

Международный бухгалтерский учет



**Признание государственных субсидий
в учете сельхозпредприятий**

**Учет и налогообложение объектов
концессионных соглашений**

**Формирование антикризисной подсистемы
управленческого учета**

**Бухгалтерский баланс – важнейший источник
информации для оценки бизнеса**

**Категория «искажение бухгалтерской
финансовой отчетности» с точки зрения
бухгалтера и аудитора**



22 (364) – 2015
ИЮНЬ

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

Учредитель:

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель:

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д. 11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала:

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор: **В.А. Горохова**
Управляющий директор: **А.К. Смирнов**

Главный редактор: **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора:

С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет:

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружилевская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Балаково, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь: **И.Л. Селина**

Перевод и редактирование: **О.В. Яковлева, И.М. Вечканова**

Веб-разработка: **А.А. Клюкин**

Контент-менеджеры: **В.И. Романова, Е.И. Попова**

Менеджмент качества: **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**

Верстка: **М.С. Гранильщикова**

Корректор: **А.М. Лейбович**

Подписка и реализация: **Р.Р. Гуськова**

Подписано в печать 09.07.2015

Выход в свет 15.07.2015

Формат 60x90 1/8. Объем 8,25 п.л. Тираж 1 170 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»

Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка:

Агентство «Урал-пресс»

Агентство «Роспечать» – индекс 48997

Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847

Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases

Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Информационный центр «Финансы и кредит»

СОДЕРЖАНИЕ

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Клычова Г.С., Нуриева Р.И. Особенности признания в учете государственных субсидий, выделяемых сельскохозяйственным предприятиям, в соответствии с отечественными и международными стандартами 2

ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Кемаева С.А., Елманова Е.Н. Актуальные вопросы учета и налогообложения объектов концессионных соглашений 16

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Бобрышев А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета 27

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Куприянова Л.М., Осипова И.В. Бухгалтерский баланс – важнейший источник информации для оценки развития бизнеса 40

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Иттыгилова Е.Ю. Содержание категории «искажение бухгалтерской финансовой отчетности» в бухгалтерской и аудиторской интерпретации 56

International accounting

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees
Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998
by the State Committee of the Russian Federation on Press

Founder:

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher:

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial:

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General: **Vera A. Gorokhova**
Managing Director: **Aleksey K. Smirnov**

Editor-in-Chief: **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors:

Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council:

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Novos Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Balakovo Branch, Balakovo, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor: Inna L. Selina

Translation and Editing: **Olga V. Yakovleva, Irina M. Vechkanova**

Web development: **Anton A. Klyukin**

Content managers: **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**

Quality management: **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**

Layout Designer: **Marina S. Granil'shchikova**

Proofreader: **Alla M. Leibovich**

Sales and subscription: **Ravilya R. Gus'kova**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation

Telephone: +7 496 588 0866

Published July 15, 2015. Circulation 1 170

Subscription:

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version:

EBSCOhost™ databases

Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>

University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Information center Finance and Credit, Ltd.

CONTENTS

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Klychova G.S., Nurieva R.I. Specifics of recognition of government grants allocated to agricultural enterprises under national and international accounting standards 2

TRANSFORMATION OF NATIONAL REPORTING

Kemaeva S.A., Elmanova E.N. Topical issues of concession facility accounting and taxation 16

MANAGERIAL ACCOUNTING

Bobryshev A.N. The concept of anti-crisis management accounting subsystem formation 27

FINANCIAL ACCOUNTING

Kupriyanova L.M., Osipova I.V. Balance sheet as the most important source of information for business development evaluation 40

AUDIT ACTIVITY

Itygilova E. Yu. The content of the misstatement in financial reporting category in the accounting and auditing interpretation 56

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.1

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ В УЧЕТЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ, ВЫДЕЛЯЕМЫХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЯМ, В СООТВЕТСТВИИ С ОТЕЧЕСТВЕННЫМИ И МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

*Гузалия Салиховна Клычова,
доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита,
Казанский государственный аграрный университет,
Казань, Российская Федерация
kgaukgs@mail.ru*

*Регина Ирековна Нуриева,
ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Казанский государственный аграрный университет,
Казань, Российская Федерация
regisha18@inbox.ru*

Тема. Государственная помощь, предоставляемая в форме субсидий, бюджетных кредитов и иного вида имущества, играет важную роль при воздействии государства на деятельность сельскохозяйственных предприятий. Процесс распределения, получения и эффективного применения субсидий представляет собой сложную методическую работу, как и отражение этих операций на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности предприятия. В статье рассмотрены особенности отражения в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий средств государственной

помощи в зависимости от разнообразия ее форм, направления финансирования и принятого способа признания целевого финансирования.

Цель. Целью работы является отражение особенностей признания в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий государственной помощи.

Задачи. Определение особенностей учета государственных субсидий в зависимости от направления финансирования; выявление специфики учета бюджетных кредитов; изучение порядка отражения в учете субсидий, относящихся к активу,

оцененному по справедливой стоимости; обоснование подходов к порядку учета государственных субсидий.

Методология. В работе изучены особенности признания в бухгалтерском учете государственных субсидий в сельскохозяйственных предприятиях посредством использования диалектических методов, сравнения, наблюдения.

Результаты. В работе предлагается порядок признания в бухгалтерском учете в составе дохода субсидий, относящихся к биологическим активам, по справедливой стоимости; уточнен порядок учета бюджетных кредитов; выдвинуты аргументы в пользу применения подхода с позиции дохода к учету государственных субсидий.

Выводы. В работе сделан вывод о возможности применения в учете в соответствии с требованиями МСФО определенных подходов и способов признания субсидий, наиболее значимых для сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: целевое финансирование, государственный, помощь, субсидия, бюджетный кредит, подход с позиции дохода, подход с позиции капитала

В современных условиях ключевой проблемой агропромышленного комплекса страны являются организация рациональной и эффективной государственной политики в области регулирования данной отрасли и совершенствование механизма предоставления государственных субсидий. Обеспечение достаточного уровня продовольственной безопасности государства, непрерывного развития сельскохозяйственного производства и продвижения отечественной продукции на конкурентоспособный уровень малореализуемо без эффективно организованного механизма государственного регулирования и государственной поддержки.

В рамках Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы¹ поддержка из федерального бюджета аграрных предприятий проводится на условиях софинансирования из региональных бюджетов. Следовательно, величина

¹ Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы: утверждена постановлением Правительства РФ от 14.07.2012 № 717.

на окончательной суммы господдержки зависит от экономических возможностей и финансового положения региона.

Распределение, получение и использование государственных субсидий – достаточно сложные экономические процессы, как и отражение этих операций на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности предприятия. Признание государственной помощи в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий имеет ряд особенностей, связанных с разнообразием форм государственной помощи, направлением финансирования, степенью влияния на производство и реализацию продукции.

Изучению вопросов, связанных с отражением в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий государственной помощи и раскрытием информации о целевом финансировании в финансовой отчетности, а также с переходом данной области учета на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), посвятили свои работы Н.Н. Балашова [2], С.М. Бычкова [3], М.А. Вахрушина [4], Н.Н. Карзаева [6], Г.С. Клычова [7, 8, 9], С.В. Козменкова [10, 11], Д.Ю. Самыгин [17], В.А. Терехова [18], О.И. Хайруллина [19], В.Г. Широбоков [20] и др.

Порядок отражения государственных субсидий на счетах бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий в РФ регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000², Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцией по его применению³, Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других форм государственной помощи в сельскохозяйственных организациях⁴.

В современных условиях для стандартизации бухгалтерского учета и его адаптации к мировым

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н.

³ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению: утвержден приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

⁴ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других форм государственной помощи в сельскохозяйственных организациях: утверждены приказом Минсельхоза России от 02.02.2004 № 7.

стандартам при организации учета государственных субсидий рекомендуется придерживаться положений, представленных наднациональными документами. Учет и отражение в отчетности правительственной помощи регламентируют Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [15] – для предприятий, занятых сельскохозяйственным производством, и Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [13] – для остальных предприятий.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 устанавливает единые правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющимся юридическими лицами по законодательству РФ. В соответствии с документом государственная помощь признается как увеличение экономической выгоды конкретного предприятия в результате поступления активов денежного и неденежного характера.

Государственная помощь коммерческим предприятиям, занятым производством и переработкой сельскохозяйственной продукции, предоставляется в большинстве случаев в форме различного рода субсидий. Согласно Бюджетному кодексу РФ⁵ субсидии юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, за исключением государственных (муниципальных) учреждений, предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе для возмещения затрат или недополученных доходов, связанных с производством и реализацией основных видов продукции и товаров, выполнением работ и оказанием услуг.

В соответствии с Федеральным законом от 29.12.2006 № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства»⁶ одним из основных условий получения субсидий в сельском хозяйстве является наличие у предприятия-претендента статуса сельскохозяйственного производителя.

⁵ Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ, с изм. и доп. от 08.03.2015.

⁶ О развитии сельского хозяйства: Федеральный закон от 29.12.2006 № 264-ФЗ.

Предприятиям аграрной отрасли государственная помощь предоставляется в форме денежных средств, т.е. субсидий, носящих безвозмездный и безвозвратный характер, и бюджетных кредитов, возмездных и возвратных. Кроме этого, также могут быть предоставлены ресурсы, отличные от денежных средств, т.е. земельные участки, природные ресурсы, другие формы имущества и прочие виды государственной помощи, к которым в основном относят формы, не представляющие возможности их обоснованной оценки (оказание консультационных услуг, предоставление определенных гарантий и др.).

Получение предприятием государственной помощи является сложным методическим аспектом ведения бухгалтерского учета и имеет большое значение для подготовки финансовой отчетности предприятия по некоторым причинам.

Во-первых, в случае передачи ресурсов предприятию должен быть найден соответствующий способ ее учета.

Во-вторых, желательно обозначить меру, при которой предприятие выиграло бы от получения помощи в отчетном периоде. Это облегчает сопоставление показателей финансовой отчетности предприятия с показателями за прошлые отчетные периоды и с отчетностью других предприятий-аналогов.

Финансовые результаты организации, которые подлежат раскрытию в финансовой отчетности, формируются на основании данных бухгалтерского учета. Отметим, что оценить влияние государственной помощи на конечные финансовые результаты деятельности предприятия можно только при рационально организованной системе бухгалтерского учета таких средств и только после тщательного ее изучения.

Для бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на два раздела.

1. *Средства, направленные на финансирование покупки, приобретение внеоборотных активов.* Если рассматривать данный вид бюджетных средств в сельском хозяйстве, их получение может сопровождаться условиями, связанными с территорией и приобретением определенных видов активов, например биологических.

Отметим, что такие условия могут возникнуть в силу отраслевых особенностей сельского

хозяйства. Например, для постройки животноводческого комплекса необходимо выбрать участок, расположенный не совсем близко к населенному пункту, так как специфика отрасли может доставить неудобства населению, но в то же время и не совсем далеко, поскольку за животными необходим постоянный уход.

В рамках Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы можно выделить такие направления финансирования капитальных расходов, как развитие, газификация и водоснабжение сельских территорий, поддержка и развитие племенного животноводства, элитного семеноводства, а также поддержание и улучшение почвенного плодородия и восстановление сельскохозяйственных угодий; стимулирование к приобретению аграриями высокотехнологичных машин и оборудования.

2. *Средства на финансирование текущих расходов предприятий.* В эту группу принято включать средства, отличные от направляемых на финансирование капитальных расходов. Тут можно выделить финансирование покупки элитных сортов семян и минеральных удобрений, кормов, средств защиты растений и животных, субсидирование части затрат на коммунальные услуги населения и др.

Отметим, что в МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» выделены аналогичные виды бюджетных средств. Так, средства на финансирование капитальных расходов именуется как субсидии, относящиеся к активам; средства на финансирование текущих расходов предприятия – как субсидии, относящиеся к доходу [13].

Рассмотрим методы отражения государственных субсидий в бухгалтерском учете. Согласно ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» предприятие имеет право выбрать один из способов отражения в учете средств целевого финансирования: метод начисления или метод фактического получения бюджетных средств.

Если предприятие выбирает метод начисления, оно должно принимать к учету средства целевого финансирования только в случае выполнения двух условий. Первое предусматривает обязатель-

ное выполнение предприятием всех оговоренных условий предоставления субсидий. Второе требует наличия обоснованной уверенности в фактическом получении этих средств предприятием.

На практике довольно часто организации принимают бюджетные средства к учету без соблюдения данных условий в силу ряда причин. Самая распространенная состоит в том, что у большинства предприятий, получающих государственные субсидии, нет уверенности в выполнении всех названных условий. Однако в п. 5 ПБУ 13/2000 указано, что подтверждением могут служить заключенные предприятием договоры, принятые и публично объявленные решения, проектно-сметная документация, утвержденная сторонами.

Рассматривая выполнение второго условия, отметим, что и в этом случае предприятия не всегда уверены в фактическом получении субсидии, так как часто бюджетные средства поступают на счета предприятия без предварительного подтверждения в виде уведомлений о бюджетных ассигнованиях, актов приемки-передачи ресурсов, бюджетной росписи и др.

Если предприятие использует метод начисления, бюджетные средства, поступившие на счета предприятия, учитываются в составе целевого финансирования и отражаются по кредиту сч. 86 «Целевое финансирование» и дебету сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» как увеличение задолженности по этим средствам. По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность по кредиту сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и увеличивают счета учета денежных средств, капитальных вложений и др.

Данный вариант учета регламентирует МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Согласно документу государственные субсидии, в том числе неденежные субсидии по справедливой стоимости, не должны признаваться в учете до тех пор, пока не будет обоснованной уверенности в их фактическом получении [13].

В случае использования предприятием метода фактического получения бюджетные средства отражаются по кредиту сч. 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.