

Международный бухгалтерский учет



Учет операций по договорам пожизненной ренты и содержания

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости фармацевтической продукции

Оценочная деятельность: российский и зарубежный опыт налогообложения

Специальный налоговый режим и инновационная деятельность малого бизнеса

Управление бухгалтерским документооборотом на предприятии

Оценка и аудит нефинансовых активов в условиях применения МСФО

1 (247) — 2013
ЯНВАРЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор
Зам. главного редактора:
С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева,
Н.В. Токарева

Редакционный совет:

Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических наук,
профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук,
профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор
Ж. Рышар, доктор экономических наук,
профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических
наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат
экономических наук
В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор

Верстка: Н.И. Бранделис

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10
Телефон/факс: (495) 721-85-75,
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 20.12.2012.
Формат 60х90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,5 п.л. Тираж 6 300 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.
Журнал реферирован в ВИНИТИ РАН.

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

Международный[®] бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ
1 (247) – 2013 январь

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- Черненко А. Ф., Перепеловский А. В. Оценка и синтетический учет операций по договорам пожизненной ренты и содержания 2
- Горлов В. В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости фармацевтической продукции 22

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- Косорукова И. В., Родин А. Ю. Проблемы использования инструментария оценочной деятельности в российском и зарубежном опыте налогообложения 31
- Косов М. Е., Ясудина Э. В. Специальный налоговый режим и инновационная деятельность малого бизнеса 38

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- Легенчук С. Ф., Дударева К. О. Управление бухгалтерским документооборотом на предприятии: анализ основных подходов 43
- Слободяник Ю. Б., Тимошенко Ю. Н. Проблемы и перспективы оценки и аудита нефинансовых активов в условиях применения МСФО 50

ПЕРЕЧЕНЬ МАТЕРИАЛОВ, ОПУБЛИКОВАННЫХ В ЖУРНАЛЕ

«МЕЖДУНАРОДНЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ» В 2012 г. 56

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 332.68;657.1

ОЦЕНКА И СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОГОВОРАМ ПОЖИЗНЕННОЙ РЕНТЫ И СОДЕРЖАНИЯ

А. Ф. ЧЕРНЕНКО,

*доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры маркетинга и менеджмента*

E-mail: 2052@bk.ru

Южно-Уральский государственный университет

А. В. ПЕРЕПЕЛОВСКИЙ,

генеральный директор

E-mail: TD-VS-PA@ya.ru

Общество с ограниченной ответственностью

«Торговый дом «Вагоностроитель»

В статье рассмотрены оценка и порядок синтетического учета имущества, полученного по договорам ренты и пожизненного содержания: основных средств, материалов, денежных средств, а также операций по прекращению договоров пожизненной ренты и содержания: выкуп ренты, возврат полученного под выплату ренты имущества, расторжение договора и возмещение убытков. Порядок учета данных операций рассмотрен для двух случаев. В первом случае имущество учитывается по сумме затрат в связи с заключением и исполнением договора ренты, во втором — имущество учитывается по рыночной стоимости.

Ключевые слова: договор, рента, содержание с иждивением, учет операций.

Договоры пожизненной ренты (ДПР) и пожизненного содержания (ДПС) с иждивением получили широкое распространение,

поскольку выгодны для обеих сторон сделки [4, 6]. Как правило, одной из сторон договора являются пожилые люди с низким уровнем дохода, нуждающиеся в материальной поддержке и уходе. Получение пожизненной ренты (содержания) дает им возможность повысить уровень своего достатка, а в случае ДПС еще и получать помощь в быту и другие услуги. Кроме того, для плательщика ренты заключение ДПР (ДПС) является весьма привлекательным вариантом инвестирования средств в недвижимость.

Методы бухгалтерского учета операций по исполнению и прекращению ДПР (ДПС) приведены лишь в нескольких статьях [1, 2, 3, 5]. Данные методы существенно отличаются друг от друга и не охватывают всех вариантов исполнения и прекращения ДПР (ДПС), поэтому разработка

методов отражения в бухгалтерском учете исполнения и прекращения договора ренты является в настоящее время актуальной задачей.

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета операций, связанных с ДПР (ДПС), последовательно от заключения договора ренты до его прекращения, а также различные варианты заключения, исполнения и прекращения договора ренты, вопросы оценки, документального оформления, синтетического учета и отражения в отчетности данных операций.

Содержание, порядок исполнения и прекращения ДПР и ДПС установлены гл. 33 «Рента и пожизненное содержание с иждивением» Гражданского кодекса РФ (ГК РФ).

В общем случае по договору ренты одна сторона (получатель ренты) передает другой стороне (плательщику ренты) в собственность имущество, а плательщик ренты обязуется в обмен на полученное имущество периодически

выплачивать получателю ренты в виде определенной денежной суммы либо предоставления средств на его содержание в иной форме (п. 1 ст. 583 ГК РФ). По договору ренты допускается установление обязанности выплачивать ренту бессрочно (постоянная рента) или на срок жизни получателя ренты (пожизненная рента). Частным случаем пожизненной ренты является пожизненное содержание с иждивением.

Основные характеристики ДПС и ДПР, влияющие на порядок учета соответствующих операций, приведены в табл. 1.

Таким образом, на основании табл. 1 в настоящей статье будет рассмотрен порядок отражения в учете плательщика ренты следующих операций:

1) получение по ДПС недвижимого имущества — основного средства и получение по ДПР любого имущества (основного средства, материалов, товаров, денежных средств);

Таблица 1

Основные характеристики, общие черты и различия ДПС и ДПР

Признак	ДПС	ДПР
Законодательное регулирование	Глава 33 ГК РФ «Рента и пожизненное содержание с иждивением»: § 1. Общие положения о ренте и пожизненном содержании с иждивением. § 3. Пожизненная рента § 4. Пожизненное содержание с иждивением	—
Получатель ренты	1. Гражданин, передающий имущество под выплату ренты, либо другой указанный им гражданин. 2. Несколько граждан, доли которых в праве на получение ренты считаются равными (если договором не установлено иное)	Любое имущество
Передаваемое по договору имущество	Только недвижимость	Любое имущество
Возмездность передачи имущества по договору	Имущество, которое отчуждается под выплату ренты, может быть передано получателем ренты в собственность плательщика за плату или бесплатно (п. 1 ст. 585 ГК РФ)	Любое имущество
Обеспечение выплаты ренты	Право залога на имущество, переданное по ДПС	1. Право залога на недвижимое имущество, переданное по ДПР. 2. Если по ДПР получатель ренты передает движимое имущество, то плательщик ренты обязан предоставить обеспечение исполнения обязательств получателю ренты либо застраховать в пользу получателя ренты риск ответственности за исполнение данных обязательств
Форма выплаты ренты	Обеспечение потребностей в жилище, питании и одежде, лечении и т. п. (оплата ритуальных услуг, если данная обязанность предусмотрена ДПС). ДПС может быть предусмотрена возможность замены предоставления содержания с иждивением в натуре выплатой в течение жизни гражданина периодических платежей в деньгах	Денежная

Окончание табл. 1

Признак	ДПС	ДПР
Прекращение договора	1. В случае смерти всех получателей ренты. 2. По требованию получателя ренты, если: — произошла утрата обеспечения или ухудшение его условий; — имеет место существенное нарушение плательщиком ренты условий договора	—
	Произошли отчуждение, сдача в залог или иное обременение имущества без предварительного согласия получателя ренты. Имеют место утрата или повреждение имущества либо его чрезмерная эксплуатация, приводящая к существенному снижению его стоимости	
Последствия прекращения договора по требованию получателя ренты	Возврат недвижимого имущества, переданного в обеспечение пожизненного содержания, либо выплата получателю выкупной цены. При этом плательщик ренты не вправе требовать компенсации расходов, понесенных в связи с содержанием получателя ренты	1. Выкуп ренты или расторжение договора и возмещение убытков. 2. Если под выплату пожизненной ренты квартира, жилой дом или иное имущество отчуждены бесплатно, возврат этого имущества с зачетом его стоимости в счет выкупной цены ренты
Последствия случайной гибели имущества, переданного по ДПР (ДПС)	Случайная гибель или случайное повреждение имущества, переданного под выплату ренты, не освобождают плательщика ренты от обязательства ее выплачивать	
Ответственность за просрочку выплаты ренты	За просрочку выплаты ренты плательщик ренты уплачивает получателю ренты проценты, предусмотренные ст. 395 ГК РФ, если иной размер процентов не установлен договором ренты	

2) внесение платы за получение в собственность имущества по ДПР (ДПС);

3) предоставление получателю ренты права залога на имущество, переданное по ДПС (ДПР);

4) страхование риска ответственности за исполнение обязательств по ДПР в пользу получателя ренты;

5) выплата ренты, обеспечение потребностей получателя пожизненного содержания в жилище, питании и одежде, лечении и т. п., оплата ритуальных услуг;

6) прекращение ДПР (ДПС) и, как следствие:
— возврат недвижимого имущества, переданного в обеспечение пожизненного содержания;

— выкуп ренты;
— расторжение договора и возмещение убытков;

7) начисление процентов за просрочку выплаты ренты.

Рассмотрим учет перечисленных хозяйственных операций последовательно в хронологии исполнения договора ренты.

Получение имущества по договору ренты требует его отражения в учете в определенной

денежной оценке. Принципы оценки имущества приведены в п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. Оценка имущества в бухгалтерском учете зависит от способа его поступления в организацию.

Имущество, полученное по ДПР (ДПС), можно считать приобретенным за плату, что следует из определения договора ренты. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку. Однако на момент принятия к учету имущества, полученного под выплату ренты, еще не известна вся сумма расходов по исполнению договора ренты. Она станет известна только после прекращения договора. Поэтому возникает вопрос, по какой стоимости принять к учету полученное под выплату ренты имущество?

Предлагаемый порядок оценки основного средства, полученного по договору ренты, приведен на рисунке. Как видно из рисунка, оценка основного средства зависит от того, в какой момент основное средство будет принято в экс-

плату. Если основное средство принимается в эксплуатацию только после исполнения договора аренды, то его первоначальная стоимость определяется как сумма затрат по исполнению данного договора.

Если же основное средство принимается в эксплуатацию сразу после заключения договора аренды, то сумма затрат, связанных с его получением, на момент ввода в эксплуатацию еще не может быть определена. Поэтому в данном случае предлагается принимать к учету основное средство по его рыночной стоимости, увеличенной на сумму уже произведенных затрат по исполнению договора аренды.

Суммы, формирующие первоначальную стоимость основного средства, учитываются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету, в частности в качестве основных средств. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Таким образом, до ввода основного средства в эксплуатацию все фактические затраты по исполнению договора аренды будут отнесены в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», а после ввода в эксплуатацию — перенесены на счет 01 «Основные средства» или счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности», образуя первоначальную стоимость основного средства.

Если основное средство будет введено в эксплуатацию только после прекращения ДПР (ДПС), то все затраты по исполнению договора



Оценка основного средства, полученного по ДПР (ДПС)

аренды будут отнесены на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и войдут в первоначальную стоимость основного средства.

Если основное средство будет использоваться плательщиком аренды сразу после получения права собственности на него (заключения договора аренды), то на момент принятия основного средства к учету на счет 01 «Основные средства» сумма затрат по исполнению договора аренды еще не будет известна. Поэтому в этом случае предлагается принимать к учету имущество, полученное под уплату аренды, по рыночной стоимости. По окончании договора аренды разницу между фактическими затратами и учетной стоимостью имущества предлагается относить в состав прочих доходов или расходов.

Расчеты с получателем аренды рекомендуется учитывать на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому следует открыть субсчет «Расчеты по ДПР (ДПС)».

Предлагаемый порядок учета операций по исполнению ДПР (ДПС) плательщиком аренды, когда под выплату аренды передается основное средство, представлен в табл. 2 и 3.

В табл. 2 рассмотрен порядок учета в случае, если основное средство будет введено в эксплуатацию только по прекращении ДПР (ДПС). В данном случае в течение всего срока исполнения ДПР (ДПС) затраты плательщика аренды собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и образуют первоначальную стоимость основного средства.

В табл. 3 приведен порядок учета операций по исполнению ДПР (ДПС) в случае, если по-

Таблица 2

**Предлагаемый порядок учета операций по исполнению ДПР (ДПС) плательщиком ренты
в случае, если под выплату ренты передается основное средство,
которое будет использоваться только по прекращении договора ренты**

№ п/п	Содержание операции	Оценка	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражено обеспечение исполнения обязательств	Рыночная стоимость имущества	009	—
2	Отражены затраты на страхование риска ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязательств плательщиком ренты	Фактическая стоимость услуг страховщика	08	76
3	Отражены затраты на уплату государственной пошлины за нотариальное удостоверение ДПР (ДПС), за государственную регистрацию ДПР (ДПС), за предоставление информации о зарегистрированных правах, за регистрацию права собственности на имущество	Сумма государственной пошлины	08	68
4	Оплачена государственная пошлина	Сумма государственной пошлины	68	51, 71
5	Начислены затраты на оплату услуг независимого оценщика, юриста и т. п.	Фактическая стоимость услуг без налога на добавленную стоимость (НДС)	08	60
6	Учтен и принят к вычету НДС по услугам независимого оценщика, юриста и т. п.	Сумма НДС согласно счету-фактуре	19	60
			68	19
7	Начислена плата за полученное по ДПР (ДПС) имущество	Сумма платы за имущество	08	76, субсчет «Расчеты по ДПР (ДПС)»
8	Произведена оплата за полученное под выплату ренты имущество	Сумма платы за имущество	76, субсчет «Расчеты по ДПР (ДПС)»	51, 50
9	Начислены ежемесячные рентные платежи (содержание)	Фактическая сумма затрат плательщика ренты	08	76, субсчет «Расчеты по ДПР (ДПС)»
10	Выплачены ежемесячные рентные платежи	Фактическая сумма затрат плательщика ренты	76, субсчет «Расчеты по ДПР (ДПС)»	51, 50
11	Предоставлено ежемесячное содержание получателю ренты (заработная плата сотрудников, обслуживающих получателя ренты, и социальные взносы, продукты, лекарства и другие материалы)	Фактическая сумма затрат плательщика ренты	76, субсчет «Расчеты по ДПР (ДПС)»	70, 69, 10
12	Начислены ежемесячные платежи за жилищно-эксплуатационные услуги (в данном случае они связаны с поступлением основного средства, а не с текущей деятельностью предприятия, поэтому должны быть отнесены на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»)	Фактическая стоимость услуг без НДС	08	60
13	Учтен и принят к вычету НДС по жилищно-эксплуатационным услугам	Сумма НДС согласно счету-фактуре	19	60
			68	19
14	Начислена задолженность за услуги по погребению получателя ренты	Фактическая стоимость услуг без НДС	08	60
15	Учтен и принят к вычету НДС по услугам, связанным с погребением	Сумма НДС согласно счету-фактуре	19	60
			68	19
16	Отражено начало использования основного средства после прекращения ДПР (ДПС)	Первоначальная стоимость основного средства, равная сумме затрат по исполнению ДПР (ДПС)	01, 03	08
17	Списано с забалансового учета обеспечение исполнения обязательств	Рыночная стоимость имущества	—	009