

## Руководство по российскому бухгалтерскому учету и отчетности

Аудит  
Налоговые консультации  
Юридические услуги  
Управленческий консалтинг

В этом выпуске:

Введение

Организационные вопросы

Основополагающие принципы бухгалтерского учета

Годовая и промежуточная бухгалтерская отчетность

Учет и оценка отдельных статей баланса

Заключение



## Введение

В процессе перехода от плановой экономики к рыночной в девяностых годах российский бухгалтерский учет, как и всю законодательную базу, пришлось разрабатывать заново. Решая эти вопросы, Россия пошла по пути заимствования ноу-хау других стран с развитыми правовыми системами. За основу были взяты законы как европейского континентального права, так и англо-американской правовой системы. С исторической точки зрения это не первый пример заимствования Россией западных ноу-хау, вспомнить хотя бы эпоху правления Петра Великого.

В отношении бухгалтерского учета и отчетности было принято решение об их приведении в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Бухгалтерский учет регулируется Законом о бухгалтерском учете, а также отдельными Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). Переход на МСФО осуществлялся не путем полного заимствования, а с применением собственных решений. Отдельные правила

и принципы МСФО были включены в российские ПБУ. Вместе с тем, начиная с 2009 г. действует новое положение: МСФО могут теперь применяться напрямую к конкретным вопросам, если эти вопросы еще не отражены в действующем российском законодательстве.

## Организационные вопросы

За организацию ведения бухгалтерского учета, а также за соблюдение законодательства персональную ответственность несет руководитель организации. Вместе с тем, особую роль в организации играет главный бухгалтер. По закону он непосредственно подчиняется руководителю, несет персональную ответственность и отвечает за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, составление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, а также за соблюдение всех установленных сроков подачи документов.

Бухгалтерский учет может вестись как в самой организации штатным бухгалтером или отделом бухгалтерии, так и специализированной бухгалтерской компанией или

внештатным бухгалтером. Большинство предприятий использует финансовую бухгалтерскую программу 1С, являющуюся ведущей в России. В тоже время все больше компаний, в первую очередь крупных с иностранными инвестициями, стремятся ввести системы учета своих материнских компаний. Для этого необходимо привести эти системы в соответствие с российским законодательством, что является трудоемким процессом.

Российский бухгалтерский учет характеризуется высокой степенью формализма. Это выражается как в сравнительно большом количестве бухгалтерских проводок для отдельной хозяйственной операции, так и в количестве документации, необходимой для подтверждения хозяйственной операции.

Основой бухгалтерского учета является План счетов, утвержденный Министерством финансов РФ. Для большинства организаций данный План счетов является обязательным. Кроме того, для отдельных отраслей экономики, например, для банков и страховых компаний разработаны отдельные планы счетов. План счетов устанавливает синтетические счета и субсчета. Синтетические счета должны оставаться неизменными, а субсчета организация может вводить, группировать, исключать и менять самостоятельно, исходя из требований анализа.

Другой особенностью является профискальная направленность российской отчетности. Несмотря на то, что разграничение бухгалтерского учета и отчетности по налогу на прибыль официально произошло еще в 2002 г., на практике требования налогового законодательства интегрированы в бухгалтерскую отчетность. Это происходит главным образом для того, чтобы упростить порядок учета отложенных налогов. Таким образом, во многих организациях расхождений между данными бухгалтерского учета и декларации по налогу на прибыль нет или почти нет. Отчетность представляется прежде всего налоговым органам, поэтому такая практика, по крайней мере ими не осуждается. Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности осуществляется в рублях.

## Основополагающие принципы бухгалтерского учета

Российские принципы бухгалтерского учета в основном соответствуют допущениям, положенным в основу Концепции подготовки и представления отчетности по

МСФО, а также МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Это, среди прочего, допущение имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, требование своевременности, осмотрительности, непротиворечивости, рациональности, существенность, принцип достоверности и полноты, нейтральности информации и сопоставимости.

Вместе с тем следует учитывать, что не все принципы понимаются в российской практике так, как их понимают на западе. В первую очередь это касается допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» содержит следующее определение этого допущения, практически идентичное определению, данному в Концепции подготовки и представления отчетности по МСФО (п. 22 Концепции):

Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

По МСФО из данного допущения следует обязанность образования целого ряда резервов, в частности на расходы, признающиеся в бухгалтерском учете по получении счетов от поставщика (например, по коммунальным услугам, услугам телефонной связи и т. п.), а также на оплату аудиторских услуг. В России, напротив, подобные расходы в принципе не признаются, если по ним еще нет учетной документации. Соответствующие расходы учитываются в бухгалтерском учете лишь тогда, когда имеется вся документация по выполненной работе (оказанной услуге) или поставке: договор, акт выполненных работ/оказанных услуг либо накладная, счет и счет-фактура (счет на НДС).

## Годовая и промежуточная бухгалтерская отчетность

Составляющие российской бухгалтерской отчетности (за исключением пояснительной записки и аудиторского заключения) на практике именуется формами № 1, 2, 3, 4, 5 и 6.

Речь идет о следующих формах:

- Баланс (форма № 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- Приложения к балансу, а также отчету о прибылях и убытках (отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и иная дополнительная информация

и пояснения, такие как отчет о наличии на начало и конец отчетного года и движении в течение отчетного года нематериальных активов и основных средств, информация по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, финансовым вложениям, отчет об изменении дебиторской и кредиторской задолженности, расшифровка расходов по обычным видам деятельности, отчет о целевом использовании полученных средств (формы № 3 - 6).

Кроме того, российская отчетность состоит из:

- Пояснительной записки
- Заключения российского аудитора (если отчетность подлежит обязательному аудиту).

Помимо годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с законом о бухгалтерском учете к отчетности относятся также месячные и квартальные промежуточные отчеты, хотя на практике часто составляются только квартальные отчеты. Промежуточная отчетность составляется нарастающим итогом и состоит лишь из баланса и отчета о прибылях и убытках. Квартальная отчетность также представляется налоговым органам.

Для составления бухгалтерской отчетности предусмотрены длительные сроки. Годовая бухгалтерская отчетность подается в налоговые органы только через девяносто дней после конца отчетного года. В течение этих трех месяцев у предприятия есть время получить недостающие документы от поставщиков и покупателей. Весь процесс составления годовой отчетности, как в собственной компании, так и у покупателей и поставщиков ориентирован на данные длительные сроки. В связи с этим переход на более сжатые сроки представления отчетности, необходимый для многих западных инвесторов, чаще всего связан с большими организационными усилиями и давлением, а также с допущением использования в российской отчетности таких средств как резервы на расходы, признающиеся по получению счетов от поставщика.

Кроме бухгалтерской отчетности, а также налоговых деклараций организации обязаны представлять отчеты в Росстат, Фонд социального страхования и по обязательному пенсионному страхованию.

## Учет и оценка отдельных статей баланса

Далее мы остановимся на основных статьях российского баланса.

### Нематериальные активы

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо выполнение следующих условий:

- Нематериальный актив способен приносить компании экономические выгоды в будущем. В частности, он может быть использован в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд либо для использования в деятельности некоммерческой организации;
- Организация имеет право на получение экономических выгод, которые нематериальный актив способен приносить в будущем, а также может ограничить доступ иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом). Право на нематериальный актив подтверждается такими надлежащим образом оформленными документами как патенты, сертификаты, договора о приобретении патентов и т.д.
- Возможность выделения (отделения) нематериального актива от других активов;
- Нематериальный актив предназначен для использования в течение длительного времени, как правило, более 12 месяцев;
- Нематериальный актив не предназначен для перепродажи;
- Фактическая (первоначальная) стоимость актива может быть достоверно определена;
- Отсутствие у нематериального актива материально-вещественной формы.

При выполнении вышеуказанных условий к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства, защищенные авторским правом компьютерные программы (в отличие от указанных ниже приобретенных лицензий на использование компьютерных программ и т. п.), патенты, товарные знаки и знаки обслуживания, селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау). В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация.

Расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы), до конца 2007 г. относились к нематериальным активам в том случае, если они уже при учреждении компании предусматривались в учредительных документах в качестве вклада в уставный капитал.

Не относятся к нематериальным активам лицензии на производственную деятельность (например, лицензии на строительство). Лицензии на использование компьютерных программ, баз данных, товарных знаков, на которые у компании есть приобретенное право пользования, отражаются у лицензиата на забалансовом счете (счет,

открываемый вне баланса в контрольных и информационных целях). Платежи за использование лицензии отражаются среди расходов отчетного периода. Если фиксированные разовые платежи осуществляются за несколько отчетных периодов, они отражаются как расходы будущих периодов. Переданные в пользование нематериальные активы (товарные знаки, компьютерные программы, базы данных и т. п.) остаются на балансе лицензиара.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости. К расходам на приобретение либо создание нематериального актива относятся все расходы, непосредственно связанные с его приобретением и обеспечением условий для его использования в запланированных целях. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива не может быть увеличена.

Коммерческие организации могут осуществлять переоценку на начало отчетного года. Переоценка осуществляется регулярно по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка нематериальных активов (например, исключительное право на программное обеспечение). Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО (по выбору организации).

Стоимость нематериальных активов коммерческих организаций с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации. Как правило, большинство организаций выбирает линейный метод амортизации. Кроме того, допустимо применение способа уменьшаемого остатка (исходя из остаточной стоимости или текущей рыночной стоимости в случае переоценки) и способа списания пропорционально объему продукции (работ).

Срок полезного использования нематериального актива определяется исходя из срока действия правоустанавливающего документа. При этом срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок действия данного документа. Организация самостоятельно решает, как долго она предполагает получать экономические выгоды от использования нематериального актива, и тем самым устанавливает в своей учетной политике срок его использования. Нематериальные активы, по которым невозможно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. По таким нематериальным активам амортизация не начисляется.

Положительная деловая репутация амортизируется линейным способом в течение двадцати лет, но не

более ожидаемого срока деятельности организации. Отрицательная деловая репутация относится на финансовые результаты в качестве прочих доходов.

### Основные средства

К основным средствам относятся: здания, рабочие и силовые машины, а также оборудование и прочие основные средства, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие подобные сооружения. Земельные участки и объекты природопользования, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, капитальные вложения на коренное улучшение земель также учитываются в составе основных средств.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- Организация владеет объектом с целью производства или поставки товаров, выполнения работ или оказания услуг, для управленческих нужд либо с целью предоставления в аренду третьим лицам;
- Объект используется в течение длительного периода времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- Организация не предполагает перепродажу данного объекта;
- Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Дополнительные затраты организации по объекту основных средств, признанному в бухгалтерском учете, возникающие вследствие достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и т.п., увеличивают первоначальную стоимость основного средства. Однако, это происходит лишь в том случае, когда вышеуказанные меры привели к улучшению нормативных показателей функционирования объекта основных средств (срока полезного использования, мощности, качества применения и т. п.). Затраты на техническое обслуживание и ремонтные работы отражаются в качестве расходов отчетного периода.

Коммерческие организации могут проводить переоценку на начало отчетного года. Данный метод соответствует допустимому альтернативному методу по МСФО 16.

Снижение первоначальной стоимости объекта основных средств допускается в случае частичной ликвидации или

переоценки. Российский бухгалтерский учет в отличие от МСФО не предусматривает тесты на обесценение.

Стоимость объектов основных средств, подлежащих амортизации, погашается коммерческими организациями планомерно в течение срока их полезного использования. Остаточная стоимость (ликвидационная стоимость), принятая в МСФО, российским учетом не предусматривается. Срок полезного использования определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к бухгалтерскому учету, исходя из:

- Ожидаемого срока использования объекта основных средств в соответствии с его производительностью и мощностью;
- Ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий, системы проведения ремонта, нормативно-правовых и прочих ограничений использования (например, срока аренды).

Зачастую организации устанавливают срок полезного использования основных средств на основании обязательного в налоговых целях Классификатора основных средств, утвержденного Правительством РФ.

Предусмотрены четыре способа амортизации, хотя чаще всего организации выбирают линейный метод.

- Линейный способ – исходя из первоначальной стоимости;
- Способ уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости; норма амортизации исчисляется исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;
- Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости;
- Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из первоначальной стоимости.

Способ начисления амортизации по группе объектов основных средств не меняется в течение срока полезного использования. Срок полезного использования объекта основных средств может быть увеличен только в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации.

Основные средства в пределах 20 тысяч рублей считаются в бухгалтерском (а также налоговом) учете малозначительными. Для целей бухгалтерского учета организация может установить более низкое стоимостное значение таких основных средств. Минимальное значение не предусмотрено. Существуют два варианта учета таких объектов. Они могут быть учтены

среди основных средств и амортизироваться в соответствии со своим сроком полезного использования, либо они отражаются в составе материально-производственных запасов и учитываются в расходах отчетного периода. В целях налога на имущество второй вариант более привлекателен для налогоплательщика, т.к. налогом на имущество облагаются (за некоторыми исключениями) только основные средства.

#### Финансовые вложения

К финансовым вложениям относятся:

- Государственные и муниципальные ценные бумаги;
- Ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена;
- Вклады в уставный капитал других организаций, в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ;
- Предоставленные другим организациям займы;
- Депозитные вклады в банках;
- Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и пр.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо выполнение следующих условий:

- Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- Переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и т.д.);
- Способность приносить организации экономические выгоды в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма всех затрат, непосредственно связанных с приобретением активов в качестве финансовых вложений. Финансовые вложения подразделяются на финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость и финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, имеющие хождение на рынке, переоцениваются по рыночной стоимости. Переоценка осуществляется ежемесячно или ежеквартально, в зависимости от учетной политики организации.

Возникающие разницы относятся на финансовые результаты в составе прочих доходов или расходов. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости.

При выбытии финансовых вложений снова имеет значение, определяется ли их текущая рыночная стоимость или нет. При выбытии финансовых вложений, имеющих хождение на рынке, их стоимость, а также оценка на конец отчетного года определяется организацией исходя из последней переоценки. При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость, а также оценка на конец отчетного года определяется по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости либо способом ФИФО. При этом такие финансовые вложения, как вклады в уставный (складочный) капитал других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в банках, а также дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, могут оцениваться только по своей первоначальной стоимости.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в отношении которых наблюдается снижение стоимости ниже величины экономических выгод, признаются подлежащими обесценению. К таковым относятся вклады в уставный капитал других организаций (кроме акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в банках, а также дебиторская задолженность, приобретенная в порядке уступки права требования, и т. п. В случае, если проверка на обесценение подтверждает снижение стоимости финансовых вложений, необходимо создание резерва под их обесценение.

### **Материально-производственные запасы**

К материально-производственным запасам относятся сырье, материалы, используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), готовая продукция и товары, предназначенные для продажи.

Запасы независимо от своей стоимости в соответствии с российским законодательством должны сначала быть приняты к бухгалтерскому учету. Только после этого они могут быть списаны на расходы, в том числе и в тех случаях, когда их приобретение и (возможно частичное) потребление происходят одновременно (например, заправка автомобиля бензином).

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, без налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Фактическая себестоимость запасов не подлежит изменению.

Для упрощения процесса оценки материально-производственных запасов может использоваться нормативная (плановая) себестоимость, средняя себестоимость, способ ФИФО. Организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (ретроградный метод).

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском учете за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Данный резерв образуется на конец отчетного года за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если фактическая себестоимость выше рыночной.

Незавершенное производство отражается в составе материально-производственных запасов. Затраты незавершенного производства относятся на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», являющиеся по сути своей балансовыми счетами.

Расходы будущих периодов (в МСФО: отдельная статья, разграничивающая учет расходов между отчетными периодами) также относятся к материально-производственным запасам.

### **Дебиторская и кредиторская задолженность**

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей. Правильность бухгалтерских записей подтверждается актами сверки.

Организации могут создавать резервы сомнительных долгов с отнесением сумм резервов на финансовые результаты (включением во внереализационные расходы в налоговых целях). Дебиторская задолженность отражается в балансе за вычетом сумм резервов сомнительных долгов. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена

в установленные договором сроки и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности полного или частичного погашения долга. Таким образом, возможно создание резервов только на отдельные сомнительные долги. Создание паушальных резервов сомнительных долгов российским законодательством не допускается.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются на конец отчетного года к финансовым результатам. В следующем году в случае необходимости резервы формируются заново.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются на основании письменного приказа руководителя организации. Общий срок давности составляет три года. Сомнительным долгом помимо просроченной задолженности считается такая дебиторская задолженность, которая существует по отношению к неплатежеспособному должнику.

Дебиторская задолженность после ее списания отражается на отдельном забалансовом счете в течение пяти лет с момента списания. В этот период осуществляется наблюдение за возможностью взыскания задолженности в случае изменения имущественного положения должника.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, также списывается отдельно по каждому обязательству. Списание относится на финансовые результаты в составе прочих (налогооблагаемых) доходов. Суммы кредиторской задолженности подлежат списанию на основании данных инвентаризации, письменного обоснования, а также приказа руководителя организации.

### **Собственный капитал**

В составе собственного капитала учитываются уставный, добавочный и резервный капитал, а также нераспределенная прибыль.

Резервный капитал состоит из образованных в соответствии с законодательством, а также учредительными документами резервов на покрытие убытков организации, погашение облигаций и выкуп собственных акций. Акционерные

общества, например, обязаны создавать резервный фонд в размере не менее 5 процентов от уставного капитала. Резервный фонд формируется путем отчисления не менее 5 процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом.

В рамках добавочного капитала отражаются суммы дооценки основных средств, а также суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций при учреждении или увеличении уставного капитала акционерных обществ. Разница между стоимостью размещенных акций и их номинальной стоимостью может возникать в том числе из-за курсовых разниц.

Стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью (ООО) должна быть не меньше его уставного капитала (принцип сохранения капитала) по окончании второго отчетного года с момента создания ООО. Если этого не происходит в конце второго или любого следующего года, уставный капитал подлежит уменьшению.

Если стоимость чистых активов окажется меньше величины минимального уставного капитала, общество может быть ликвидировано в принудительном порядке. Минимальный уставный капитал российских ООО, а также акционерных обществ закрытого типа составляет 10.000 руб., для акционерных обществ открытого типа – 100.000 руб.

Во избежание последствий недостаточной капитализации материнская компания, как правило, предоставляет дочернему обществу имущество на безвозмездной основе. Данное имущество относится в дочерних компаниях на финансовый результат в составе прочих (если доля иностранной компании в уставном капитале российской дочерней компании составляет более 50 процентов, необлагаемых налогом на прибыль) доходов.

Таким образом, поступления, связанные с безвозмездным получением активов увеличивают собственный капитал опосредованно через финансовый результат. Переданное на безвозмездной основе имущество не является финансовым вложением в капитал российской компании и поэтому отражается иностранной компанией в составе расходов.

Допускается внесение вклада в имущество российского ООО при условии соблюдения законодательных требований к оформлению данной сделки. Вклад в имущество подлежит отражению в добавочном капитале российской компании и является финансовым вложением материнской компании.

## Резервы

Предпосылки для формирования резервов заложены как допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности, так и соответствующими ПБУ. Тем не менее, в российской бухгалтерской практике, как правило, не создаются резервы, обязательные для МСФО и Германского торгового уложения.

Российские бухгалтеры предпочитают следовать прямым указаниям ПБУ, тем самым учитывают только те резервы, которые перечислены в этих положениях. Они менее склонны к использованию принципов бухгалтерского учета и отчетности (например, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) к отдельным фактам хозяйственной деятельности (например, при задержке в получении от поставщика счетов, а также к расходам на оплату аудиторских услуг).

Нежелание бухгалтера создавать резервы дополнительно усиливается невозможностью отнесения многих резервов к расходам в налоговых целях, что приводит к возникновению разниц между данными бухгалтерского и налогового учета. На эти разницы начисляют отложенные налоговые активы, учет и отслеживание которых предполагает дополнительные трудозатраты.

Создание резервов в связи с условными обязательствами, являющимися последствиями нижеуказанных условных фактов является обязательным, причем данный список не является закрытым.

К условным фактам относятся:

- Незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком;
- Неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты налогов и сборов;
- Выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и прочие обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
- Учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым наступает после отчетной даты;
- Какие-либо осуществленные до отчетной даты действия третьих лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
- Выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде товаров, выполненных работ и оказанных услуг;
- Обязательства в отношении охраны окружающей среды;

- Продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион.

Кроме того, общества могут создавать следующие резервы:

- На предстоящую оплату отпусков работникам;
- На выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- На выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- На ремонт основных средств;
- На производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- На предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- На предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката (у арендодателя);
- На гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (см. выше об обязательном создании резервов) и
- На покрытие иных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством или нормативными актами Министерства Финансов РФ.

## Заключение

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что и в соответствии с российским правом можно создать эффективную и информативную систему бухгалтерского учета и отчетности в организации.

Это предполагает, в первую очередь, изменение взглядов российских сотрудников, но также должно сопровождаться более глубоким пониманием особенностей российского бухучета иностранными пользователями. Эти особенности носят зачастую формальный характер, но в тоже время являются трудоемкими и обязательными к применению.

Подробная информация по российскому бухгалтерскому учету и отчетности представлена в книге Ионовой/Шольца (Ionova/Scholz) „**Rechnungslegung in Russland**” (апрель 2008 г.) ISBN 978-3-8349-0701-1.

**Контактная информация для дополнительных  
вопросов:**

Андре Шольц  
Управляющий партнер Россия/СНГ

Рёдль и Партнеры в Москве  
Tel.: +7 (495) 933 51 20 / 20 55  
E-Mail: [andre.scholz@roedl.pro](mailto:andre.scholz@roedl.pro)



Татьяна Ионова  
Аудитор

Рёдль и Партнеры в Москве  
Tel.: +7 (495) 933 51 20 / 20 55  
E-Mail: [tatiana.ionova@roedl.ru](mailto:tatiana.ionova@roedl.ru)



## Офисы в России

### Москва

Бизнес-центр ЛеФорт  
ул. Электrozаводская, д. 27, стр. 2  
107023 Москва

Телефон: +7 (495) 933 51 20  
Факс: +7 (495) 933 51 21  
Эл. почта: [moskau@roedl.ru](mailto:moskau@roedl.ru)

[www.roedl.ru](http://www.roedl.ru)

**Опубликовано: январь 2010**

### Санкт-Петербург

14-я линия, д. 7  
Васильевский остров  
199034 Санкт-Петербург

Телефон: +7 (812) 320 66 93  
Факс: +7 (812) 320 66 95  
Эл. почта: [stpetersburg@roedl.ru](mailto:stpetersburg@roedl.ru)

## Аудит ■ Налоговые консультации ■ Юридические услуги Управленческий консалтинг

Австрия ■ Беларусь ■ Болгария ■ Босния и Герцеговина ■ Бразилия ■ Великобритания ■ Венгрия ■ Вьетнам ■ Германия  
Гонконг ■ Индия ■ Индонезия ■ Испания ■ Италия ■ Казахстан ■ Китай ■ Латвия ■ Литва ■ Молдавия ■ ОАЭ ■ Польша  
Россия ■ Румыния ■ Сингапур ■ Словакия ■ Словения ■ США ■ Тайланд ■ Турция ■ Украина ■ Франция ■ Хорватия  
Чехия ■ Швейцария ■ Швеция ■ Эстония ■ ЮАР