продукцией (товарами, работами, услугами), которая является подобной по назначению и имеет одинаковую справедливую стоимость (т.е. сумма, по которой можно обменять актив или погасить задолженность в операции между компетентными, заинтересованными и независимыми сторонами).

Доход отражается в бухгалтерском учете в сумме справедливой стоимости активов. Сумма доходов определяется по справедливой стоимости активов, работ (бартерные контракты) полученных или подлежащих к получению предприятием, уменьшению или увеличению соответственно на сумму переданных или полученных денежных средств или их эквивалентов. Если справедливую стоимость активов, работ, услуг, которые получены по бартерному контракту, достоверно определить невозможно, то доход определяется по справедливой стоимости активов, работ, услуг, переданных по этому бартерному контракту.

П(С)БУ 15 не распространяется на доходы, связанные с:

* реализацией ценных бумаг;
* договорами аренды;
* контрактами по предоставлению услуг в сфере строительства;
* дивидендами, принадлежащими предприятию по результатам учета финансовых инвестиций и учитываются методом участия в капитале (т.е., если мы вложим средства в акции другого предприятия);
* страховой деятельностью;
* изменением в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, а также с их ликвидацией (продажей, погашением);
* изменениями стоимости других текущих активов;
* природным приростом поголовья скота, продуктов сельского хозяйства и лесничества;
* добычей полезных ископаемых.

Доход включает только валовый прирост экономических выгод, полученных и подлежащих получению предприятием на его собственный счет.

Необходимо обратить внимание, что не признаются доходами предприятия суммы, получаемые от имени третьих сторон и не являющиеся экономическими выгодами, поступающими на предприятие, а также не ведущие к увеличению собственного капитала, сумма налога на добавленную стоимость, акциза, других налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды.

Суммы, полученные от имени принципала (комитента) не являются доходом так как увеличивает его обязательства.

Доходом признается только сумма комиссионного вознаграждения.

Суммы предварительной оплаты (авансовых платежей) за продукцию (товары, работы, услуги) доходам не признаются так как нельзя достоверно определить доход. Но, в налоговом учете, который ведется согласно Закону Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22.05.97 г. № 283/97-ВР с изменениями и дополнениями, и Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.97 г. № 168/97-ВР, с изменениями и дополнениями, поэтому в налоговом учете в момент получения аванса возникают валовые доходы предприятия и налоговые обязательства по НДС.

Если не предусмотрено соответствующим договором сумма задатка под залог, погашение суммы также не относится к доходу; поступления, относящиеся к доходу; поступления, принадлежащие другим лицам.

Вышеперечисленные поступления приводят к увеличению активов, однако не приводят к росту собственного капитала и предусмотрено данным стандартом не признавать доходы предприятия. Такое «непризнание» вышеназванных поступлений отражается и на счетах бухгалтерского учета по-разному.

Если суммы НДС, акцизного сбора, поступлений на счет комиссионера а пользу комитента сначала отражаются по кредиту счета класса 7 «Доходы и результаты деятельности», а потом вычитаются из них отражением этих же сумм по дебету этих же счетов, то поступления в виде авансов и предоплат, сумм задатка под залог отражаются как обязательства, а это значит, что на счетах доходов эти суммы не отражаются.

**Признание дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, других активов).**

Признание дохода (выручки) от реализации продукции также связано с выполнением некоторых условий пункт 8 П(С)БУ 15:

1. Передача покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию.

Определение момента, в который происходит передача, связано с правом собственности на продукцию. В большинстве случаев передача рисков и выгод от владения совпадает с передачей юридического права собственности или с передачей в управление покупателю. Именно так происходит у торговцев.

В других случаях передача рисков и выгод происходит не всегда одновременно с передачей юридического права собственности.

Возможны ситуации, при которых предприятие-продавец сохраняет риски и выгоды за собой, например:

а) когда отгруженная продукция подлежит дальнейшему монтажу, и этот монтаж является существенной частью контракта, который еще не был завершен предприятием;

б) когда покупатель имеет право аннулировать приобретение по причинам, определенным в контракте на реализацию, и предприятие-продавец не уверено в возврате продукции.

2. Управление и контроль за реализованной продукцией — если предприятие оставляет за собой дальнейшее руководство или контроль за реализованной продукцией, то доход от такой реализации не признается.

3. Сумма дохода достоверно определена.

4. Уверенность а том, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод — если существует неуверенность в получении компенсации от реализации, то до устранения этой неуверенности доход не должен признаваться.

5. Расходы, связанные с операцией реализации продукции, достоверно определены.

В данном случае П(С)БУ 15 еще раз напоминает о принципе соответствия доходов и расходов. Поэтому-то и полученные авансы, и предоплаты невозможно признать доходом, так как расходы, связанные с операциями, в счет которых они поступали, достоверно определить еще невозможно. Если предприятие занимается предоплатой периодических изданий и реализацией подобной продукции, доход признается на прямолинейной основе в течение периода, когда эта продукция отправляется, если она имеет одинаковую стоимость в каждом интервале времени. Если стоимость товаров изменяется от периода к периоду, доход признается на основе стоимости реализации отправленной продукции относительно общей оценочной стоимости реализации всей продукции, охваченной предоплатой.

Доход от реализации при отсроченной продаже, когда товар поставляется только после того, как покупатель делает последний взнос серии платежей в рассрочку, признается после поставки товаров. Однако, доход может признаваться, когда получен значительный взнос, при условии наличия товаров, которые определены и готовы к отправке покупателю, что оговорено в комментариях к Положению (стандарту) бухгалтерского учета 15 «Доход» (журнал «Бизнес», № 4 (367) от 24.01.2000 г. с 106) и противоречит признакам определения дохода предприятия, отраженным П(С)БУ № 15 ч. III.

При продаже в рассрочку, когда компенсация получается частичными взносами на дату реализации, признается доход согласно цене реализации, за исключением процента. Цена реализации является настоящей стоимостью компенсации, которая определяется путем дисконтирования взносов, подлежащих получению при условной ставке процента. Элемент процента признается как доход на момент получения оплаты на пропорциональной основе, которая учитывает условную ставку процента.

Согласно П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» по принципу начисления доходы отражаются в учете и отчетности в момент их возникновения, независимо от времени поступления и уплаты денежных средств (т.е. исключен кассовый метод при определении объема реализованной продукции). Не нужно забывать, что обложение налогом на прибыль предприятий и НДС остается неизменным и осуществляется согласно действующим Законам Украины по первому событию (или по поступлению денежных средств или по структуре продукции).

**Признание дохода от предоставления услуг.**

Подход к определению дохода от предоставления услуг существенно отличается от привычного определения дохода в момент подписания акта выполненных работ (предоставленных услуг).

П(С)БУ 15 предусматривает определение дохода:

* исходя из степени завершенности операции по предоставлению услуг на дату баланса (такой метод называется методом поэтапного исполнения);
* методом равномерного начисления дохода за определенный период времени.

Согласно этим методам доход определяется в тех отчетных периодах, в которых предоставляются соответствующие услуги.

Определение дохода по методу оценки степени завершенности операции производится тремя способами:

1. изучением выполненных работ (когда стороны, изучив выполненные уже услуги, определили степень их готовности и оценили их конкретную сумму);
2. определением удельного веса объема услуг, предоставленных на определенную дату, в общем объеме услуг, которые должны быть предоставлены;
3. определением удельного веса расходов, понесенных предприятием в связи с предоставлением услуг, в общей ожидаемой сумме таких расходов. При этом сумма расходов, осуществленных на определенную дату, включает только те расходы, которые отражают объем предоставленных услуг именно на эту дату.

Определение дохода по методу равномерного начисления является как бы особым правилом и применяется тогда, когда предоставление услуг заключается в выполнении неограниченного количества действий (операций) за определенный период времени. Это самый легкий способ или метод определения дохода, при использовании которого необходимо только точно знать период, за который предприятие должно предоставить услуги, и общую сумму дохода, установленную договорам.

Необходимо заметить, что П(С)БУ 15 предусматривает и невозможность на равных этапах операции достоверно оценить доход от предоставленных услуг. В таком случае данный стандарт предлагает доход определить только в размере понесенных затрат, которые предполагается возместить.

Доход, связанный с предоставлением услуг, определяется исходя из степени завершенности операции по предоставлению услуг на дату баланса, если может быть достоверно оценен результат этой операции.

Результат операции может быть достоверно оценен в случае выполнения следующих условий:

* возможно достоверно измерить сумму дохода;
* существует вероятность поступления предприятию экономических выгод от операции;
* этап завершенности операции на дату баланса может быть достоверно измерен;
* возможно достоверно измерить расходы, понесенные в связи с такой операцией.

Если доход (выручка) от предоставления услуг не может быть достоверно определен, то он отражается в размере определенных расходов, подлежащих возмещению, а если не существует вероятности возмещения указанных расходов, то доход не признается, а указанные расходы относятся расходами отчетного периода.

Необходимо также обратить внимание, что определенный доход (выручка) от реализации продукции не корректируются на величину сомнительной и безнадежной задолженности, как было раньше. Сумма такой задолженности согласно П(С)БУ 10 «Дебиторская задолженность» признается расходами периода.

Предприятие, имея право выбора, создает резерв сомнительных и безнадежных долгов. Размер резерва сомнительных и безнадежных долгов определяет предприятие самостоятельно на основе анализа дебиторской задолженности прошлых периодов. В бухгалтерском учете создание резерва отражается корреспонденцией счетов:

Дт 944 «Сомнительные и безнадежные долги».

Кт 38 «Резерв сомнительных долгов» на всю сумму созданного резерва в разрезе дебиторов.

Доход от опалы за установку признается с ссылкой на этап завершенности монтажа, если он не связан с реорганизацией товара — в таком случае плата определяется, когда товар реализован.

Доход от проведения рекламы в средствах массовой информации признается, когда пройдет обнародование соответствующей рекламы или рекламного ролика. Комиссионные за производство признаются путем ссылки на этап завершенности проекта.

Признание дохода от гонорара за финансовые услуги зависит от цели оценки гонорара и от основы учета любого связанного с ними финансового инструмента.

Доход от платы за вход на художественные представления, от банкетов и других специальных событий признается, когда событие произошло. В случае продажи абонемента на ряд событий, доход признается на каждое событие, которое отражает объем услуг.

Доход от платы за обучение признается в течение периода обучения. Гонорар за разработку программного обеспечения по заказу признается как доход путем ссылки на этап завершенности разработки, включая услуги, предоставленные как сервисная поддержка после поставки продукта.

Так же необходимо учитывать, что целевое финансирование не признается доходом до тех пор, пока не будет подтверждения того, что оно будет получено. Полученное целевое финансирование признается доходом в течение тех периодов, в которых были осуществлены расходы, связанные с выполнением условий целевого финансирования.

Целевое финансирование, полученное как компенсация расходов, которые уже понесло предприятие, или в целях немедленной финансовой поддержки предприятия без будущих, связанных с этим расходов, признается доходом того периода, в котором создалась дебиторская задолженность, связанная с этим финансированием. Доход от целевого финансирования признается только в сумме расходов, связанных с этим финансированием. Для признания дохода от предоставления целевого финансирования достаточно только даже подтверждения.

**Признание дохода от использования активов предприятия другими сторонами.** Доход, который возникает от финансовой деятельности предприятия в виде процентов, дивидендов и роялти признается, если вероятно поступление экономических выгод и доход может быть достоверно оценен в следующем порядке:

* проценты признаются (как и ранее) в том отчетном периоде, к которому они относятся, исходя из базы начисления процентов и срока пользования соответствующими активами. Проценты — плата за пользование денежными средствами, их эквивалентами или суммами, которые должны предприятию;
* доход как роялти (как и ранее) признается на основе принципа начисления согласно экономическому содержанию соответствующего соглашения. Роялти — платежи за использование нематериальных активов предприятия (патентов, торговых марок, авторского права, программных продуктов);
* дивиденды признаются доходом в периоде принятия решения об их выплате. Доход признается только тогда, когда существует вероятность получения предприятием экономических выгод, связанных с операцией. Однако, если возникает неуверенность относительно получения суммы, которая включена уже в сумму дохода, неполученная сумма или сумма, относительно которой перестает существовать вероятность возмещения, определяется как расходы, а не как коррегирование суммы первично признанного дохода. Дивиденды — часть чистой продукции, распределенная между собственниками (участниками) в соответствии с долями их участия в собственном капитале предприятия.

**Признание (непризнание) дохода по бартерным операциям.**

П(С)БУ 15 установлено при бартерной операции, предполагающей обмен подобными активами (работами, услугами), которые имеют одинаковую справедливую стоимость (т.е. «обычная цена»), доход не признавать. Однако определение термина «подобные работы, услуги», вышеназванный стандарт не дает.

Впервые определение термина «Расходы» в национальных Положениях (стандартах) бухгалтерского учета отражено в пункте 1 П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности». при этом под расходами имеют в виду уменьшение экономических выгод в виде выбытия или амортизации активов или увеличения обязательств, которые проводят до уменьшения собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его увеличения или разделения учредителями (собственниками)).

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16, утвержденное приказом министерства финансов Украины от 31.12.1999 года № 318 и зарегистрированное в Министерстве юстиции Украины 19.01.2000 г. за № 27/4248, определяет методологические основы формирования бухгалтерского учета информации о расходах предприятия и раскрытие ее в финансовой отчетности. Нормы этого П(С)БУ распространяются на предприятия и организации и другие юридические лица независимо от форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений). Однако, действие этого П(С)БУ не распространяется на расходы, связанные с выполнением строительных контрактов, и предоставление услуг по их выполнению. Одновременно П(С)БУ 16 фактически изменило все типовые положения, которые существовали раньше, по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, учет расходов и т.д.

Структура П(С)БУ 16 «Расходы» состоит из таких разделов:

* общие положения, где представлены определения терминов, которые используются в этом Положении (стандарте) бухгалтерского учета;
* определение расходов, где отражен порядок определения расходов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности;
* состав расходов, где определена номенклатура статей и элементов расходов;
* раскрытие информации о расходах в примечаниях к финансовой отчетности, которая содержит перечень показателей, которые должны быть раскрыты в примечаниях к годовой финансовой отчетности;
* пример разделения общепроизводственных расходов;
* расчет суммы расходов от чрезвычайных событий для отображения в отчете о финансовых результатах;
* расчет потерь от участия в капитале.

В пункте 4 П(С)БУ 16 предоставлены такие определения терминов:

*Элемент расходов* — совокупность экономично однородных расходов;

*Непрямые расходы* — расходы, которые невозможно отнести непосредственно к конкретному объекту расходов экономично конкретным путем;

*Нормальная мощность* — ожидаемый средний объем деятельности, который может быть достигнут в условиях обычной деятельности предприятия на протяжении нескольких лет или операционных циклов с учетом запланированного обслуживания производства.

Расходы определяются в бухгалтерском учете одновременно с уменьшением активов или увеличением обязательств. К расходам, которые возникают в связи с уменьшением активов, относят:

* списание материалов в производство, для ремонта основных фондов, на административные цели;
* начисление износа (амортизации);
* списание основных средств, МБП, нематериальных активов, которые стали непригодными и не используются;
* потери от уценки запасов;
* недостачи запасов (сырья, материалов, товаров, готовой продукции и т.д.);
* начисление резерва сомнительных долгов или списание дебиторской задолженности, которая не может быть погашена;
* добровольные взносы;
* экономические санкции (штрафы, пеня выплаченные).

К расходам, которые увеличивают обязательства, относятся начисления:

* зарплаты, налогов, сборов, обязательных платежей;
* отчисления на обязательное и добровольное страхование;
* транспортные расходы;
* аренда, коммунальные услуги, расходы в связи с услугами рекламы;
* услуги сторонних организаций (аудиторских, консультационных, юридических, медицинских и т.д.);
* другие начисления расходов, связанные с увеличением обязательств.

Однако, пункт 6 П(С)БУ 16 определяет: расходами отчетного периода признаются уменьшение активов или увеличение обязательств только при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены. Это означает, что обязательным условием определения расходов как и других активов или обязательств, является их достоверная оценка.

Но уже согласно п. 7 П(С)БУ 16 расходы определяются расходами определенного периода одновременно с определением дохода, для получения которого они осуществлялись. Это соответствует принципам международных стандартов финансовой отчетности и примененному в национальных П(С)БУ принципу соответствия расходов доходам. С этого выплывает, что расходы, которые невозможно прямо связать с доходами определенного периода, отображаются в составе расходов того периода (отчетного), в котором они были осуществлены.

Если актив обеспечивает получение экономических выгод на протяжении нескольких отчетных периодов, то расходы определяются путем систематического разделения его стоимости между соответствующими отчетными периодами, которые регулируются пунктом 8 П(С)БУ 16, что касается прежде всего амортизации.

Необходимо отметить, что не признаются расходами и включаются в отчет о финансовых результатах согласно п.9:

1. Авансовая оплата запасов, работ и услуг.
2. Погашение полученных кредитов.
3. Платежи по договорам комиссии, агентскими соглашениями и другими аналогичными соглашениями на пользу комитента или принципала.
4. Расходы, которые отображаются уменьшением собственного капитала согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета.
5. Другие уменьшения активов или увеличения обязательств, которые не соответствуют признакам, наведенным в пункте 6 П(С)БУ 16, т.е. если нарушены обязательные условия достоверности оценки расходов.

Состав расходов в наиболее общем виде отображается двумя П(С)БУ: 3 «Отчет о финансовых результатах» и 16 «Расходы», но детально структуру (или номенклатуру) статей и элементов расходов представлено только в П(С)БУ 16.

Необходимо определить, что общепроизводственные расходы разделяются на постоянные и переменные.

К постоянным общепроизводственным расходам относят расходы на обслуживание и управление производством, которое остается неизменным (или почти неизменным) при изменении объема деятельности. Постоянные производственные накладные расходы на каждый объект расходов распределяются с использованием базы разделения (часов труда, зарплаты, объема деятельности, прямых расходов) при формальной мощности. Т.е. при ожидаемом среднем объеме деятельности, который может быть достигнут в условиях обычной деятельности предприятия на протяжении нескольких лет или операционных циклов с учетом запланированного обслуживания производства.

Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции, работ и услуг в периоде их возникновения. Общая сумма распределенных и не распределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактическую величину.

У переменным общепроизводственным расходам относят расходы по обслуживанию и управлению производством, которые изменяются прямо пропорционально (или почти прямо пропорционально) перемене объема работ. Они разделяются на каждый объект расходов, с использованием базы разделения выходя с практической мощности отчетного периода. Базой разделения может быть количество часов труда, зарплата, объем деятельности и прямые расходы. Перечень и состав переменных и постоянных общепроизводственных расходов устанавливается предприятием.

Таблица 2.2. **Расчет распределения общепроизводственных расходов**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Выходные данные | Величина | № строки |
| База раздела по нормальной мощности — объем деятельности при нормальной мощности | 10000 | 1 |
| Общепроизводственные затраты при нормальной мощности, всего | 70000 | 2 |
| Измененные общепроизводственные затраты при нормальной мощности | 50000 | 3 |
| Постоянные общепроизводственные затраты при нормальной мощности | 20000 | 4 |
| Измененные затраты на единицу объема деятельности  строка 3 : строка 1 | 5 | 5 |
| Постоянные общепроизв. затраты на единицу объема деятельности  строка 4 : строка 1 | 2 | 6 |
| Фактический объем деятельности за первый период | 8000 | 7 |
| Фактический объем деятельности за второй период | 10500 | 8 |
| Фактические общепроизводственные затраты за первый период | 60000 | 9 |
| Фактические общепроизводственные затраты за второй период | 72500 | 10 |

Особенности состава расходов в торговых предприятиях.

Необходимо подчеркнуть, что состав расходов в торговых предприятиях имеет особенности:

1. Себестоимость реализованных товаров определяется как разница между розничной стоимостью реализованных товаров и суммой торговой наценки на эти товары. Сумма торговой наценки на реализованные товары определяется как произведение розничной стоимости реализованных товаров и среднего процента торговой наценки. В свою очередь, средний процент торговой наценки определяется делением суммы остатка торговых наценок на начало отчетного месяца и торговых наценок в розничной стоимости полученных в отчетном месяце товаров на сумму розничной стоимости остатка товаров на конец отчетного месяца и розничной стоимости полученных в отчетном месяце товаров.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Средний процент  торговой наценки | = | Сумма остатка наценки  ————————  Розничная стоимость полученных товаров | : | Розн. стоимость остатка товаров  ————————  Розн. стоимость получен. товаров | = | Сумма остатка  наценки  ————————  Розн. стоимость остатка товаров |

2. В торговых организациях в состав расходов на сбыт включаются расходы обращения, за исключением административных, других операционных и финансовых расходов. Это означает, что в состав расходов на сбыт в торговых предприятиях не включаются такие расходы:

* общекорпоративные расходы, т. е. организационные расходы, расходы на проведение годовых сборов, представительные расходы;
* расходы на служебные командировки и содержание аппарата управления предприятием и другого общехозяйственного персонала;
* расходы на содержание основных средств, других материальных необоротных активов общехозяйственного исследования, а именно: операционная аренда, страхование имущества, амортизация, ремонт отопления, освещение, водоснабжение, канализация, охрана;
* награды за профессиональные услуги (юридические, аудиторские, медицинские, оценка имущества);
* расходы на связь (почтовые, телеграфные, телефонные, телекс, факс);
* расходы на урегулирование споров в судебных органах, на юридические, аудиторские;
* плата за расчетно-кассовые и другие банковские услуги;
* амортизация нематериальных актов общепроизводственного пользования;
* налоги и сборы, другие предусмотренные законодательством обязательные платежи, кроме тех, которые включаются в производственную себестоимость продукции;
* другие услуги общепроизводственного назначения;
* себестоимость реализованных производственных запасов, которые состоят с их учетной стоимости и расходов на их реализацию;
* сумма сомнительных (безнадежных) долгов, отчисление в резерв сомнительных долгов;
* потери от оценки запасов;
* от операционных курсовых разниц;
* штрафы, пени, неустойки;
* недостачи, потери от порчи ценностей;
* расходы на исследование и разработки соответственно П(С)БУ 8 «Нематериальные активы»;
* себестоимость реализованной иностранной валюты, перечисленной в национальную валюту по курсу НБУ на дату продажи иностранной валюты, плюс расходы, вязанные с продажей иностранной валюты;
* расходы на выплату материальной помощи, на содержание объектов социально-культурного назначения;
* другие расходы операционной деятельности;
* расходы на проценты (за пользование кредитами полученными, за выпущенные облигации, за финансовую аренду);
* другие расходы предприятия, связанные с привлечением заемного капитала;
* потери от участия в капитале.

Расходы операционной деятельности предприятия группируются по экономическим элементам, т.е. по совокупности экономично однородных расходов, в таблице 4 Группировка расходов операционной деятельности по элементам.

Расходы отображаются в бухгалтерском учете и отчетности с момент их возникновения, независимо от даты уплаты средств.

Для отображения расходов новый План счетов содержит счета класса 9 «расходы деятельности», которые отображают расходы по статьям расходов, а счета класса 8 «расходы по элементам» отображают расходы по элементам расходов. Согласно Инструкции о применениях Плана счетов, субъекты малого предпринимательства, а также организации, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, могут вести учет расходов только по счетам класса 8 без использования счета класса 9. В этих предприятиях информация о расходах формируется в учете в разделе экономических элементов. Расходы списываются непосредственно с кредита счетов класса 8 в дебет счета 23 «Производство» в части прямых и производственно- накладных расходов, а все другие расходы относятся на счет 79 «Финансовые результаты». Все расходы, связанные с инвестиционной и финансовой деятельностью, расходы при чрезвычайных операциях в этом случае учитываются на счете «Другие расходы» 85.

Необходимо отметить, что в Инструкции не дано определение «субъект малого предпринимательства». Если использовать старый критерий отнесения предприятий к «малым» по численности работников, то для многих малых предприятий, которые проводят разноплановую деятельность, такой учет расходов не по их видам, а только по элементам ограничивает возможность получения важной информации для экономического анализа, планирования деятельности. Поэтому вести учет расходов только на счетах класса 8 можно рекомендовать только предприятиям с небольшим количеством хозяйственных операций и при отсутствии нескольких направлений деятельности.

Все другие предприятия используют счета класса 9. Их использование позволяет осуществлять доскональный учет расходов. Такие предприятия могут вести учет расходов только на счетах класса 9 или по желанию могут использовать одновременно с этим и счета класса 8 для обобщения информации о расходах по элементам.

При этом для систематизации информации может быть применена такая схема: расходы относятся сначала на счета расходов класса 8, а потом списываются на счета класса 9 для учета расходов по функциональным признакам и на счет 23 «Производство».

Расходы отображаются на счетах бухгалтерского учета, если их оценка может быть достоверно определена в момент выплаты актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия.

Необходимо отметить, что чрезвычайные расходы включаются в финансовую отчетность за исключением суммы, на которую уменьшается налог на прибыль в результате убытков от чрезвычайных событий.

В разделе 2 «Элементы операционных расходов» отображаются расходы, которые признало предприятие во время своей деятельности на протяжении отчетного периода по соответствующим элементам:

* материальные расходы;
* расходы на социальные мероприятия;
* амортизация;
* другие операционные расходы.

Для составления этого раздела используется информация обобщающая на соответствующих счетах класса 8.

Счета класса 8 предназначены для обобщения информации о расходах предприятия на протяжении отчетного периода по экономическим элементам.

В примечаниях к финансовой отчетности П(С)БУ 16 следует предоставлять информацию:

* о составе и сумме расходов по статьям «Другие операционные расходы», «Другие расходы»;
* о составе и сумме расходов по каждому чрезвычайному событию;
* о составе и сумме расходов, не включенных в статью отчет о финансовых результатах, а отработанных в составе собственного капитала.

## 2.8 Положение об объединении предприятий по национальным стандартам бухгалтерского учета

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 19 «Объединение предприятий» утверждено приказом Министерства финансов Украины от 07.07.99 г. № 163, зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 23.07.99 г. под № 499/3792.

**Учет приобретения.**

Если предприятие вследствие приобретения его чистых активов другим предприятием (покупателем) ликвидируется, то покупатель, начиная с даты приобретения, должен:

а) включить в отчет о финансовых результатах доходы и расходы о приобретении предприятия;

б) отразить в балансе активы и обязательства приобретенного предприятия и какой-либо гудвилл, возникающий в результате приобретения.

В случае приобретения контрольного пакета акций (капитала) другого предприятия покупатель, начиная с даты приобретения, должен отражать приобретенные акции (долю в капитале) в составе финансовых инвестиций.

Приобретение отражается в учете по стоимости, которая является суммой уплаченных денежных средств или их эквивалентов. Если приобретение осуществляется путем передачи других активов или принятия на себя обязательства, то стоимость равна справедливой стоимости (на дату приобретения) активов или обязательств, предоставленных покупателем в обмен на контроль за чистыми активами другого предприятия, увеличенной на сумму расходов, непосредственно связанных с приобретений.

Приобретенные покупателем идентифицированные активы и обязательство признаются отдельно на дату приобретения и отражаются по их справедливой стоимости. Справедливая стоимость приобретенных идентифицированных активов и обязательств определяется в порядке, приведенном в приложении к настоящему Положению (стандарту).

Если приобретение осуществляется поэтапно (например, путем последовательного приобретения акций), то каждая операция отражается отдельно по справедливой стоимости приобретенных идентифицированных активов и обязательств, а стоимость отдельных инвестиций поэтапно сравнивается с долей покупателя в справедливой стоимости идентифицированных активов и обязательств, приобретенных на каждом этапе.

Первоначальная (балансовая) стоимость гудвилла уменьшается ежемесячным равномерным начислением амортизации в течение срока полезного его использования, но не более 20 лет.

Срок полезного использования гудвилла определяется с учетом:

а) прогнозированного срока деятельности предприятия;

б) нормативно-правовых актов или контрактов, влияющих на срок полезного использования;

в) изменения спроса на продукцию (работы, услуги) предприятия и т.п.

Если гудвилл на конец года не соответствует признакам актива, то он списывается с включением остаточной стоимости в расходы.

Если деятельность приобретенного предприятия прогнозируется с исчисляемыми убытками в будущем, то стоимость отрицательного гудвилла признается доходом равномерно в течение периода образования таких убытков.

Если деятельность приобретенного предприятия прогнозируется в будущем без убытков, то стоимость отрицательного гудвилла признается доходом:

а) в сумме, не превышающей справедливой стоимости приобретенных немонетарных активов, — равномерно в течение оставшегося срока полезного использования (амортизации) приобретенных необоротных активов;

б) в сумме, превышающей справедливую стоимость приобретенных немонетарных активов, — в периоде приобретения.

Стоимость отрицательного гудвилла на дату баланса отражается в статье «Другие необоротные активы» отрицательной величиной.

**Учет слияния предприятий.**

Расходы, связанные со слиянием предприятий (регистрационные, информационные, консультационные и т.п.), признаются расходами того периода, в течение которого они были осуществлены.

Показатели финансовой отчетности объединяющихся предприятий включаются в финансовую отчетность объединенных предприятий за период, в котором происходит слияние, и за предыдущий период.

Объединенное предприятие отражает активы, обязательства и собственный капитал объединенного предприятия по их балансовой стоимости с учетом изменения учетной политики (если это произошло).

Внутренняя задолженность и результаты операций между объединенными предприятиями исключаются при составлении финансовой отчетности объединенного предприятия.

## 2.9 Консолидированная финансовая отчетность

Приказом Министерства финансов Украины от 30.07.1999 г. № 176 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 20 «Консолидированная финансовая отчетность», зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 12.08.1999 г. под № 553/3856.

Консолидированную финансовую отчетность представляет материнское предприятие.

Материнское предприятие, являющееся дочерним предприятием другого предприятия, не представляет консолидированную финансовую отчетность при условии:

а) если оно полностью принадлежит другому предприятию;

б) согласия владельцев доли меньшинства.

В консолидированную финансовую отчетность включают показатели финансовой отчетности всех дочерних предприятий, за исключением показателей финансовой отчетности тех дочерних предприятий, которые не включаются по причинам, указанным в пункте 7 настоящего Положения (стандарта).

Показатели финансовой отчетности дочернего предприятия не включаются в консолидированную финансовую отчетность, если:

а) контроль дочернего предприятия является временным, поскольку оно было приобретено и содержится только в целях его последующей продажи в течение краткосрочного периода;

б) дочернее предприятие осуществляет деятельность в условиях, ограничивающих его способность передавать средства материнскому предприятию. Активы таких дочерних предприятий отражаются как финансовые инвестиции в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции».

Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при составлении консолидированной финансовой отчетности, составляется за тот же отчетный период и на ту же дату баланса.

Консолидированную финансовую отчетность составляют по финансовой отчетности группы предприятий с использованием единой учетной политики для подобных операций и других событий при сходных обстоятельствах. Если при составлении консолидированной финансовой отчетности невозможно применить единую учетную политику, то об этом сообщается в примечаниях к консолидированной отчетности.

**Порядок составления консолидированной финансовой отчетности.**

Консолидированная финансовая отчетность составляется путем упорядоченного прибавления показателей финансовой отчетности дочерних предприятий к аналогичным показателям финансовой отчетности материнского предприятия. Состав и формы финансовой отчетности определены Положениями (стандартами) бухгалтерского учета 1—5.

При составлении консолидированной финансовой отчетности могут не приводиться статьи (строки) форм финансовой отчетности, по которым у группы предприятий отсутствуют показатели (кроме случаев, если такие показатели были в предыдущем отчетном году), и подлежат исключению:

а) балансовая стоимость финансовых инвестиций материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и доля материнского предприятия в каждом дочернем предприятии;

б) сумма внутригрупповых операций и внутригруппового сальдо;

в) сумма нереализованных прибыли и убытков от внутригрупповых операций (кроме убытков, которые не могут быть возмещены).

Материнское предприятие для составления консолидированной финансовой отчетности определяет долю меньшинства в капитале и финансовых результатов дочерних предприятий. Доля меньшинства определяется как произведение процента голосов, не принадлежащих материнскому предприятию, в соответствии с собственным капиталом и чистой прибыли (убытка) дочерних предприятий.

Доля меньшинства отражается в консолидированном балансе отдельно от обязательств и собственного капитала материнского предприятия во вписываемой строке 385 «доля меньшинства». В консолидированном отчете о финансовых результатах доля меньшинства в прибыли (убытке) отражается во вписываемой строке 215 «Доля меньшинства».

Если доля меньшинства в убытках дочернего предприятия превышает долю меньшинства в капитале дочернего предприятия, то на сумму такого превышения и величину последующих убытков, которая относится к доле меньшинства, уменьшается доля материнского предприятия в собственном капитале группы предприятий, за исключением той части, относительно которой меньшинство имеет обязательства и способно покрыть убытки. Если впоследствии в финансовой отчетности дочернего предприятия отражена прибыль, то вся сумма такой прибыли распределяется на долю материнского предприятия до покрытия убытков меньшинства, сумма которых возмещена ранее за счет материнского предприятия.

Если дочерним предприятием выпущены привилегированные акции, по которым накапливается сумма дивидендов и которые находятся во владении за пределами группы, то материнское предприятие рассчитывает свою долю прибыли или убытка после коррегирования на сумму дивидендов по привилегированным акциям дочернего предприятия, независимо от объявления дивидендов.

Стоимость гудвилла или отрицательного гудвилла, которые возникают при консолидации финансовой отчетности материнского предприятия и финансовой отчетности дочерних предприятий, определяется согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 19 «Объединение предприятий» и отражается в консолидированном балансе во вписываемой строке 075 «Гудвилл при консолидации». При этом стоимость отрицательного гудвилла приводится в скобках и вычитается при определении итога раздела «Необоротные активы» Баланса.

Курсовые разницы, которые возникают во время перерасчета показателей финансовой отчетности дочерних предприятий, расположенных за пределами Украины, определяются согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов» и отражаются в консолидированном балансе во вписываемой строке 375 «Накопленная курсовая разница». При этом отрицательная курсовая разница приводится в скобках и вычитается при определении раздела «Собственный капитал» Баланса.

## 2.10 Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства

Приказом Министерства финансов Украины от 25.02.2000 г. № 39 утверждено и зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 14.03.2000 г. под № 161/4382 Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход».

Данное П(С)БУ утверждено во исполнение пункта 3 статьи 11 Закона Украины от 16.07.1999 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине».

Применять упрощенную форму Финансового отчета, утвержденную П(С)БУ 25, могут только те, кто соответствует критериям субъекта малого предпринимательства.

Такие критерии определены Указом Президента Украины от 12.05.1998 г. № 456/98 «О государственной поддержке малого предпринимательства» (далее — Указ № 456) (а Указы Президента имеют силу законов). Согласно этому Указу к таковым относятся субъекты предпринимательства любой организационно-правовой формы и формы собственности, у которых:

* среднеучетная численность работающих за год не превышает 50 человек;
* объем выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не превышает 1 млн. грн.

то есть это те предприятия, которые воспользовались правом применять упрощенное налогообложение (единый налог, торговый спецпатент, единый (фиксированный) налог для сельхозпроизводителей, а также и те, кто захотел остаться на общей системе налогообложения, — главное, чтобы были выдержаны вышеназванные критерии.

Однако не относятся к субъектам малого предпринимательства, согласно Указу № 456, доверительные общества, страховые компании, банки, другие финансовые учреждения, в уставном фонде которых доли, принадлежащие юридическим лицам — участникам и учредителям данных субъектов, не являющихся субъектами малого предпринимательства, не превышают 25 %.

**Баланс.**

В статье «Незавершенное строительство» отражается стоимость незавершенных капитальных инвестиций (включая оборудование для монтажа), осуществляемых для собственных потребностей субъекта малого предпринимательства, а также авансовые платежи для финансирования таких инвестиций.

В статье “Основные средства” приводится стоимость собственных и полученных на условиях финансового лизинга объектов и арендованных целостных государственных имущественных комплексов, отнесенных к составу основных средств, а также стоимость других необоротных материальных активов. В этой статье также приводится стоимость нематериальных активов.

В статье приводятся отдельно первоначальная (переоцененная) и остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов и других необоротных материальных активов, а также начисленная в установленном порядке сумма их износа. В итого баланса включается остаточная стоимость, определяемая как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью указанных необоротных активов и суммой их износа на дату баланса.

В статье “Долгосрочные финансовые инвестиции” отражаются финансовые инвестиции на период более одного года, а также все другие финансовые инвестиции, которые не могут быть свободно реализованы в любое время.

В статье “Другие необоротные активы” приводятся суммы других необоротных активов, которые не могут быть включены в упомянутые выше статьи раздела “Необоротные активы”.

В статье “Производственные запасы” отражается стоимость запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары (кроме инвентарной), строительных материалов и других материалов, предназначенных для использования в ходе нормального операционного цикла, взрослых животных на откорме и в нагуле, птицы, зверей, кроликов, взрослых животных, выбракованных из основного стада для реализации, и молодняка животных. В этой статье также приводятся расходы на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги).

В статье “Готовая продукция” отражается себестоимость изделий на складе, обработка которых завершена и которые прошли испытания, приемку, комплектованы согласно условиям договоров с заказчиками и соответствуют техническим условиям и стандартам. В этой статье приводится также покупная стоимость товаров, приобретенных предприятиями для дальнейшей продажи.

В статье “Дебиторская задолженность за товары, работы, услуги” отражается задолженность покупателей или заказчиков за реализованные им продукцию, товары, работы или услуги, включая обеспеченную векселями задолженность. В итог баланса включается чистая реализованная стоимость, определяемая путем вычета из дебиторской задолженности резерва сомнительных долгов.

В статье “Дебиторская задолженность по расчетам с бюджтеом” отражается признанная дебиторская задолженность казначейских, финансовых и налоговых органов.

В статье “Другая текущая дебиторская задолженность” отражается задолженность дебиторов, не включенная в другие статьи дебиторской задолженности и отражается в составе оборотных активов.

В статье “Текущие финансовые инвестиции” отражаются финансовые инвестиции на срок, не превышающий одного года, которые могут быть свободно реализованы в любой момент (кроме инвестиций, являющихся эквивалентами денежных средств).

В статье “Денежные средства и их эквиваленты” отражаются денежные средства в кассе, на текущих счетах в банках, которые могут быть использованы для текущих операций, а также эквиваленты денежных средств. В этой статье отдельно приводятся денежные средства в национальной и иностранной валюте. Денежные средства, которые нельзя использовать для операций в течение одного года, начиная с даты баланса, или в течение операционного цикла вследствие ограничений, отражаются в составе необоротных активов.

В статье “Другие оборотные активы” приводятся суммы оборотных активов, не включенных в упомянутые выше статьи раздела “Оборотные активы”.

В составе расходов будущих периодов отражаются расходы, имевшие место в течение текущего или предыдущих периодов, но относящиеся к последующим отчетным периодам.

В статье “Уставной капитал” приводится зафиксированная в учредительных документах общая стоимость активов, являющихся взносом собственников (участников) в капитал предприятия.

В статье “Дополнительный капитал” отражается сумма дооценки необоротных активов, стоимость безвозмездно полученных предприятием от других юридических лиц необоротных активов и другие виды дополнительного капитала. Здесь также приводится сумма паевого капитала (паевых взносов) членов потребительского общества, союзов и других организаций.

В статье “Резервный капитал” приводится сумма резервов, созданных в соответствии с действующим законодательств или учредительными документами за счет нераспределенной прибыли предприятия.

В статье “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” отражается сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка. Сумма непокрытого убытка приводится в скобках и вычетается при определении итога собственного капитала.

В статье “Неоплаченный капитал” отражается сумма задолженности собственников (участников) по взносам в уставной капитал. Хозяйственные общества в этой статье также отражают изъятый капитал, то есть фактическую себестоимость долей, выкупленных у своих участников. Суммы по этой статье вычитаются при определении итога собственного капитала.

В составе обеспечения последующих расходов и платежей отражаются суммы обеспечения для возмещения последующих расходов и платежей (на оплату последующих отпусков работникам, выполнение гарантийных обязательств и т.п.), а также остатки поступлений из бюджета в других источников.

В статьях раздела “Долгосрочные обязательства” приводится сумма задолженности предприятия банкам за полученные от них займы, не являющейся текущим обязательством, сумма долгосрочной задолженности предприятия по обязательствам относительно привлечения заемных средств (кроме кредитов банков), на которые начисляются проценты, и по другим долгосрочным обязательствам.

В статье «Краткосрочные кредиты банков» отражается сумма текущих обязательств предприятия перед банками относительно полученных от них краткосрочных займов. Обязательства по кредитам банков приводятся в балансе с учетом надлежащей на конец отчетного периода к уплате суммы процентов за их использование.

В статье «Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам» приводятся суммы обязательств, образовавшихся как долгосрочные, но с даты баланса подлежащие погашению в течение двенадцати месяцев.

В статье «Кредиторская задолженность за товары, работы, услуги» отражается сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за материальные ценности, выполненные работы и полученные услуги, включая задолженность, обеспеченную векселями. В этой статье также отражается задолженность поставщикам за неотфактурованные поставки и расчеты по излишку товарно-материальных ценностей, установленному при их приемке.

В статье «Текущие обязательства по расчетам с бюджетом» отражается задолженность предприятия по всем видам платежей в бюджет, включая сумму налога с работников предприятия.

В статье «Текущие обязательства по расчетам по страхованию» отражается сумма задолженности по отчислениям в Пенсионный фонд Украины, на обязательное социальное страхование, страхование имущества предприятия и индивидуальное страхование его работников.

В статье «Текущие обязательства по расчетам по оплате труда» отражается задолженность по начисленной, но еще не оплаченной сумме оплаты труда, а также по депонированной заработной плате. Задолженность предприятию работников по операциям по оплате труда приводится в статье «Другая текущая дебиторская задолженность».

В статье «Другие текущие обязательства» отражаются суммы обязательств, не включенные в другие статьи, приведенные в разделе «Текущие обязательства», в частности задолженность по полученным авансам, задолженность учредителям в связи с распределением прибыли, задолженность связанным сторонам.

В состав доходов будущих периодов включаются доходы, полученные в течение текущего или предыдущих отчетных периодов, которые относятся к последующим отчетным периодам.

**Отчеты о финансовых результатах.**

В статье «Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) отражается общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ и услуг.

В статье «Непрямые налоги и другие вычеты из дохода» отражается сумма налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и других вычетов из дохода (предоставленные скидки, стоимость возвращенных товаров и другие обязательные сборы).

Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) определяется путем вычета из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) непрямых налогов и других вычетов из дохода.

В статье «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)» отражается производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) и себестоимость реализованных товаров. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) определяется согласно положениям (стандартам) бухгалтерского учета 9 «Запасы», 16 «Расходы».

В статье «Другие операционные доходы» отражаются суммы других доходов от операционной деятельности предприятия, кроме дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг): доход от операционной аренды активов; доход от операционных курсовых разниц; возмещение ранее списанных активов; доход от реализации оборотных активов (кроме финансовых инвестиций) и т.п.

В статье «Другие обычные доходы» отражаются: дивиденды, проценты, доходы от участия в капитале, другие доходы, полученные от финансовых инвестиций, необоротных активов и имущественных комплексов; доход от операционных курсовых разниц; другие доходы, возникающие в процессе обычной деятельности, но не связанные с операционной деятельностью предприятия.

В статье «Другие обычные расходы» отражаются: расходы на уплату процентов и другие расходы предприятия, связанные с привлечение заемного капитала; потери от участия в капитале; себестоимость реализации финансовых инвестиций, необоротных активов, имущественных комплексов; потери от неоперационных курсовых разниц; потери от уценки финансовых инвестиций и необоротных активов; другие расходы, возникающие в процессе обычной деятельности (кроме финансовых расходов), но не связанные с операционной деятельность предприятия.

В статьях «Чрезвычайные расходы» и «Чрезвычайные доходы» отражаются соответственно: потери от чрезвычайных событий (стихийного бедствия, пожаров, техногенных аварий и т.п.), включая затраты на предотвращение возникновения потерь от стихийного бедствия и техногенных аварий; суммы страхового возмещения и покрытия потерь от чрезвычайных ситуаций за счет других источников; доходы или потери от других событий и операций, соответствующих определению чрезвычайных событий.

В статье «налог на прибыль» отражается сумма налога на прибыль. В этой статье приводится также сумма единого налога, плата за специальный торговый патент, а также сумма единого (фиксированного) налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В статье «Чистый финансовый результат» отражается чистая прибыль или чистый убыток. В сводных финансовых отчетах показатели прибыли и убытка приводятся развернуто как сумма соответствующих показателей юридических лиц, финансовая отчетность которых включена в сводный финансовый отчет.

**Исправление ошибок и изменений в финансовом отчете согласно национальным стандартов бухгалтерского учета.**

Приказом Министерства финансов Украины от 28.05.1999 года № 137 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 21.06.1999 года под № 392/ 3685. Данное Положение предусматривает внесение изменений в бухгалтерскую отчетность не только вследствие ошибок прошлых периодов, а также вследствие изменений учетной политики, и кроме этого, в связи с событиями, которые произошли в период между датой, на которую составляется баланс, и датой подписания (утверждения)бухгалтерской отчетности.

Исправление ошибок в бухгалтерской отчетности за прошлые года осуществляется записью по дебиту (или кредиту) счета. «Неразделенные прибыли (убытки)» в корреспонденции со счетами учета имущества, расходов, обязательств по допущению ошибок. Также исправляются и последствия изменений учетной политики.

Последствия изменений учетных оценок отображаются на финансовых результатах за тот период, в котором происходили изменения, а также в последующих периодах влияние этого изменения.

**Изменения в учетной политике.**

Учетная политика может изменяться только, если уставные требования, требования органа, утверждающего положения (стандарты) бухгалтерского учета, или если изменения обеспечат достоверное отражение событий или операций в финансовой отчетности предприятия.

Не считается изменением учетной политики установление учетной политики для:

* событий или операций, отличающихся по содержанию от предыдущих событий или операций;
* событий или операций, не происходивших ранее;

Учетная политики применяется относительно событий и операций с момента их возникновения, за исключением случаев, предусмотренных п.13 настоящего Положения (стандарта).

Влияние изменения учетной политики на события и операции прошлых периодов отражается в отчетности путем:

Корректирования сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года.

Повторного предоставления сравнительной информации относительно предыдущих отчетных периодов.

Если сумму корректирования нераспределенной прибыли на начало отчетного года невозможно определить достоверно, то учетная политика распространяется только на события и операции, происходящие после даты изменений учетной политики.

Если невозможно различить изменение учетной политики и изменений учетных оценок, то это рассматривается и отражается как изменение учетных оценок.

**События после даты баланса**

События после даты баланса могут требовать корректирования определенных статей или раскрытия информации об этих событиях в примечаниях к финансовым отчетам.

События после даты баланса, которые предоставляют дополнительную информацию об определении сумм, связанных с условиями, существовавшими на дату баланса, требуют корректирования соответствующих активов и обязательств. Корректирование активов и обязательств осуществляется путем сторнирования и (или) дополнительных записей в учете отчетного периода, которые отражают уточнение оценки соответствующих статей в результате событий после даты баланса.

События, которые происходят после даты баланса и указывают на условия, возникшие после этой даты, не требуют корректирования статей финансовых отчетов. Такие события следует раскрывать в примечаниях к финансовым отчетам, если отсутствие информации о них повлияет на способность пользователей отчетности делать соответствующие оценки и принимать решения.

Дивиденды за отчетный период, объявленные после даты баланса, следует раскрывать в примечаниях к финансовым отчетам.

Если события после даты баланса свидетельствуют о намерениях предприятия прекратить деятельность или невозможности ее продолжения, то финансовая отчетность составляется без применения принципа непрерывности деятельности.

Ориентировочный перечень событий после даты баланса прилагается.

.

**Ориентировочный перечень событий после даты баланса**

1. События, которые предоставляют дополнительную информацию об обязательствах, имевших место на дату баланса

* 1. Объявление банкротом дебитора предприятия, задолженность которого ранее была признана сомнительной.
  2. Переоценка активов после отчетной даты, свидетельствующая о стойком снижении их стоимости, определенной на дату баланса.
  3. Получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочерних и ассоциированных предприятий, свидетельствующей о стойком снижении стоимости их акций на фондовых биржах.
  4. Продажа запасов, свидетельствующих о необоснованности оценки чистой стоимости их реализации на дату баланса.
  5. Получение от страховой организации материалов об уточнении размера страхового возмещения, переговоры относительно которого велись на отчетную дату.
  6. Выявление ошибок или нарушений законодательства, которые привели к искажению данных финансовой отчетности.

1. События, которые указывают на обстоятельства, возникшие после даты баланса

2.1. Принятие решения относительно реорганизации предприятия.

* 1. Приобретение целостного имущественного комплекса.
  2. Решение о прекращении операций, составляющих значительную часть основной деятельности предприятия.
  3. Уничтожение (потеря) активов предприятия вследствие пожара, аварии, стихийного бедствия или другого чрезвычайного события.
  4. Принятие решения относительно эмиссии ценных бумаг.
  5. Непрогнозируемые изменения индексов цен и валютных курсов.
  6. Заключение контрактов относительно значительных капитальных и финансовых инвестиций.
  7. Принятие законодательных актов, влияющих на деятельность предприятия.
  8. Дивиденды за отчетный период объявлены предприятием после даты баланса.

## 2.11 Основные средства и аренда в международном бухгалтерском учете

В целях отражения учетного подхода к основным средствам представляется международные стандарты, так как национальные стандарты утверждены.

Цель — определение учетного подхода к основным средствам.

Основные вопросы учета основных средств — это выбор времени признания активов, определение их балансовой стоимости и амортизационных отчислений, относящихся к основным средствам, а также подход к уменьшению балансовой стоимости.

Определение основных средств:

Объект основных средств следует определять как актив, когда:

а) существует вероятность того, что в будущем предприятие получит экономические выгоды, связанные с этим активом;

б) стоимость актива для предприятия может быть достоверно оценена.

Оценка основных средств.

Себестоимость — это сумма оплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость иной формы компенсации, данной для приобретения актива на время его приобретения или создания. Применяется для учета при приобретении.

Себестоимость определяется как цена приобретения, включая импортные пошлины и налоги на приобретение и затраты, связанные с приведением актива в рабочее состояние:

* стоимость подготовки строительной площадки;
* первичные затраты на доставку;
* затраты на установку;
* гонорар специалистам (архитекторам и инженерам);

В себестоимость не включают: административные и общие накладные затраты, если они не могут быть непосредственно связаны с приобретением актива или приведением у рабочее состояние. Начальные операционные убытки, понесенные перед достижением активом плановой продуктивности определяются как затраты.

Справедливая стоимость — это сумма, по которой актив можно обменять в операции между знакомыми, заинтересованными и независимыми сторонами. Применяется для учета при обмене. Стоимость основных средств оценивается по справедливой стоимости полученного актива, откорректированного на любую сумму полученных денег (или денежных эквивалентов).

Балансовая стоимость — это сумма, по которой актив включается в баланс после расчета любой суммы накопленной амортизации.

После первоначального признания объекта основных средств как актива учет ведется по себестоимости минус сумма накопленной амортизации.

Балансовая стоимость объекта или группы идентичных объектов основных средств должна периодически пересматриваться.

Ликвидационная стоимость — чистая сумма, которую предприятие ожидает получить за актив после окончания срока его полезной эксплуатации после подсчета ожидаемых затрат на выбытие. Она применяется при подсчете амортизации.

Амортизационная сумма определяется как разница между первоначальной и ликвидационной стоимостью. Ликвидационная стоимость определяется при приобретении и не изменяется при изменении цен. В некоторых случаях она может считаться нулевой.

Оценка после первоначального признания.

Базовый подход: после первоначального признания объекта основных средств как актива его учет должен вестись по себестоимости минус сумма накопленной амортизации.

Альтернативный подход (разрешенный): после начального признания объекта основных средств как актива его учет должен вестись по переоцененной сумме, которая является его справедливой стоимостью на дату переоценки минус сумма накопленной амортизации. Переоценки должны проводиться регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от той, что была признана при применении справедливой стоимости на дату баланса.

Переоценки:

* справедливая стоимость земли и построек, как правило, является их рыночной стоимостью. Определяется при проведении оценочной экспертизы профессиональными оценщиками.
* справедливая стоимость машин и оборудования является их рыночной стоимостью, определенной по экспертной оценке;
* при определении справедливой стоимости объект основных средств оценивается на основе его существующего способа использования;
* частота переоценок зависит от колебаний справедливой стоимости переоценивающихся объектов основных средств. Если справедливая стоимость переоценивающегося существенно отличается от его балансовой стоимости актива, необходимо проводить дальнейшую переоценку;
* если проводится переоценка основных средств, то сумма накопленной амортизации на дату переоценки, является пересчитанной пропорционально изменению балансовой стоимости актива таким образом, что балансовая стоимость актива после переоценки равняется сумме переоценки (этот метод применяется, когда актив переоценивается с помощью индекса его амортизационной обновленной себестоимости) или исключительно из балансовой стоимости актива и чистой суммы, пересчитанной к переоцененной сумме актива (метод используется для построек).
* Если осуществляется переоценка объекта основных средств, весь класс основных средств, к которым принадлежит этот актив, подлежит переоценке. Объекты, входящие в один класс, переоцениваются одновременно.

Класс основных средств — группа активов, одинаковых по характеру и способу использования в деятельности предприятия:

* земля;
* земля и постройки;
* машины и оборудование;
* автомобили;
* мебель и приборы;
* офисное оборудование.

Если балансовая стоимость актива увеличилась а результате переоценки, увеличение отражается на кредите счета капитала «Дооценки», ели балансовая стоимость актива уменьшилась в результате переоценки, уменьшения должно признаваться как затрата. Уменьшение от переоценки отражается непосредственно не дебете счета «Дооценка», если это уменьшение не превышает суммы дооценки. Дооценка, входящая в собственный капитал, может быть перенесена в неразделенную прибыль, когда дооценка реализована. Вся дооценка может быть реализованной при ликвидации или продаже активов.

Амортизация.

Основные средства в процессе эксплуатации амортизируются.

Сумма объекта основных средств должна разделяться на систематичной основе на продолжении его полезной эксплуатации. Амортизационные отчисления должны признаваться как затраты.

Для начисления суммы амортизации используются:

* первоначальная стоимость основных средств;
* ликвидационная стоимость;
* амортизационная сумма;
* срок полезной эксплуатации актива (объем выполненной работы).

При определении полезного срока эксплуатации необходимо учитывать:

* ожидаемой использование актива или физическую мощность актива;
* ожидаемый физический и моральный износ;
* правовые или подобные ограничения;
* политику предприятия в отношении ремонта и обслуживания активов, что также может влиять на срок полезной эксплуатации актива.

МЕТОДЫ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ.

Метод, применяющийся к активу, выбирается на основе ожидаемой экономической выгоды и применяется постоянно. В настоящее время существует четыре метода начисления амортизации:

1. *Метод прямолинейного списания* предусматривает, что экономическая выгода от активов используется на протяжении периода эксплуатации равными суммами.

*Годовая норма амортизации =*

(Себестоимость основных средств» + «Капитализованные затраты» — — «Ликвидационная стоимость») / Срок полезной службы

Таблица 2.3. Пример начисления амортизации по методу прямого списания.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Первоначальная стоимость | Годовая  сумма  амортизации | Накопленный износ | Остаточная  стоимость |
| Дата приобретения | 10 000 | — | — | 10 000 |
| Конец 1-го года | 10 000 | 1 800 | 1 800 | 8 200 |
| Конец 2-го года | 10 000 | 1 800 | 3 600 | 6 400 |
| Конец 3-го года | 10 000 | 1 800 | 5 400 | 4 600 |
| Конец 4-го года | 10 000 | 1 800 | 7 200 | 2 800 |
| Конец 5-го года | 10 000 | 1 800 | 9 000 | 1 000 |

2. *Метод уменьшения остатка* предусматривает, что экономическая выгода от актива больше используется в первые годы ее службы, чем в последующие.

Годовая стоимость амортизации =

= «Балансовая стоимость» х норма (в процентах).

Балансовая стоимость =

«Себестоимость» + «Капитал. затраты» — «Накоп. амортизация».

Норма в процентах – для каждого метода — это норма определения при прямолинейному методу, умноженная на установленный коэффициент.

Таблица 2.4. Пример начисления амортизации по методу уменьшения остатка

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Первоначальная стоимость | Годовая  сумма  амортизации | Накопленный износ | Остаточная  стоимость |
| Дата приобретения | 10 000 | — | — | 10 000 |
| Конец 1-го года | 10 000 | (40% х 10 000) = 4 000 | 4 000 | 6 000 |
| Конец 2-го года | 10 000 | (40% х 6 000) = 2 400 | 6 400 | 3 600 |
| Конец 3-го года | 10 000 | (40% х 3 600) = 1 440 | 7 840 | 2 160 |
| Конец 4-го года | 10 000 | (40% х 2 160) = 864 | 8 704 | 1 296 |
| Конец 5-го года | 10 000 | 296 | 9 000 | 1 000 |

3. *Производственный метод (метод суммы цифр единиц продукции)* — базируется на ожидаемом использовании или продуктивности актива.

Таблица 2.5. Пример начисления амортизации по производственному методу

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Первоначальная стоимость | Годовая  сумма  амортизации | Накопленный износ | Остаточная  стоимость |
| Дата приобретения | 10 000 | — | — | 10 000 |
| Конец 1-го года | 10 000 | 20 000 | 2 000 | 8 000 |
| Конец 2-го года | 10 000 | 30 000 | 5 000 | 5 000 |
| Конец 3-го года | 10 000 | 10 000 | 6 000 | 4 000 |
| Конец 4-го года | 10 000 | 20 000 | 8 000 | 2 000 |
| Конец 5-го года | 10 000 | 10 000 | 9 000 | 1 000 |

4. *Метод суммы чисел*

Таблица 2.6. Пример начисления амортизации по методу суммы чисел

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Первоначальная стоимость | Годовая  сумма  амортизации | Накопленный износ | Остаточная  стоимость |
| Дата приобретения | 10 000 | — | — | 10 000 |
| Конец 1-го года | 10 000 | (5/15 х 9 000) = 3 000 | 3 000 | 7 000 |
| Конец 2-го года | 10 000 | (4/15 х 9 000) = 2 400 | 5 400 | 4 600 |
| Конец 3-го года | 10 000 | (3/15 х 9 000) = 1 800 | 7 200 | 2 800 |
| Конец 4-го года | 10 000 | (2/15 х 9 000) = 1 200 | 8 400 | 1 600 |
| Конец 5-го года | 10 000 | (1/15 х 9 000) = 600 | 9 000 | 1 000 |

Метод амортизации, применяющийся к основным средствам, необходимо периодически пересматривать и, если произошли существенные изменения в ожидаемой форме экономических выгод от этих активов, нужно изменить метод. Если возникает необходимость в изменении метода амортизации, то в бухгалтерском учете оно отображается как изменение в учетной политике, а сумма амортизационных отчислений на текущий и будущий периоды должна быть откорректирована.

Объект основных средств следует исключать из баланса предприятия в случае продажи или когда актив навсегда исключается из использования и никаких экономических выгод от его продажи не ожидается. Прибыли и убытки, возникающие от ликвидации или продажи объектов основных средств, должны определяться как разница между ожидаемой чистой выручкой от продажи и балансовой стоимостью актива, а также отмечаться как доход или убыток в отчете о прибылях и убытках. Основные средства, выбывающие из активного использования и сохраняются для продажи, отражаются по наименьшей из двух стоимостей: балансовой или чистой стоимостью реализации.

**Раскрытие информации об основных средствах.**

* базы оценки, которые применялись для определения балансовой стоимости каждой категории основных средств;
* используемые методы амортизации — используемые сроки полезной эксплуатации или нормы амортизации;
* балансовую стоимость и сумму накопительной амортизации на начало и конец отчетного периода;
* согласование балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающего поступление; выбытие; приобретение в результате объединения компаний; увеличение или уменьшение, возникающие в результате переоценок; уменьшение балансовой стоимости в результате уценок, амортизации; чистая балансовая разница, возникающая при проведении финансовых отчетов зарубежных компаний.

Финансовый отчеты также должны раскрывать:

* наличие и суммы ограничений на права собственности, а также основные средства, переданные под обеспечение обязательств;
* учетную политику в отношении затрат на обновление объектов основных средств;
* сумму затрат на счету основных средств в процессе строительства;
* сумму обязательств, связанных с приобретением основных средств.

Если основные средства указываются по переоцененным суммам, необходимо раскрывать: базу, используемую для переоценки, даты действия переоценки, привлечение независимого оценщика.

Балансовую стоимость каждого класса основных средств, котороая была бы включена в финансовые отчеты в случае отражения активов по себестоимости минус амортизация.

**Оценка основных средств.**

*Первичная стоимость* — это цена приобретения и затраты на доставку, монтаж и введение в эксплуатацию. На протяжении срока эксплуатации основные средства могут переоцениваться. Переоценка производится в случаях, когда балансовая стоимость основных средств существенно отличается от стоимости полезного использования актива. Стоимость полезного использования определяется независимыми экспертами на основании информации производителей, поставщиков основных средств.

Балансовая стоимость увеличивается на сумму капитальных вложений переоценки. Балансовая стоимость определяется как разница между первоначальною стоимостью и суммой износа.

Стоимость основных средств должна систематически распределяться на затраты на протяжении срока полезного их использования.

Используются прямолинейный и ускоренный методы начисления амортизации. Рекомендуется ускоренные методы: метод уменьшенного остатка и метод суммы цифр лет эксплуатации.

В результате ликвидации или продажи объектов основных средств определяются финансовый результат: прибыль и убытки.

**АРЕНДА.**

**Сфера применения.**

Применяется ко всем договорам аренды, по которым арендодатель передает арендатору в обмен на плату или серию платежей право на использование актива на протяжении обусловленного периода времени.

Классификация аренды базируется на том, какой мерою риск и вознаграждение, связанные с правом собственности на арендованный актив, касаются арендодателя или арендатора. Классификация осуществляется в начале срока аренды на основе договора (смысл превалирует над формой).

**Финансовая аренда.**

Риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, передаются арендатору. Аренда признается финансовым лизингом, если выполняется хотя бы одно из следующих условий

* аренда, согласно с условиями которой право владения активом при окончании срока аренды, передается арендодателю;
* аренда, согласно с условиями которой арендатор имеет право выбора приобрести актив по цене, которая, как ожидается, будет ниже справедливой стоимости на тот момент выбора, и достаточной для обоснованной уверенности, на начало аренды, в том, что выбор будет сделан;
* аренда, согласно с условиями которой срок аренды составляет большую часть полезной эксплуатации актива. Право собственности может, в конце концов, передаваться или не передаваться арендатору;
* аренда, согласно с условиями которой текущая стоимость минимальных арендных платежей с начало срока аренды превышает или равняется в основном всей справедливой стоимости арендованного актива, минус субсидии и налоговые льготы арендодателю на этот час. Право собственности может, таким образом, передаваться или не передаваться арендатору;
* арендатор принимает на себя убытки, связанные с отменой аренды;
* прибыль и убытки от колебаний ликвидационной стоимости переходят на арендатора;
* возможна аренда на повторный период по цене ниже рыночной.

**Операционная аренда.**

Передача права собственности осуществляется по договору; все риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, не передаются арендатору. В этом случае:

* актив учитывается арендодателем;
* амортизация начисляется арендодателем;
* доход определяется арендодателем и равняется сумме лизинговых платежей на протяжении срока аренды;
* арендатором определяются затраты, равные сумме лизинговых платежей.

**Учет финансовой аренды.**

Финансовую аренду следует считать в балансе арендатора как актив и обязательства в сумме, равной справедливой стоимости арендованного имущества на начало срока аренды или сегодняшней стоимости минимальных арендных платежей, если она ниже справедливой стоимости.

Арендные платежи следует распределять между финансовыми затратами и уменьшением обязательств. Затраты распределяются на периоды срока аренды таким образом, чтобы обеспечить устойчивую ставку процентов на остаток обязательств в каждом периоде. Политика начислений амортизации арендованных активов должна быть согласованной с политикой собственных активов арендатора.

На начало аренды актив и, соответственно, обязательства по будущим арендным платежам, отображаются в равных суммах. Капитализация начальных прямых затрат, связанных с деятельностью по аренде отображается на увеличении актива. Арендные платежи составляются из финансовых выплат (суммы постоянной процентной ставки на сумму сальдо обязательства по каждому периоду) и уменьшения суммы непогашенного обязательства.

У арендодателя актив, переданный в рамках финансовой аренды, отображается как дебиторская задолженность.

Порядок учета финансовой аренды:

* дебиторская задолженность отображается как чистая инвестиция;
* признание финансового дохода происходит на основе графика, который отображает постоянную ставку дохода на данную инвестицию;
* начальные прямые затраты или признаются сразу как затраты или распределяются пропорционально доходу от аренды на протяжении срока аренды.

**Раскрытие информации о финансовой аренде.**

На каждую дату баланса арендатор должен раскрывать сумму активов, которые являются объектом финансовой аренды. Обязательства, связанные с этими арендными активами, следует отображать отдельно от иных обязательств, с разделением текущих и долгосрочных обязательств в трех периодических зонах:

* не больше 1 года;
* не больше 5 лет;
* больше 5 лет.

Кроме того, арендатор должен рассчитывать сумму использующихся активов и являющихся объектом финансовой аренды по каждому классу основных средств, а также в краткой форме раскрывать суммы будущих платежей и периоды, на протяжении которых они должны будут выплачиваться.

**Раскрытие информации об операционной аренде.**

Арендатор ведет общее описание значимых арендных договоров, проводит арендные и субарендные платежи, признанные как доход за текущий период с выделением минимальных арендных платежей и субарендных платежей. В раскрытие информации об операционной аренде со стороны арендодателя также входит: будущие минимальные выплаты по неанулированной аренде в трех периодических зонах и будущие минимальные субарендные платежи до получения по неанулированным су4барендам на отчетную дате.

Арендодатель раскрывает такую информацию по операционной аренде:

* информация в бухгалтерском балансе по каждому классу активов, включая валовую балансовую стоимость, накопленную амортизацию и накопленные убытки от снижения стоимости;
* информация в отчете о прибыли и убытках по каждому классу актива, включая амортизационные отчисления;
* общее описание значимых арендных договором;
* общие будущие минимальные арендные платежи по неанулированным операционным арендам в трех периодических зонах;
* всех условных арендных платежей, признанных как доход.

В банках Украины учет лизинговых операций ведется согласно Закону Украины «О лизинге», «Инструкции к бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов коммерческих банков Украины», утвержденному постановлением Правления НБУ от 21.04.98 р. № 155 и согласно дополнению к указанной инструкции «Схема бухгалтерских проводок по операциям по учету основных средств и нематериальных активов коммерческих банков» от 22.04.1999 р.

**Основные условия лизинговых операций.**

*Лизинг* — это хозяйственная операция, по которой лизингодатель передает лизингополучателю право пользования активом аз плату и на определенный период времени. При классификации лизинга на финансовый или операционный следует реководиться действующим законодательством Украины. При финансовом и оперативном лизинге основные средства на протяжении срока действия соглашения остаются собственностью лизингодателя.

Условия лизинга определяются лизинговым соглашением согласно с действующим законодательством Украины. График лизинговых платежей по финансовому лизингу приводится в договоре.

*Срок лизинга* — это неизменный срок, на который лизингополучатель составил соглашение на лизинг основных средств. Нужно отметить, что продолжение срока лизинга возможно, и это должно быть оговорено в начале срока лизинга. Кроме того, в начале срока лизинга ставится условие: если лизингополучатель пожелает выкупить основные средства по ожидаемой цене и которая будет ниже рыночной стоимости на день покупки, то минимальные лизинговые платежи должны включать в себя ее плату за выкуп основных средств, полученных в лизинг.

Лизинговая плата включает в себя сумму части стоимости объекта лизинга; сумму, выплачивающуюся как процент за привлеченный кредит для приобретения имущества по договору лизинга; вознаграждение; иные затраты.

Лизинговые платежи должны делиться на процентные платежи по займам и платежи по основной сумме непогашенной задолженности.

## 2.12 Преимущества и недостатки новой финансовой отчетности

Гармонизация национальной системы бухгалтерского учета проводится на основе международных стандартов финансовой отчетности, так как они отображают условия рыночной экономики, имеют международное признание, сформулировались на основе компромисса системы учета, которая применяется в странах с развитой рыночной экономикой, дают возможность большего обеспечения в сравнении с учетно-отчетной информацией , которую представляют украинские и зарубежные хозяйствующие субъекты и структуры. Кроме того, отчетность по таким стандартам позволяет повысить общие потребительские качества для ее пользователей.

В связи с реформой бухгалтерского учета существует и недостаток — отсутствие возможности применения налогового учета. Это связано с тем, что:

1. Способы оценки в бухгалтерском учете, который ведется в соответствии с национальными стандартами (МБП, товары), не соответствуют требованиям Закона о прибыли, что приводит к искажению существующих на сегодняшний день привил ведения налогового учета.

2. Не внесены изменения в Закон о прибыли, а ведь только они могут влиять на значение объекта налогообложения. Также не внесены изменения в подзаконные активы: Порядок ведения учета прироста (уменьшения) балансовой стоимости покупных товаров (кроме активов, подлежащих амортизации, ценных бумаг и деривативов), материалов, сырья (топлива), комплектующих изделий, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции (в том числе МБП, предметов на складах), утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 11.06.1998 г. № 124. Так, в подпункте 8.2.1. Закона о прибыли указано, что категорию малоценных и быстроизнашивающихся предметов устанавливает Кабинет Министров Украины (а не Министерство финансов Украины).

До 01.01.2000 г. состав и стоимость МБП регулировались пунктами 47, 48 Положения № 250. В частности, к МБП относились:

* предметы сроком службы менее одного года, независимо от их стоимости;
* предметы стоимостью до 15 необлагаемых налогом минимумов доходов граждан за единицу по цене приобретения независимо от срока службы (с 02.01.1999 г. — 500 гривень согласно приказу Министерства финансов Украины от 17.12.1998 г. № 258);
* специальная одежда и специальная обувь, а также постельные принадлежности, независимо от их стоимости и срока службы;
* временные сооружения, приспособления и устройства, расходы на возведение которых включаются в себестоимость строительно-монтажных работ;
* другие определенные протоколом 47 Положения № 250 предметы.

Следует отметить, что налоговый учет согласно действующему законодательству ведется пока опираясь на «старый» бухгалтерский учет. Поэтому признаки, относящиеся к определению малоценных и быстроизнашивающихся предметов пп. 47, 48 Положения об организации бухгалтерского учета в Украине, утвержденные постановлением Кабинета Министров Украины от 03.04.1993 г. № 250 забывать нельзя. В налоговом учете стоимость МБП, находящихся на складе предприятия, исключалась из состава валовых расходов на основании Порядка № 124 от 11.06.1998 г. во исполнение пункта 5.9. Закона о прибыли.

С вступлением в силу с 01.01.2000 г. национальных стандартов бухгалтерского учета, утвержденных Министерством финансов Украины, в частности П(С)БУ 9 «Запасы», к которым МБП относятся запасы, которые используются в течение не более одного года или нормального операционного цикла, если он больше одного года: инструменты, хозяйственный инвентарь, специальное оснащение и одежда.

Таким образом, МБП-1999 г. и МБП-2000 г. — «две большие разницы». Теперь к МБП относится только та спецодежда, срок эксплуатации которой меньше года, а к основным фондам или малоценным необоротным активам (решает само предприятие) — срок эксплуатации которой больше года.

В соответствии с пунктом 2.4. Порядка 124 от 11.06.1998 г. в целях пункта 5.9. Закона о прибыли прирост (уменьшение) товаров определяется по покупной стоимости. Согласно П(С)БУ 9 «Запасы» определение термина «покупной стоимости товаров» отсутствует, а в первоначальную стоимость товаров (счет 28) относят, кроме суммы, уплачиваемой согласно договора поставщику, включаются прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, расходы на доработку и повышение качественно технических характеристик запасов (ранее они отражались на счете 44 «Издержки обращения»). И, таким образом, если в целях налогового учета применять стоимость товаров, отраженную на счете 28, то коррегирование валовых расходов согласно пункту 5.9. Закона о прибыли будет происходить не только по материальным расходам, но и по другим затратам, которые включаются в состав валовых расходов по правилу «первого» события.

Следует отметить такой факт, что в большинстве ПБУ содержатся нормы, хорошо знакомые специалистам по предыдущей нормативной базе по бухгалтерскому учету. В то же время они дополнены некоторыми новыми методами оценки (ФИФО, ЛИФО), распределения, составления годовой бухгалтерской отчетности. сохранены национальные традиции относительно утверждения унифицированных форм бухгалтерской отчетности.

Трансформация остатков отчетности формы № 2 «Баланс» производится на предприятии в соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 16.07.1999 г. № 996—XIV на основании Положения (стандарта) бухгалтерского учета 2 «Баланс». Вследствие трансформации Актив и Пассив «Баланса» уменьшается на сумму 49,8 тысяч грн., в том числе: 20 тысяч грн. — незавершенные работы по строительным контрактам; 29,8 тысяч грн. — малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

Согласно П(С)БУ 9 «Запасы» п.3 незавершенные работы по строительным контрактам в состав запасов не включаются, так как нельзя достоверно определить оценку и ожидаемую возможность получения выгоды, а сумма малоценных и быстроизнашивающихся предметов списывается с баланса при передаче со склада в эксплуатацию п. 23.

Таким образом, в результате интеграции происходит изменение не только критерия оценки активов, содержания статей баланса, принципов построения бухгалтерского учета, но оно затрагивает и итоговую сумму Актива и Пассива рулевой отчетности «Баланса».

## 2.13 Отчет о финансовых результатах

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах» утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. № 87, зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 21.06.1999 г. под № 397/3690.

Положение определяет содержание и формат традиционной по названию отчетности о финансовых результатах предприятия. Этот отчет дает возможность пользователям, инвесторам оценить результаты прошлой деятельности предприятия, его прибыльности, способность эффективно использовать ресурсы или степень риска недостижения ожидаемой рентабельной деятельности. Отчет предусматривает предоставление также всех показателей за прошлый отчетный период, но без конкретной методики приведения показателей прошлого периода до условий отчетного периода необходимого сопоставления достичь проблематично.

Финансовые результаты в отчете определяются и отображаются в разрезе обычной и чрезвычайной деятельности. В Свою очередь, доходы, расходы и финансовые результаты от чрезвычайной деятельности сопоставляются на основе этих показателей от основной деятельности и других доходов и расходов и налога на прибыль.

Показатели выручки от реализации продукции, работ, услуг, товаров, налога на добавленную стоимость, акцизный сбор и другие отчисления с доходов по своему содержанию одинакова с предыдущим отчетом формы № 2 «Отчет о финансовых результатах» (строка 010, 015, 020, 025, 030). Свертывание доходов и расходов не допускается. Показатели строк 035, 050, 055, 100, 105, 170, 190, 195, 220, 225 являются расчетными от составления и отчисления предыдущих показателей Отчета о финансовых результатах, о чем даны соответственные разъяснения в пунктах 18, 20, 25, 32, 35, 37 ПБО 3. Показатели этих рядков не являются объектом (продуктом) учета на счетах бухгалтерского учета.

Все другие показатели будут продуктом (оборотами) на счетах с аналогичным названием нового Плана счетов.

Себестоимость реализованной продукции представляет все производственные расходы предприятия, кроме общехозяйственных расходов и расходов на сбыт. Согласно прежнему Плану счетов к показателю себестоимости реализованной продукции включались те расходы, которые отображались на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты», 23 «Вспомогательное производство», 24 «Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования», 25 «Общепроизводственные расходы». Себестоимость реализованной продукции определяется разделением себестоимости готовой продукции на складе и той, которая отгружена. Торговые организации в этой строке отображают покупную стоимость реализованных товаров. Расходы, связанные с организацией общего управления и обслуживания предприятия (общепроизводственные расходы) по Положению (стандарту) бухгалтерского учета 3, включается как расходы периода полностью (без разделения на реализованные и нереализованные) к статье «Административные расходы». Все другие расходы обращения в торговые включаются к статье «Расходы на сбыт». В эту статью промышленные и другие предприятия включают расходы, связанные со сбытом готовой продукции (упаковка, реклама), которые по предыдущему Плану счетов обобщались на счете 43 «Внепроизводственные расходы». Следует отметить, что согласно «старого» Плана счетов информация к статье «Административные расходы» собиралась на счете 25 «общехозяйственные расходы», торговыми организациями — часть оборотов на счете 44 «Расходы обращения». Согласно новому Плану счетов предусмотрены счета «Административные расходы» и «Расходы на сбыт», которые обеспечивают несложное и оперативное получение таких данных.

Второй раздел Отчета о финансовых результатах «Элементы операционных расходов» сохранено и введены для целей статистических расчетов система национальных расчетов и не требует особенных комментариев, так как полностью совпадают с предыдущей отчетностью.

Согласно Положению об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине № 250 от 03.04.1993 г. с изменениями и дополнениями, издержки обращения отражались в запасах формы № 1 «Баланс». Но, так как согласно П(С)БУ 9 «Запасы» п. 23 и критерию определения запасов, П(С)БУ 2 «Баланс» сумма малоценных и быстроизнашивающихся предметов, т.е. запасов не отражается в части II Обратные активы «Баланса», то согласно порядку формирования отчета о финансовых результатах расходы материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов исключается из общей суммы балансовой прибыли. Поэтому, прибыль по новому ведению бухгалтерского учета при формировании отчета о финансовых результатах будет меньше на сумму запасов исключенных в новом отчете части II “Оборотные активы” Баланса”.

## 2.14 Отчет о движении денежных средств

Приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 года № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета « Отчет о движении денежных средств», зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 21.06.1999 года под № 398/3691.

Положение «Отчет о движении денежных средств» предусматривает составление отчета о движении денежных средств в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Как известно, международный стандарт финансовой отчетности 7 предлагает два метода определения объема движения денежных средств от операционной деятельности.

Под прямым методом непосредственно с первичных учетных документов, счетов и регистров бухгалтерского учета набираются обороты по всех основных классах (статьях) поступлений и выбытия (выплат) денежных средств, разницы между ними показывает достаточность и недостаточность денежных средств для деятельности предприятия. Этот метод требует постоянного накопления данных об оборотах (поступление и выбытие) денежных средств по статьям.

Поэтому для стандарта бухгалтерского учета 4 был выбран более простой в применении непрямой метод. По этому методу чистое движение денежных средств от операционной деятельности является результатом коригирования всей суммы прибыли (убытка) предприятия за отчетный период до налогообложения (строка 170 или 175 Отчета о финансовых результатах) на изменения на начало и конец отчетного периода остатка производственных запасов, дебиторской задолженности и кредиторской, которая образовалась по операциям операционной деятельности, доходов и расходов будущих периодов и платежей, а также на обороты неденежных статей (амортизация необоротных активов, курсовые разницы) и другие статьи финансовой отчетности, связанные с движением средств от инвестиционной и финансовой деятельности.

Составление отчета о движении денежных средств непрямым методом построено на максимальном использовании уже подготовленных показателей с Баланса и Отчета о финансовых результатах и минимальной потребности подготовки данных непосредственно из первичных документов, регистров и счетов бухгалтерского учета. Рассмотрим наиболее существенные аспекты составления Отчета о движении денежных средств согласно Положения бухгалтерского учета 4. Прибыль от обычной деятельности до налогообложения в графе «Поступления», а убыток в графе «Расход» строка 010 ор.№3 заполняется на основании данных строки 170 или 175 Отчета о финансовых результатах (ор. №2).

Данные о сумме начисленных к уплате процентов за пользование кредитами банков и другими займами (строка 070), о сумме фактически расходованных денежных средств на оплату процентов за пользование кредитами банков и другими заемными средствами (строка 140), финансовые результаты от перерасчетов статей Баланса, образованных операциями в иностранной валюте (строка 050), уплаченные суммы налога на прибыль можно получить систематизацией соответствующих данных с первичных документов и аналитического учета. Показатели строк 090, 100, 110, 120, 420 Отчета о движении денежных средств получают непосредственно как соответствующие показатели выборки данных с регистров аналитического учета.

Данные о движении денежных средств при осуществлении предприятием инвестиционной и финансовой деятельности заполняют прямым методом путем обобщения необходимых показателей в аналитическом учете.

Методика анализа данных Отчета о движении денежных средств поможет предприятиям лучше прогнозировать денежные потоки, повысить возможность предприятия погасить обязательства перед работниками и кредиторами, уплатить дивиденды и увеличить капитал инвесторов.

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 4 предусматривает раскрытие в примечаниях к финансовой отчетности информации о составе денежных средств, неденежных операций, сумм недоступных к использованию денежных средств, стоимости приобретения или продажи имущественного комплекса, уплотненных или полученных от этого денежных средств и денежных средств, приобретенного или проданного имущественного комплекса.

## 2.15 Отчет о собственном капитале

Положение бухгалтерского учета 5 «Отчет о собственном капитале» предоставляет общую за отчетный год информацию об изменениях уставного капитала, паевого капитала, дополнительного, резервного, неуплаченного и извлеченного капитала, а также о нераспределенной прибыли. Все эти элементы собственного капитала предусматривается учитывать на отдельном синтетическом счете и аналитика на них, а также требования Положения 2 «Баланса», Положения 6 «Исправление ошибок и изменение в финансовых отчетах» и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета позволяет надеяться на транспарентность этого отчета. Дополнительная информация, раскрытие которой в пояснениях к отчету требует Положение 5, освещает назначение и условия использования всех элементов собственного капитала, вопросы эмиссии и дивиденды на предприятия.

# 3 Международные стандарты бухгалтерского учета и национальные стандарты бухгалтерского учета, их сравнительные характеристики

Реформирование бухгалтерского учета в Украине осуществляется на основании действующей законодательной и нормативной баз, которые регламентируют максимальное приближение интеграции ведения бухгалтерского учета в Украине к международным стандартам. Международные стандарты бухгалтерского учета и национальные стандарты бухгалтерского учета имеют сходные и различные стороны. Сходство основано на: принципах учета и отчетности, главных задачах, качественных характеристик, элементах, концепции и поддержки капитала. Различные стороны отражены в таблице 3.1. — Сравнительная характеристика МСБУ и НСБУ. Так как, международные стандарты не доминируют над украинским законодательством, то экономико-правовое состояние и традиции нашей страны продолжают отражаться по указанным вопросам.

Таблица 3.1. **Сравнительная характеристики МСБУ и НСБУ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Базовые вопросы | МСБУ | НСБУ |
| 1 | 2 | 3 |
| Главные пользователи | Инвесторы | Государственные регулирующие органы |
| Надежность | Достоверное отображение реального финансового состояния субъекта и результатов его деятельности | Соблюдение действующих нормативно-правовых документов |
| Определение активов | Активы определяются при условии известности их цены и стоимости или если есть полная уверенность в их поступлении на предприятие | Определение базируется на нормативных документах за соответствующий период |
| 1 | 2 | 3 |
| Осторожность | Подтверждение факта, что доходы или активы не завышены, а обязательства не занижены | Отсутствует механизм реализации |
| Превалирование сущности над формой | События отражаются по экономическому содержанию | Учет ведется в соответствии с содержанием определенных документов |
| Соответствие | Информация релевантная при условии влияния на экономические решения пользователей путем оценки событий | Соответствие определяется исключительно количественными показателями |
| Профессиональные утверждения | Приняты для личных вопросов бухгалтерского учета | Не предусмотрено |

# Выводы

Реформирование бухгалтерского учета в Украине осуществляется согласно Программы реформирования бухгалтерского учета с учетом международных стандартов финансовой отчетности, утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины от 28.10.1998 года № 1706. Министерство финансов Украины утвердило 15 Положений (стандартов) бухгалтерского учета.

В связи с интеграцией бухгалтерского учета на учет с применением международных стандартов отражаются существенные изменения в отчетности и финансовых результатах деятельности. Так, в результате трансформации остатков формы № 3 «Отчет о финансовых результатах» сумма прибыли изменяется в сторону уменьшения, что связано с исключением из прибыли запасов (издержки обращения вычитаются из прибыли) согласно Положения бухгалтерского учета 9 «Запасы» п. 3, 23. Таким образом финансовое состояние предприятия (результаты деятельности) формально не соответствуют предыдущему показателю деятельности. Следует отметить, что согласно новому Плану счетов отражения финансовых результатов подразделено на операционную, финансовою, инвестиционную деятельность.

Существенные изменения в бухгалтерском учете и его методологии следующие:

* в новом Плане счетов бухгалтерского учета отсутствуют счета аналогичные предыдущим счетам 46 «Реализация» и 80 «Прибыли и убытки», доходы и расходы, которые отображались на счете 46 «Реализация», будут учитываться на нескольких отдельных счетах доходов и расходов;
* доходы и расходы на протяжении отчетного периода накапливаются соответственно на счетах классов 7 «Доходы и результаты деятельности» и 9 «Расходы деятельности».Данные синтетического и аналитического учета по этим счетам используются для составления Отчета о финансовых результатах;
* промежуточные отчеты о финансовых результатах (квартальные, полугодовые) составляются по данным счетов определенных классов, а финансовые результаты (прибыли и убытки) могут определяться в промежуточных отчетах оперативно без соответствующих записей на бухгалтерских счетах;
* особенностью определения финансовых результатов является отдельный отчет доходов и расходов основной (операционной) деятельности, другой обычной деятельности (в том числе от финансовых операций) и чрезвычайных событий. Конечный результат от основной деятельности и других ее видов определяется в конце года и отображается в учете заключительными записями на соответствующих субсчетов по счету 79 «Финансовые результаты». На этом счете после заключительных записей сальдируют за отчетный год чистый доход по видам деятельности и расходы на соответствующую деятельность. Поэтому, методология учета доходов, расходов и финансовых результатов принципиально отличается от методологии учета их, которая применялась раньше;
* существенно изменена методология бухгалтерского учета основных средств. С целью упрощения учета основных средств выделен отдельный счет для учета других необоротных материальных активов и внесены существенные изменения в учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
* изменился порядок определения себестоимости готовой продукции (работ, услуг), которую сейчас следует определять как фактическую производственную себестоимость (без общих производственных расходов).

Существенные изменения произошли в порядке определения фактической себестоимости реализованных товаров и в порядке отображения в бухгалтерском учете товарных наценок, которые относятся к реализованным товарам.

Кроме указанных изменений, произойдут и другие существенные изменения в методологии бухгалтерского учета. Например, изменения в синтетическом учете обуславливают значительные изменения в аналитическом учете, особенно в аналитическом учете доходов и расходов.

# Приложение А

**Основные определения**

Статья — элемент финансового отчета, отвечающий критериям, который установлен настоящим Положением (стандартом).

Существенная информация — информация, отсутствие которой может повлиять на решение пользователей финансовой отчетности. Существенность информации определяется соответствующими положениями (стандартами) бухгалтерского учета и руководством предприятия.

Финансовая отчетность — бухгалтерская отчетность, содержащая информацию о финансовом состоянии, результатах деятельности и движения денежных средств предприятия за отчетный период.

Гудвилл — превышение стоимости приобретения над долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицированных активов и обязательств на дату приобретения.

Дата приобретения — дата, на которую контроль за чистыми активами и деятельностью покупаемого предприятия переходи к покупателю.

Дочернее предприятия — предприятие, которое находится под контролем материнского (холдингового) предприятия.

Слияние — объединение предприятий (путем создания нового юридического лица или присоединения предприятий к головному предприятию), в результате которого собственники (акционеры) объединяющихся предприятий будут осуществлять контроль над всеми чистыми активами объединенных предприятий в целях достижения дальнейшего общего распределения рисков и выгод от объединения. При этом ни одна из сторон не может быть определена как покупатель.

Идентифицированные активы и обязательства — приобретенные активы и обязательства, которые на дату приобретения соответствуют критериям признания статей баланса, установленных Положением (стандартом) бухгалтерского учета 2 “Баланс”.

Контроль — решающее влияние на финансовую, хозяйственную и коммерческую политику предприятия в целях получения выгод от его деятельности.

Материнское (холдинговое) предприятие — предприятие, осуществляющее контроль дочерних предприятий.

Немонетарные активы — все активы, кроме денежных средств, из эквивалентов и дебиторской задолженности в фиксированной (или определенной) сумме денег.

Неблагоприятные контракты — контракты, в выполнении которых предприятие не заинтересовано вследствие их убыточности или других причин и готово передать их другим предприятиям.

Отрицательный гудвилл — превышение стоимости доли покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицированных активов и обязательств над стоимостью приобретения на дату приобретения.

Объединение предприятий — объединение отдельных предприятий в результате присоединения одного предприятия к другому или вследствие получения контроля одним предприятием над чистым активами и деятельностью другого предприятия.

Приобретение — объединение предприятий, в результате которого покупатель приобретает контроль над чистыми активами и деятельностью других предприятий в обмен на передачу активов, принятое на себя обязательств или выпуск акций.

Основная деятельность — операции, связанные с производством или реализацией продукции (товаров, работ, услуг), являющиеся главной целью создания предприятия и обеспечивающие основную долю его дохода.

Прибыль — сумма, на которую доходы превышают связанные с ними расходы.

Ассоциируемое предприятие — предприятие, в котором инвестору принадлежит блокировочный (более 25 процентов) пакет акций (голосов) и которое не является дочерним или совместным предприятием инвестора.

Доход — превышение суммы расходов над суммой дохода, для получения которого были осуществлены эти расходы.

Обычная деятельность — какая-либо, основная деятельность предприятия, а также операции, ее обеспечивающие или возникающие вследствие ее проведения.

Метод участия в капитале — метод учета инвестиций, согласно которому балансовая стоимость инвестиций соответственно увеличивается или уменьшается на сумму увеличения или уменьшения доли инвестора в собственном капитале объема инвестирования.

Чрезвычайное событие — событие или операция, которая отличается от обычной деятельности предприятия и не ожидается, что она будет повторяться периодически в каждом последующем отчетном периоде.

Операционная деятельность — основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, не являющиеся инвестиционной или финансовой деятельностью.

Справедливая стоимость — сумма, по которой может быть осуществлен обмен актива или оплата обязательств в результате операции между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами.

Доля меньшинства — часть чистой прибыли (убытка) и чистых активов дочернего предприятия, не принадлежащая материнскому предприятию (прямо или через другие дочерние предприятия).

Чистые активы — активы предприятия за вычетом его обязательств.

Дебиторы — юридические и физические лица, которые в результате прошедших событий задолжали предприятию определенные суммы денежных средств, их эквивалентов ли других активов.

Дебиторская задолженность — сумма задолженности дебиторов предприятию на определенную дату.

Долгосрочная дебиторская задолженность — сумма дебиторской задолженности, которая не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после двенадцати месяцев с даты баланса.

Текущая дебиторская задолженность — сумма дебиторской задолженности, которая возникает в ходе нормального операционного цикла или будет погашена в течение двенадцати месяцев с даты баланса.

Сомнительный долг — текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары, работы, услуги, относительно которой существует неуверенность ее погашения должником.

Чистая реализационная стоимость дебиторской задолженности — сумма текущей дебиторской задолженности за товары, работы, услуги с вычетом резерва сомнительных долгов.

Обязательства — задолженность предприятия, возникшая вследствие прошедших событий, погашение которой, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Эквиваленты денежных средств — краткосрочные высоколиквидные финансовые инвестиции, свободно конвертируемые в определенные суммы денежных средств и характеризуемые незначительным риском изменения стоимости.

Финансовые инвестиции — активы, удерживаемые предприятием в целях увеличения прибыли (процентов, дивидендов и т.п.), роста стоимости капитала или других выгод инвестора.

Текущие обязательства — обязательства, которые будут погашены в течение операционного цикла предприятия или должны быть погашены в течение двенадцати месяцев, начиная с даты баланса.

Необоротные активы — все активы, не являющиеся оборотными.

Операционный цикл — промежуток времени между приобретением запасов для осуществления деятельности и получением средств от реализации произведенной из них продукции или товаров и услуг.

Дата баланса — дата, на которую составлен баланс предприятия. Обычно датой баланса является конец последнего дня отчетного периода.

Учетная оценка — предварительная оценка, которая используется предприятием в целях распределения расходов и доходов между соответствующими отчетными периодами.

Событие после даты баланса — событие, которое происходит между датой баланса и датой утверждения руководством финансовой отчетности, подготовленной к обнародованию, которая повлияла или может повлиять на финансовое состояние, результаты деятельности и движение средств предприятия.

Денежные средства — наличность, средства на счетах в банках и депозиты до востребования.

Группа — материнское (холдинговое) предприятие и его дочерние предприятия.

Эквиваленты денежных средств — краткосрочные высоколиквидные финансовые инвестиции, которые свободно конвертируются в определенные суммы денежных средств и которые характеризуются незначительным риском изменения их стоимости.

Неденежные операции — операции, не требующие использования денежных средств и их эквивалентности.

Инвестиционная деятельность— приобретение и реализация тех необоротных активов, а также тех финансовых инвестиций, которые не являются составной частью эквивалентов денежных средств.

Операционная деятельность — основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью.

Движение денежных средств — поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов.

Финансовая деятельность — деятельность, приводящая к изменениям размера и состава собственного и заемного капитала предприятия.

**Список ссылок**

1. Закон Украины от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине».
2. Приказ Министерства финансов Украины от 31.11.99 г. № 291, зарегистрированный в Министерстве юстиции Украины 21.12.99.г. № 892/4185.
3. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291, зарегистрированным в Министерстве Юстиции Украины 21.12.99 г. № 892/4185.
4. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291, зарегистрированным в Министерстве Юстиции Украины 21.12.99 г. № 892/4185.
5. Инструкция № 291 — Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291.
6. П(С)БУ 9 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 20.10.99 г. № 246.
7. Положение № 250 — Положение об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине, утвержденная постановлением Кабинетом Министров Украины от 03.04.93 г. № 250, с изменениями и дополнениями.
8. Порядок № 124 — Порядок ведения учета прироста (уменьшения) балансовой стоимости покупных товаров (кроме активов, подлежащих амортизации, ценных бумаг и деривативов), материалов, сырья (топлива), комплектующих изделий и полуфабрикатов на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции (в том числе малоценных предметов на сладах), утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 11.06.98 г. № 124.
9. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправления ошибок и изменения в финансовых отчетах», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 28.05.99 г. № 137, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 21.06.99 г. № 392/3685.
10. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 19 «Объединение предприятий», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 07.07.99 г. № 163, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 23.07.99 г. № 499/3792.
11. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции Закона Украины от 22.05.97 г. № 283/97-ВР, с изменениями и дополнениями.
12. Инструкция по бухгалтерскому учету балансовой стоимости орупп основных фондов, утвержденная приказом Министерства финансов Украины от 24.07.97 г. № 159, с изменениями и дополнениями.
13. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. — М.: 1995, 86 с.
14. Бирюкова И.К., Кодрянский Л.В. Бухгалтерский учет в Украине. — К.: «Знание», 1998, 406 с.
15. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / Під ред. М.В. Кутельного — К.: 1999, 224 с.
16. Задорожний З.В. Бухгалтерський облік: Практичний посібник / З.В. Задорожний, Л.Д. Крупка, Р.О. Мельник. — К.: ІЗМН МОУ, 1996, 414 с.
17. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. — М.: Инфра-М, 1997, 386 с.
18. Кущик А.П. Международные системы учета и отчетности. — Запорожье, 1996, 84 с.
19. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями. — К.: 1993, 95 с.
20. Национальные стандарты бухгалтерского учета: Нормативная база. — Х.: «Фактор, 1999, 100 с.
21. Положения (стандарты) бухгалтерского учета: Сб. Законодательных и нормативных актов. — Запорожье, Полиграф, 1999, 44 с.
22. Система бухгалтерского учета: Сб. Законодательных и нормативных актов / Сост. АФ «Мираж». — Запорожье, Полиграф, 160 с.
23. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: Учебное пособие. — М.: Аудиторская фирма «ЦБА», 1998, 284 с.
24. Церетели Л.Г. Бухгалтерский учет в проводках и примерах: Метод. Пособие. — Запорожье, Полиграф, 1999.