**ФОРМА: ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ**

**Справочно.** Графы баланса для контрольных соотношений:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | На \_\_\_\_\_\_\_  20 \_\_ г. | На 31 декабря  20 \_\_ г. | На 31 декабря  20\_\_ г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |

**1. Нематериальные активы и расходы на НИОКР**

*Показатель «первоначальная стоимость»*:

- фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету (раздел II ПБУ 14/2007);

- по нематериальным активам, которые переоценивались, - текущая рыночная стоимость (раздел III ПБУ 14/2007).

Под *текущей рыночной стоимостью* нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость НМА может быть определена на основе экспертной оценки (п.13 ПБУ 14/2007).

Переоценка по **группам** однородных НМА производится по текущей рыночной стоимости, определяемой **исключительно по данным активного рынка** указанных НМА (п.17 ПБУ 14/2007).

Согласно МСФО 38 **активный рынок** – это рынок, на котором действуют одновременно 3 условия:

-обращающиеся на рынке товары являются одинаковыми;

- желающие совершить сделку покупатели и продавцы обычно могут быть найдены в любое время;

-информация о ценах является публичной.

Переоценка НМА производится путем пересчета **их остаточной** стоимости (п.19 ПБУ 14/2007).

**1.1. Наличие и движение нематериальных активов**

*Показатель «убытки от обесценения нематериальных активов»*:

**фактическая (первоначальная) стоимость** нематериального актива (НМА) может изменяться в случаях его обесценения (п.16 ПБУ 14/2007).

Проверка на обесценение НМА может осуществляться в соответствии с МСФО (п.22 ПБУ 14/2007).

Согласно п.п. 8 и 9 МСФО 36 при наличии признаков обесценения НМА организация на каждую отчетную дату обязана произвести оценку возмещаемой стоимости актива. Исключение составляют нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы, НМА, еще не введенные в эксплуатацию, а также гудвилл (который в результате принятия МСФО 3 «Объединения бизнеса» не должен амортизироваться, а должен тестироваться на обесценение). Для них тест проводится ежегодно в любое время года (не обязательно на отчетную дату).

[*Примечание:* согласно ПБУ 14/2007 изменение стоимости НМА в результате его обесценения – это право, а не обязанность организации.]

Возмещаемая сумма определяется как наибольшая из двух величин:

- справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу (СС);

- ценность использования актива (ЦИ).

МСФО 36 приводит некоторые примеры признаков обесценения. Это могут быть как внешние факторы (изменение рыночной ставки процента, значительные сдвиги в технологии, в экономике или в законодательной сфере), так и внутренние (реорганизация предприятия, моральное устаревание или физическое повреждение активов).

В МСФО 38 есть два метода учета нематериальных активов.

1. Основной метод (учет по первоначальной стоимости). После первоначального признания нематериальный актив учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

2. Альтернативный метод (учет по переоцененной стоимости). После первоначального признания нематериальный актив учитывается по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) за вычетом амортизации и накопленных убытков от обесценения. При этом справедливая стоимость должна определяться по данным активного рынка.

В МСФО 38 нет такого понятия, как текущая рыночная стоимость, - есть понятие справедливой стоимости. Под **справедливой стоимостью** понимается та сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

В МСФО 38 приводятся виды активов, по которым существует активный рынок. Например, разрешения на перевозку пассажиров, на рыбную ловлю, производственные квоты. По уникальным объектам (права на музыкальные произведения и кинофильмы, патенты, товарные знаки и т.п.) активного рынка не может быть.

**Контрольные соотношения раздел 1.1 Пояснений:**

стр. 1 (гр.3 + гр.4) = стр. 1110 гр.5 баланса

стр. 1 (гр.12 + гр.13) = стр. 1110 гр.4 баланса

стр. 2 (гр.3 + гр.4) = стр. 1110 гр.6 баланса

стр. 2 (гр.12 + гр.13) = стр. 1110 гр.5 баланса

**Проводки** (показатели заполнены для примера 1):

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | |
| поступило | выбыло | |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация и убытки от обесценения | первоначальная стоимость | накопленная амортизация и убытки от обесценения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Нематериальные активы - всего |  | начальное Дт сальдо 04 | начальное Кт сальдо 05 | Дт 04 Кт 08.5 | Дт 91-2 Кт 04;  Дт 05 Кт 04 | Дт 05 Кт 04 |
| за 2011г. | 1 100 000 | (480 000) | 70 000 | (150 000) | 130 000 |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Изменения за период | | | | На конец периода | |
| начислено амортизации | убыток от обесценения | переоценка | |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация и убытки от обесценения | первоначальная стоимость | накопленная амортизация и убытки от обесценения |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| Дт 20, 26, 44 … Кт 05 | Дт 91-2 Кт 05 | Дт 04 Кт 83;  Дт 91-2 Кт 04;  Дт 05 Кт 04 | Дт 05 Кт 04 | конечное Дт сальдо 04 | конечное Кт сальдо 05 |
| (170 000) | (30 000) | (45 000) | 100 000 | 975 000 | (450 000) |

**Соотношения в таблице 1.1:**

гр.12 = гр.3 + гр.5 + (гр.6) + гр.10 (если дооценка > уценки)

гр.12 = гр.3 + гр.5 + (гр.6) + (гр.10) (если дооценка < уценки)

(гр.13) = (гр.4) + гр.7 + (гр.8) + (гр.9) + гр.11

**1.4. Наличие и движение результатов НИОКР**

**Контрольные соотношения раздел 1.4 Пояснений:**

стр. 1 гр.3 + (стр.1 гр.4) = стр. 1120 гр.5 баланса

стр. 1 гр.9 + (стр.1 гр.10) = стр. 1120 гр.4 баланса

стр. 2 гр.3 + (стр.2 гр.4) = стр. 1120 гр.6 баланса

стр. 2 гр.9 + (стр.2 гр.10) = стр. 1120 гр.5 баланса

**Проводки** (показатели заполнены для примера 2):

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | |
| поступило | выбыло | |
| первоначальная стоимость | часть стоимости, списанной на расходы | первоначальная стоимость | часть стоимости, списанной на расходы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Нематериальные активы - всего |  | начальное Дт сальдо 04, субсчет «НИОКТР по первоначальной стоимости» | начальное Кт сальдо 04, субсчет «Списание стоимости НИОКТР» | Дт 04, субсчет «НИОКТР по первоначальной стоимости» Кт 08.8 | Дт 91-2 Кт 04, субсчет  «НИОКТР по первоначальной стоимости» | Дт 04, субсчет «Списание стоимости НИОКТР» Кт 91-1 |
| за 2011г. | 800 000 | (400 000) | 900 000 | (200 000) | 190 000 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Изменения за период | На конец периода | |
| часть стоимости, списанной на расходы | первоначальная стоимость | часть стоимости, списанной на расходы |
| 8 | 9 | 10 |
| Дт 20, 26, 44 …  Кт 04, субсчет «Списание стоимости НИОКТР» | конечное Дт сальдо 04, субсчет «НИОКТР по первоначальной стоимости» | конечное Кт сальдо 04, субсчет «Списание стоимости НИОКТР» |
| (350 000) | 1 500 000 | (560 000) |

**Соотношения в таблице 1.4:**

гр.9 = гр.3 + гр.5 + (гр.6)

(гр.10) = (гр.4) + гр.7 + (гр.8)

**1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов**

В бухгалтерском балансе указанные показатели в случае их существенности должны быть расшифрованы, например, по строке 1170 «Прочие внеоборотные активы» как «в том числе».

В случае несущественности эти показатели отражаются по строке 1170 общей суммой с расшифровкой в Пояснениях.

**Проводки:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | Изменения за период | | | На конец периода |
| затраты за период | списано затрат как не давших положительного результата | принято к учету в качестве нематериальных активов или НИОКР |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Затраты по незаконченным исследованиям и разработкам | за 20\_г. | Начальное Дт сальдо 08.8 | Дт 08.8  Кт 02, 05, 10, 60, 70, 69, 76… | Дт 91-2 Кт 08.8 | Дт 04, субсчет «НИОКТР»  Кт 08.8 | Конечное Дт сальдо 08.8 |
| за 20\_г. |
| Незаконченные операции по приобретению нематериальных активов | за 20\_г. | Начальное Дт сальдо 08.5 | Дт 08.5  Кт 02, 05, 10, 60, 70, 69, 76… | х | Дт 04, субсчет «НМА»  Кт 08.5 | Конченое Дт сальдо 08.5 |
| за 20\_г. |

**Соотношения:**

гр.7 = гр.3 + гр.4 + (гр.5) + (гр.6)

**2. Основные средства**

**2.1. Наличие и движение основных средств**

**Контрольные соотношения раздел 2.1 Пояснений, показатель «Основные средства»:**

1) для случаев, когда по строке 1130 не отражается «Незавершенное строительство" (субсчет 08.3):

стр. 1 гр.3 + (стр.1 гр.4) = стр. 1130 гр.5 баланса

стр. 1 гр.11 + (стр.1 гр.12) = стр. 1130 гр.4 баланса

стр. 2 гр.3 + (стр.2 гр.4) = стр. 1130 гр.6 баланса

стр. 2 гр.11 + (стр.2 гр.12) = стр. 1130 гр.5 баланса

2) для случаев, когда по строке 1130 отражается «Незавершенное строительство" (НЗС):

стр. 1 гр.3 + (стр.1 гр.4) = [стр.1130 гр.5 – вписываемая строка «в т.ч. НЗС»] баланса

стр.1 гр.11 + (стр.1 гр.12) = [стр.1130 гр.4 – вписываемая строка «в т.ч. НЗС»] баланса

стр. 2 гр.3 + (стр.2 гр.4) = [стр.1130 гр.6 – вписываемая строка «в т.ч. НЗС»] баланса

стр. 2 гр.11 + (стр.2 гр.12) = [стр.1130 гр.5 – вписываемая строка «в т.ч. НЗС»] баланса

**Проводки:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На начало года | | Изменения за период | | |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация | поступило | выбыло объектов | |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация |
| 1 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Основные средства | начальное Дт сальдо 01 | Начальное Кт сальдо 02 | Дт 01 Кт 08.1, 2, 3, 4 | Дт 91-1 Кт 01 и Дт 02 Кт 01  (или Дт 01, субсчет «Выбытие ОС» Кт 01) | Дт 02 Кт 01  (или Дт 02 Кт 01, субсчет «Выбытие ОС») |
| Изменения за период | | | На конец периода | |
| начислено амортизации | переоценка | | первоначальная стоимость | накопленная амортизация |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| Дт 20, 23, 25, 26, 44, … Кт 02 | Дт 01 Кт 83 -дооценка  Дт 91-2 Кт 01 - уценка | Дт 83 Кт 02 – дооценка  Дт 02 Кт 91-1 - уценка | конечное Дт сальдо 01 | конечное Кт сальдо 02 |

**Соотношения:**

гр.11 = гр.3 + гр.5 + (гр.6) + гр.9 (если дооценка > уценки)

гр.11 = гр.3 + гр.5 + (гр.6) + (гр.9) (если дооценка < уценки)

(гр.12) = гр.4 + гр.7 + (гр.8) + (гр.10) (если дооценка > уценки)

(гр.12) = гр.4 + гр.7 + (гр.8) + гр.10 (если дооценка < уценки)

**Контрольные соотношения раздел 2.1. Пояснений, показатель «Доходные вложения в материальные ценности»:**

стр. 3 гр.3 + (стр.1 гр.4) = стр. 1140 гр.5 баланса

стр. 3 гр.11 + (стр.1 гр.12) = стр. 1140 гр.4 баланса

стр. 4 гр.3 + (стр.2 гр.4) = стр. 1140 гр.6 баланса

стр. 4 гр.11 + (стр.2 гр.12) = стр. 1140 гр.5 баланса

**2.2. Незавершенные капитальные вложения**

**Градостроительный кодекс РФ от 29.12.2004 № 190-ФЗ** (извлечение):

13) строительство - создание зданий, строений, сооружений (в том числе на месте сносимых объектов капитального строительства);

14) реконструкция объектов капительного строительства (за исключением линейных объектов) - изменение параметров объекта капитального строительства, его частей (высоты, количества этажей, площади, объема), в том числе надстройка, перестройка, расширение объекта капитального строительства, а также замена и (или) восстановление несущих строительных конструкций объекта капитального строительства, за исключением замены отдельных элементов таких конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и (или) восстановления указанных элементов;

14.1) реконструкция линейных объектов - изменение параметров линейных объектов или их участков (частей), которое влечет за собой изменение класса, категории и (или) первоначально установленных показателей функционирования таких объектов (мощности, грузоподъемности и других) или при котором требуется изменение границ полос отвода и (или) охранных зон таких объектов.

**ПБУ 6/01:**

27. Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в **результате модернизации и реконструкции** улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

**Контрольные соотношения раздел 2.2. Пояснений:**

стр.1 гр.3 = [вписываемая строка «в т.ч. НЗС» по стр.1130 гр.5 + вписываемые строки «в т.ч. незаконченные операции по приобретению, модернизации, реконструкции, достройке, дооборудованию основных средств» стр.1170 гр.5] баланса

стр.1 гр.7 = [вписываемая строка «в т.ч. НЗС» по стр.1130 гр.4 + вписываемые строки «в т.ч. незаконченные операции по приобретению, модернизации, реконструкции, достройке, дооборудованию основных средств» стр.1170 гр.4] баланса

стр.2 гр.3 = [вписываемая строка «в т.ч. НЗС» по стр.1130 гр.6 + вписываемые строки «в т.ч. незаконченные операции по приобретению, модернизации, реконструкции, достройке, дооборудованию основных средств» стр.1170 гр.6] баланса

стр.1 гр.7 = [вписываемая строка «в т.ч. НЗС» по стр.1130 гр.5 + вписываемые строки «в т.ч. незаконченные операции по приобретению, модернизации, реконструкции, достройке, дооборудованию основных средств» стр.1170 гр.5] баланса

**Проводки:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | Изменения за период | | | На конец периода |
| затраты за период | списано | принято к учету в качестве основных средств или увеличена стоимость |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств | за 20\_г. | начальное Дт сальдо 08.3 и 08.1, 2, 4 | Дт 08.1, 2, 3, 4 Кт 02, 10, 60, 70, 69, 76… | Дт 91-2 Кт 08 | Дт 01 Кт 08.1, 2, 3, 4 | конечное Дт сальдо 08.3 и 08.1, 2, 4 |
| за 20\_г. |

**Соотношения:**

гр. 7 = гр.3 + гр.4 + (гр.5) + (гр.6)

**2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации**

Комментарии, проводки

**2.4. Иное использование основных средств**

Комментарии, проводки

**3. Финансовые вложения**

**3.1. Наличие и движение финансовых вложений**

**Проект приказа Минфина РФ «О внесении изменений в формы бухгалтерской отчетности организаций»:**

предусмотрено в разделе II «Оборотные активы» бухгалтерского баланса изменение наименования показателей следующих строк -

стр.1240 «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)»

стр.1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты».

**ПБУ 23/2011:**

денежные эквиваленты – высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

**Контрольные соотношения раздел 3.1 Пояснений:**

стр. 1 (гр.3 + гр.4) = стр. 1150 гр.5 баланса

стр. 1 (гр.10 + гр.11) = стр. 1150 гр.4 баланса

стр. 2 (гр.3 + гр.4) = стр. 1150 гр.6 баланса

стр. 2 (гр.10 + гр.11) = стр. 1150 гр.5 баланса

стр. 3 (гр.3 + гр.4) = стр. 1240 гр.5 баланса

стр. 3 (гр.10 + гр.11) = стр. 1240 гр.4 баланса

стр. 4 (гр.3 + гр.4) = стр. 1240 гр.6 баланса

стр. 4 (гр.10 + гр.11) = стр. 1240 гр.5 баланса

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| графа | Наименование показателя | | Период | | На начало года | | | | | Изменения за период |
| первоначальная стоимость | | накопленная корректировка | | | поступило |
| 1 | | 2 | | 3 | | 4 | | | 5 |
| 1 | Долгосрочные - всего | | за 20\_\_ г. | | начальное Дт сальдо по:  субсчетам 58.3, 4, 5, 55.3, 73.1;  аналитическому счету «Первоначальная стоимость» к субсчетам 58.1, 2;  счету 81, субсчет «Собственные акции/паи, выкупленные для перепродажи»1) | | начальное Кт сальдо по счету 59;  начальное сальдо (Дт или Кт) по аналитическим счетам «Корректировка стоимости ЦБ до номинала», «Корректировка стоимости ЦБ до текущей рыночной стоимости» к субсчетам 58.1, 2 | | | Дт 58.1, 2, аналитический счет «Первоначальная стоимость» Кт 76;  Дт 58.3, 73.1 Кт 51, 52, 50;  Дт 58.4 Кт 01, 10, 16, 41, 43, 50, 51…;  Дт 58.5 Кт 76;  Дт 811) Кт 73, 75.1, 76 и  Дт 81 Кт 91.12) или Дт 91.2 Кт 813) |
| 2 | за 20\_\_ г. | |
| 3 | Краткосрочные – всего | | за 20\_\_ г. | |
| 4 | за 20\_\_ г. | |
| Изменения за период | | | | | | | | На конец периода | | |
| выбыло (погашено) | | | | начисление процентов (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной) | | текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения) | | первоначальная стоимость | накопленная корректировка | |
| первоначальная стоимость | | накопленная корректировка | |
| 6 | | 7 | | 8 | | 9 | | 10 | 11 | |
| Дт 91.2 Кт 58.5;  Дт 91.2 Кт 58.1, 2, аналитический счет «Первоначальная стоимость»;  Дт 51 Кт 55.3;  Дт 50, 51, 52 Кт 58.3, 73.1;  Дт 01, 10, 16, 41, 43, 51… Кт 58.4;  Дт 91.2 Кт 58.4 (если сумма вклада больше полученного имущества);  Дт 58.4 Кт 91.1 (если сумма вклада меньше полученного имущества);  Дт 73, 75.1, 76 Кт 811) и Дт 81 Кт 91.14) или Дт 91.2 Кт 815) | | Дт 59 Кт 91-1;  Дт 58.1, 58.2, аналитические счета счетам «Корректировка стоимости ЦБ до номинала», «Корректировка стоимости ЦБ до текущей рыночной стоимости»  Кт 91-1 | | Дт 58.1,2, аналитический счет «Корректировка стоимости ЦБ до номинала»  Кт 91-1;  Дт 91-2 Кт 58.1,2, аналитический счет «Корректировка стоимости ЦБ до номинала» | | Дт 58.1,2, аналитический счет «Корректировка стоимости ЦБ до текущей рыночной стоимости» Кт 91-1;  Дт 91-2 Кт 58.1,2, аналитический счет «Корректировка стоимости ЦБ до текущей рыночной стоимости»;  Дт 91-2 Кт 59 (создание резерва);  Дт 59 Кт 91-1 (восстановление резерва) | | конечное Дт сальдо по:  субсчетам 58.3, 4, 5, 55.3, 73.1;  аналитическому счету «Первоначальная стоимость» к субсчетам 58.1, 2;  счету 81, субсчет «Собственные акции/паи, выкупленные для перепродажи»1) | конечное Кт сальдо по счету 59;  конечное сальдо (Дт или Кт) по аналитическим счетам «Корректировка стоимости ЦБ до номинала», «Корректировка стоимости ЦБ до текущей рыночной стоимости» к субсчетам 58.1, 2 | |

1)*Примечание.* Собственные акции (паи), выкупленные у акционеров (участников) **с целью перепродажи**, отражаются в составе финансовых вложений в случае, когда предполагается получить прибыль от перепродажи, при условии, что такое отражение в бухгалтерской отчетности выкупленных акций (долей) предусмотрено бухгалтерской учетной политикой организации (основание – п.20 ПБУ 4/99).

2)*Примечание.* Превышение номинальной стоимости акций (долей, паев) над фактическими затратами общества на выкуп.

3)*Примечание.* Превышение фактических затрат общества на выкуп акций (долей, паев) над их номинальной стоимостью.

4)*Примечание*. Превышение продажной стоимости акций (долей, паев) над стоимостью, по которой эти акции (доли, паи) учитывались (по фактическим затратам на выкуп).

5)*Примечание*. Превышение стоимости, по которой акции (доли, паи) учитывались (по фактическим затратам на выкуп) над их продажной стоимостью.

**Соотношения:**

гр. 10 = гр. 3+ гр.5 + (гр.6)

гр. 11 = гр.4 + гр.7 + гр.8 + гр.9

**3.2. Иное использование финансовых вложений**

**Информация Минфина РФ от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011:**

11. Если организация **передала в залог** имущество, то в отношении такого имущества раскрываются: факт передачи имущества; вид переданного имущества; установленные ограничения использования переданного имущества; возможности использования переданного имущества данной организацией для ведения обычной деятельности.

12. В составе информации об имуществе, преданном в залог, раскрывается также его стоимость, отраженная в бухгалтерском балансе.

17. Если организация получила в залог имущество, то в отношении такого имущества раскрывается: факт получения имущества; стоимость обеспеченного данным имуществом актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе организации; вид полученного имущества; договорная стоимость полученного имущества; права и возможности использования полученного имущества данной организацией.

18. В составе информации об имуществе, **полученном в залог**, раскрывается (если возможно) также его справедливая стоимость, определяемая организацией в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

**ПБУ 19/02:**

42. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;

стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи).

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование показателя | Комментарий |
| Финансовые вложения, находящиеся в залоге | Забалансовый счет 009 (обеспечения выданные) в части финансовых вложений в залоге |
| Финансовые вложения, переданные третьим лицам (кроме продажи) | В доверительное управление  В совместную деятельность |
| Иное использование финансовых вложений |  |

**4. Запасы**

**4.1. Наличие и движение запасов**

**МСФО 2 «Запасы»:**

(п.37) Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция.

**Проект ПБУ «Учет запасов»:**

**2.** В бухгалтерском учете в качестве запасов признаются активы:

а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;

б) находящиеся в процессе производства для последующей продажи (выполнения

работ, оказания услуг) в ходе обычной деятельности организации;

в) имеющиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в

процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг в ходе

обычной деятельности организации;

**3.** К запасам в частности относятся:

а) активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве

продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

б) готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности

организации (конечный результат производственного цикла, изделия,

законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные

характеристики которых соответствуют условиям их продажи или иным

требованиям);

в) товары, приобретенные или полученные от других юридических или

физических лиц, и предназначенные для перепродажи в ходе обычной

деятельности;

г) продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных

технологическим процессом, полуфабрикаты собственного производства, а

также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую

приемку;

д) понесенные затраты на оказание услуг (выполнение работ), в отношении

которых организация еще не признала соответствующую выручку;

е) объекты интеллектуальной собственности, которые приобретаются или

создаются для целей продажи;

ж) объекты недвижимого имущества, приобретенные для перепродажи, или

строящиеся для целей продажи в ходе обычной деятельности организации.

**32.** Запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их

*классификацией (распределением по группам, видам) исходя из стадии участия в*

*производственном цикле организации.*

**33.** В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как

минимум, следующая информация:

а) способы первоначальной оценки запасов по их группам (видам);

б) последствия изменений способов первоначальной оценки запасов по сравнению

с предыдущим отчетным периодом;

в) себестоимость и сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало

и конец отчетного периода по группам (видам) запасов;

г) себестоимость запасов, признанных в отчетном периоде по группам (видам)

запасов;

д) стоимость запасов, признанных в составе расходов по обычным видам

деятельности за отчетный период по группам (видам) запасов;

е) сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи, признанная в составе

расходов по обычным видам деятельности за отчетный период;

ж) сумма восстановления (уменьшения расходов по обычным видам деятельности)

ранее признанной уценки запасов до чистой стоимости продажи за отчетный

период и раскрытие причин, которые привели к восстановлению ранее

признанной уценки запасов.

з) *оборот между группами (видами) запасов за период по группам (видам) запасов*;

и) стоимость приобретенных запасов, остающихся не оплаченными на отчетную дату, а также стоимость запасов, находящихся в залоге по договору.

**Контрольные соотношения раздел 4.1. Пояснений:**

стр. 1 (гр.3 + гр.4) = стр. 1210 гр.5 баланса

стр. 1 (гр.10 + гр.11) = стр. 1210 гр.4 баланса

стр. 2 (гр.3 + гр.4) = стр. 1210 гр.6 баланса

стр. 2 (гр.10 + гр.11) = стр. 1210 гр.5 баланса

**Соотношения в таблице:**

гр.10 = гр.3 + гр.5 + (гр.6) + гр.9

(гр.11) = (гр.4) + гр.7 + гр.8

**Проводки:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| графа | Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период |
| себестоимость | величина резерва под снижение стоимости | поступления и затраты5) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Запасы - всего | за 20\_\_\_г. | начальное Дт сальдо по счетам 10, 11, 20, 21, 231), 28, 291),41, 43, 45;  + Дт сальдо 15 (на материальные ценности в пути)  + Дт сальдо 16  - Кт сальдо 16  - Кт сальдо 42;  начальное сальдо2)  Дт 44, 97 | начальное Кт сальдо по счету 14 | Дт 10, 11, 15, 41 Кт 19, 58.4, 60, 76, 79;  Дт 10 Кт 15;  **Дт 10, 11, 41 Кт 23, 29, 41, 43**;  Дт 41 Кт 42;  Дт 16 Кт 15, Дт 15 Кт 16;  **Дт 21 Кт 20, 23, 29**;  **Дт 28 Кт 20, 23, 29**;  **Дт 43 Кт 20, 23, 29**;  Дт 43 Кт 40;  **Дт 45 Кт 10, 11, 16, 41, 43**;  **Дт 20, 23, 29 Кт 10, 16, 20, 21, 23, 25, 28, 29, 41, 43**;  Дт 20, 23, 25, 29 Кт 02, 05, 70, 69, 60, 76, 71, 97… |
| 2 | за 20\_\_\_г. |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Изменения за период | | | | На конец периода | |
| выбыло | | убытков от снижения стоимости4) | оборот запасов между их группами (видами)3) | себестоимость | величина резерва под снижение стоимости |
| себестоимость5) | резерв под снижение стоимости4) |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| **Дт 20, 23, 28, 29 Кт 10, 16, 43**;  Дт 91.2 Кт 10, 16;  Дт 90.2 Кт 41, 43, 45;  Дт 90.2 Кт 20, 231), 291);  Дт 90.2 Кт 42;  **Дт 10, 43 Кт 20, 23, 29**;  Дт 40 Кт 43;  **Дт 45 Кт 41, 43**;  Дт 58.4, 76, 79 Кт 10, 41, 43 | Дт 14 Кт 91.1 | Дт 91.2 Кт 14,  Дт 14 Кт 91.1 | х | конечное Дт сальдо по счетам 10, 11, 20, 21, 231), 28, 291),41, 43, 45  + Дт сальдо 15 (на материальные ценности в пути)  + Дт сальдо 16  - Кт сальдо 16  - Кт сальдо 42;  конечное Дт сальдо2) 44, 97 | конечное Кт сальдо по счету 14 |

1)*Примечание.* Сальдо на счетах 23 и 29 отражается в случаях, когда вспомогательные подразделения (б. счет 23) и (или) обслуживающие производства и хозяйства (б. счет 29) производят продукцию, выполняют работы или оказывают услуги **на сторону**. В этом случае сальдо на счетах 23, 29 – это незавершенное производство в указанных подразделениях.

Если вспомогательные и (или) обслуживающие производства выполняют работы, оказывают услуги на сторону, то себестоимость отгруженных заказов списывается на себестоимость продаж: Дт 90.2 Кт 23, 29.

2)*Примечание*. Согласно проекту ПБУ «Учет запасов» расходы на продажу (б.счет 44) и расходы будущих периодов (б. счет 97) не относятся к запасам (п.п. 2 и 3 ПБУ). Кроме того, расходы на продажу не включаются в себестоимость запасов (пп.«ж» п.17 ПБУ).

3)*Примечание*. Оборот запасов между их группами (видами) отражается только по строкам «в том числе». Проводки, относящиеся к таким оборотам, выделены в таблице красным цветом. См. также пример 3.

4)*Примечание.* Согласно проекту ПБУ «Учет запасов»:

а) сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи признается в составе расходов по обычным видам деятельности за отчетный период;

б) сумма восстановления ранее признанной уценки запасов до чистой стоимости продажи за отчетный период относится на уменьшение расходов по обычным видам деятельности.

Указанную норму следует применять в совокупности с ПБУ 7 «События после отчетной даты». См. п.30 МСФО 2: расчетные оценки чистой цены продажи учитывают колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

5)*Примечание.* Согласно пп. «е» п.17 проекта ПБУ «Учет запасов» в себестоимость запасов не включаются общехозяйственные расходы. В настоящее время организация вправе выбрать в бухгалтерской учетной политике порядок списания общехозяйственных расходов: *(1-й вариант)* путем включения в себестоимость изготавливаемой продукции (работ, услуг) (в дебет балансового счета 20) или *(2-й вариант)* на себестоимость продаж (в дебет счета 90, субсчет «Коммерческие расходы»). При 1-м варианте обороты по счету 26 (Дт 26 Кт 02, 05, 10, 70, 69, 60,… и Дт 20 Кт 26) следует отразить в разделе 4.1. Пояснений.

***К примеру 3 и показателю «Обороты запасов между их группами (видами)»***

**МСФО 2 «Запасы»**:

при использовании для раскрытия прибыли или убытка формата отчета о прибылях и убытках не раскрывается стоимость запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода.

[Примечание. Для заполнения раздела 4.1. Пояснений: это - затраты, которые отражены на счетах, не имеющих сальдо на конец отчетного периода: 20, 23, 25, 26, 29, 44]

**Для примера 3:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период |
| себестоимость | величина резерва под снижение стоимости | поступления и затраты |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Запасы - всего | за 2011 год | 2 750 000 | (115 000) | 17 310 000 |
| в том числе:  *материалы* | за 2011 год | 1 200 000 | (115 000) | 2 930 000 |
| *незавершенное производство* | за 2011 год | 600 000 | - | 4 100 000 |
| *готовая продукция* | за 2011 год | 950 000 | - | - |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Изменения за период | | | | На конец периода | |
| выбыло | | убытков от снижения стоимости | оборот запасов между их группами (видами) | себестоимость | величина резерва под снижение стоимости |
| себестоимость | резерв под снижение стоимости |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| (16 000 000) | 40 000 | (25 000) | х | 4 060 000 | (100 000) |
| (740 000) | 40 000 | (25 000) | (1 680 000) | 1 710 000 | (100 000) |
| - | - | - | (3 900 000) | 800 000 | - |
| (5 000 000) | - | - | 5 600 000 | 1 550 000 | - |

**4.2. Запасы в залоге**

|  |  |
| --- | --- |
| Запасы, не оплаченные на отчетную дату | Кт сальдо по счету 60, субсчета «Расчеты с поставщиками сырья и материалов», «Расчеты с поставщиками товаров» |
| Запасы, находящиеся в залоге по договору | Забалансовый счет 009 (обеспечения выданные) в части запасов в залоге |

**7. Оценочные обязательства**

В проекте приказа Минфина о формах бухгалтерской отчетности предусмотрена замена раздела 7 «Резервы под условные обязательства» на раздел 7 «Оценочные обязательства».

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Остаток на начало года | Признано | Погашено | Списано как избыточная сумма | Остаток на конец периода |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Оценочные обязательства – всего |  |  |  |  |  |
| в том числе:  *(по видам)* |  |  |  |  |  |