

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Кафедра «Учет, анализ и аудит»

**ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ ОБ
ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ, УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ И
УСЛОВНЫХ АКТИВАХ**

**Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)**

**обучающегося заочной формы обучения
направления 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
4 курса группы 06001252
Лаптевой Ольги Сергеевны**

Научный руководитель:
к.т.н., доцент Семькина Л.Н.

БЕЛГОРОД, 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ, УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ И УСЛОВНЫХ АКТИВАХ В ОТЧЕТНОСТИ.....	5
1.1. Понятие оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов.....	5
1.2. Нормативное регулирование формирования и представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах отчетности.....	9
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «РУСАГРО-ИНВЕСТ».....	14
2.1. Организационная характеристика предприятия.....	14
2.2. Анализ основных экономических показателей.....	18
2.3. Организационные аспекты ведения бухгалтерского учета.....	29
3. ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ, УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ И УСЛОВНЫХ АКТИВАХ В ОТЧЕТНОСТИ ООО «РУСАГРО-ИНВЕСТ».....	33
3.1. Синтетический и аналитический учет оценочных обязательств.....	33
3.1.1. Учет резерва на предстоящую оплату отпусков работникам.....	33
3.1.2. Учет резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год.....	38
3.1.3. Инвентаризация оценочных резервов и раскрытие информации в отчетности.....	42
3.2. Представление информации об условных обязательствах и условных активах.....	47
3.3. Направления совершенствования представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в отчетности ООО «Русагро-Инвест».....	50
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	53
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	56
ПРИЛОЖЕНИЯ	61

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерская (финансовая) отчетность является завершающим этапом учетного процесса и в компактном виде представляет заинтересованным пользователям информацию об основных показателях хозяйственной деятельности предприятия. Требование предоставления пользователям достоверной информации обуславливает необходимость отражения в отчетности событий, которые существуют на отчетную дату, но негативные или позитивные последствия этих событий повлияют на следующие отчетные периоды. Национальный стандарт бухгалтерского учета ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» регламентирует основные моменты формирования подобной информации. Однако в системном бухгалтерском учете данные события не находят своего отражения.

Данное обстоятельство обуславливает актуальность выполнения выпускной квалификационной работы на тему: «Представление в бухгалтерской отчетности информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах».

Целью выпускной квалификационной работы является разработка направлений совершенствования представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в отчетности исследуемой организации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующий ряд задач:

- рассмотреть теоретические аспекты представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в отчетности;
- ознакомиться с организационно-экономической характеристикой исследуемого предприятия;
- изучить состояние представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в отчетности исследуемой организации.

В качестве объекта исследования выступает общество с ограниченной ответственностью «Русагро-Инвест», а предметом исследования – оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы данного субъекта экономической деятельности.

Теоретической основой работы послужили нормативные и законодательные акты, отечественная и зарубежная научная и учебная литература, периодические издания в области бухгалтерского учета и экономического анализа.

В качестве информационной базы для написания выпускной квалификационной работы использовалась годовая бухгалтерская отчетность ООО «Русагро-Инвест» за 2013-2015 годы.

Обработка информации и в целом выполнение выпускной квалификационной работы производилось с использованием таких методов исследования, как системный подход, синтез, вертикальный и горизонтальный анализ, сравнение и другие.

В процессе сбора информации использовался метод опроса работников бухгалтерской, аналитической и экономической служб ООО «Русагро-Инвест».

Работа изложена на 60 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, список литературы насчитывает 34 наименования, к работе приложено 15 документов.

В первой главе рассмотрено понятие оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, а также нормативное регулирование формирования и представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах отчетности.

Во второй главе рассмотрена организационно-экономическая характеристика ООО «Русагро-Инвест»; проведен анализ основных экономических показателей за 2012-2014 годы; рассмотрены организационные аспекты бухгалтерского учета.

В третьей главе рассмотрен синтетический и аналитический учет оценочных обязательств, а также представление информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в отчетности ООО «Русагро-Инвест».

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ, УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ И УСЛОВНЫХ АКТИВАХ В ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Понятие оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

Обязательства являются одним из объектов бухгалтерского учета, закрепленными в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» [4]. Основная часть обязательств является следствием договорных отношений между контрагентами по поводу товаров, работ или услуг. Некоторые события, существующие на отчетную дату, могут привести к негативным или позитивным последствиям, которые окажут влияние на следующие отчетные периоды. Следствием указанных событий может быть признание оценочных обязательств. В Российской Федерации признанию и оценке данных обязательств посвящено ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [7].

Условные активы и обязательства возникают у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, и тесно взаимосвязаны с наступлением (или не наступлением) одного или нескольких неопределенных событий в будущем, при этом данные события не зависят от организации. Обычно условные активы возникают из незапланированных или неожиданных событий, которые делают возможным поступление в компанию экономических выгод. Примером может послужить иск, удовлетворения которого компания добивается в судебном порядке, при этом исход судебного разбирательства не определен. Условные активы не отражаются в бухгалтерском учете, поскольку это может привести к признанию дохода, который может быть нико-

гда не получен. Однако когда организация уверена в получении дохода, соответствующий актив не является условным и его признание уместно в бухгалтерском учете и отчетности [30]. Условные обязательства также не признаются и не отражаются в качестве обязательств в бухгалтерском учете, поскольку представляют собой:

- возможные обязанности, существование которых зависит от наступления будущих неопределенных неконтролируемых событий (при этом нужно подтвердить, имеет ли компания действительную обязанность, которая может привести к оттоку ресурсов);

- существующие обязанности, уменьшение экономических выгод по которым не является вероятным, или не может быть проведена достоверная оценка суммы, необходимой для исполнения обязательства [31].

В качестве примеров условных обязательств можно назвать незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства с возможным неблагоприятным исходом для организации, разногласия с налоговиками после проведения совместной сверки, прекращение одного или нескольких направлений деятельности организации. Компания не должна признавать условное обязательство в учете, однако должна раскрывать его в годовой бухгалтерской отчетности [32].

Все оценочные обязательства можно считать условными, поскольку неопределенным является как срок их исполнения, так и сумма. Вместе с тем термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаны из-за того, что их существование будет подтверждено только при наступлении (или не наступлении) неопределенных будущих событий, не находящихся полностью под контролем компании [33]. Оценочное же обязательство признается потому, что существует большая доля уверенности в его возникновении:

- исходя из норм правовых актов, судебных решений и договоров;

– в результате действий организации, которые свидетельствуют о том, что она принимает на себя определенные обязанности и, как следствие, у лиц возникают обоснованные ожидания, что обязанности будут выполнены [7].

В отличие от условного обязательства оценочное обязательство признается в учете и, соответственно, отражается в основных формах отчетности [27]. Для признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете необходимо соблюдение ряда условий:

- у организации существует обязанность (вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни), исполнения которой она не может избежать;
- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина такого обязательства может быть обоснованно оценена [28].

Одно из главных отличий оценочного обязательства от условного заключается в стоимостной оценке, необходимой для отражения данного обязательства в учете. Если величина оценочного обязательства может быть обоснованно определена, то условное обязательство может иметь весьма приблизительную стоимостную оценку (чаще всего это диапазон значений), которая представляется в качестве справочной информации в отчетности. К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие того, что невозможно обоснованно оценить его величину или маловероятным является уменьшение экономических выгод [30].

Стоимостная оценка оценочного обязательства характеризуется величиной, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. То есть речь идет о том, сколько понадобится ресурсов, чтобы по состоянию на отчетную дату погасить долг или перевести его на другое лицо. Величина оценочного обязательства определяется на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни орга-

низации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также мнений экспертов и специалистов. При определении оценочного обязательства учитываются следующие факторы [7]:

- последствия событий после отчетной даты в соответствии с нормами ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [6];

- риски и неопределенности, присущие в той или иной степени признаваемому оценочному обязательству;

- будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут в следующем периоде).

В то же время при оценке обязательства не принимаются в расчет следующие факторы:

- суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль (отложенные налоги);

- ожидаемые поступления от продажи основных средств, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством;

- ожидаемые встречные требования или требования к другим лицам в возмещение расходов, которые организация может понести при исполнении оценочного обязательства [26].

Документальным подтверждением обоснованности данной обязательству оценки является справка, в которой необходимо отразить все факты, опыт и мнения экспертов, использованные для оценки. Для определения величины оценочного обязательства используются математические формулы, которые применяются для учета вероятностных факторов. Так, оценка предполагает расчет, основанный на выборе одного из имеющихся значений, каждое из которых может иметь место с определенной долей вероятности. В случае одинаковой вероятности значений из интервала в качестве оценочного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и

наименьшего значений интервала. Если же вероятности разные, величина оценочного обязательства равна средневзвешенному значению, где весами выступают вероятности каждого из значений [28].

Оценочное обязательство признается в отношении обязанностей (предстоящих расходов), осуществление которых в будущем является существующей на отчетную дату обязанностью организации, и при выполнении установленных ПБУ 8/2010 условий признания оценочного обязательства [7].

Таким образом, условные активы и обязательства возникают у организации вследствие прошлых событий, когда наличие актива или обязательства на отчетную дату зависит от наступления (или не наступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не зависящих от организации. Условные активы и условные обязательства не признаются и не отражаются в бухгалтерском учете. Оценочное обязательство признается в учете и отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

1.2. Нормативное регулирование формирования и представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах отчетности

Бухгалтерский учёт в Российской Федерации регламентируется целым рядом законодательных и нормативных актов. К числу основополагающих документов, регламентирующих ведение учета в организациях всех форм собственности, относится Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. На основании закона бухгалтерский учёт представляет собой процедуру формирования документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с установленными требованиями и

составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. В отношении учета обязательств федеральный закон регламентирует следующие положения: объекты бухгалтерского учета, обязанность и организацию ведения бухгалтерского учета, первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета; инвентаризацию активов и обязательств, денежное измерение объектов бухгалтерского учета, общие требования и состав бухгалтерской отчетности; хранение документов бухгалтерского учета и т.д.[4].

К числу основных законодательных актов относится Гражданский кодекс РФ, который регулирует права собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления имуществом; порядок заключения и расторжения сделок и договоров; возникновение, исполнение и погашение обязательств; положения о залоге; виды поручительства и независимой гарантии; перемену лиц в обязательствах и т.д. Всё эти факты хозяйственной жизни достоверно и полно отражает бухгалтерский учёт [1].

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает основные элементы налогообложения организаций; виды налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровнях; в отношении каждого налога определяет налогоплательщика, базу для исчисления налога, ставки, льготы, порядок и сроки уплаты, а также ответственность за несоблюдения расчетов с бюджетом по налогам и сборам [3].

Кодекс РФ об административных правонарушениях определяет задачи и принципы законодательства об административных правонарушениях, устанавливает виды правонарушений и ответственность за административные правонарушения; приводит перечень административных наказаний и порядок их назначения [2].

Положением по бухгалтерскому учету 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных акти-

вов в бухгалтерском учете и отчетности организаций (за исключением кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. В данном положении представлены критерии признания оценочного обязательства, порядок отражения информации об условном обязательстве и условном активе; определения величины оценочного обязательства; списание, изменение величины оценочного обязательства; раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Положение дополнено ситуационными примерами анализа обстоятельств с целью признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства, а также примерами определения величины оценочного обязательства [7].

Положением по бухгалтерскому учету 7/98 «События после отчетной даты» устанавливаются правила отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций событий после отчетной даты и их последствия в бухгалтерской отчетности. Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. В положении приведен примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты [6].

Положением по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» устанавливаются правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Приводится классификация доходов от обычных видов деятельности и прочих доходов, устанавливаются критерии признания доходов в учете. В заключительных положениях приводятся требования к информации о доходах, подлежащей раскрытию в отчетности. Согласно ПБУ 9/99 по-

строение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности [8].

Положением по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» устанавливаются правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Приводится классификация расходов от обычных видов деятельности и прочих расходов, устанавливаются критерии признания расходов в учете. В заключительных положениях приводятся требования к информации о расходах, подлежащей раскрытию в отчетности. Согласно ПБУ 10/99 построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о расходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности [9].

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 июня 1995г. № 49 устанавливают порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов. Под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. При инвентаризации оценочных резервов проверяется правильность их расчета и обоснованность на конец отчетного года [10].

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению определяет единые

подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета. Для учета оценочных обязательств предназначен пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов» VIII раздела Плана счетов «Финансовые результаты». На данном счете отражается информация о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены суммы: предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; на ремонт основных средств; предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется [11].

Как следует из обзора нормативных документов учет оценочных обязательств и представление в отчетности условных активов и условных обязательств достаточно обеспечен. Его постоянное изменение и дополнение направлено на отражение реальных процессов, происходящих в нашей стране.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «РУСАГРО-ИНВЕСТ»

2.1. Организационная характеристика предприятия

Общество с ограниченной ответственностью «Русагро-Инвест» (далее ООО «Русагро-Инвест») зарегистрировано 17 марта 2007 года в Межрайонной Инспекции Федеральной Налоговой Службы №3 по Белгородской области. Компания находится по адресу: 308002, г. Белгород, пр-т Б. Хмельницкого, д. 111. Учредителем общества является ООО «Группа компаний «Русагро»». Возглавляет компанию генеральный директор. Бухгалтерская отчетность общества подлежит обязательному аудиту. Аудитором общества является ООО «Аудит-Плюс».

Основным видом деятельности общества является выращивание сахарной свеклы и кормовых культур; заготовка растительных кормов; разведение крупного рогатого скота; предоставление услуг, связанных с производством сельскохозяйственных культур; производство мяса и пищевых субпродуктов крупного рогатого скота, свиней, овец, коз; производство неочищенных растительных масел; производство цельномолочной продукции; выращивание зерновых и зернобобовых культур; выращивание масленичных культур; хранение и складирование зерна.

В состав аграрной компании «Русагро-Инвест» входят сельскохозяйственные предприятия из 14 районов Белгородской области, с общей площадью пашни 300 тыс. га. Сельскохозяйственные предприятия «Русагро-Инвест» расположены в зонах свеклосеяния сахарных заводов. Общество имеет 10 структурных подразделений: № 1 «Чернянское»; № 2 «Истобнянское»; № 3 «Дмитриевское»; № 4 «Закутское»; № 5 «Викторопольское»; № 6 «Казинское»; № 7 «Белоколодезянское»; № 8 «Ютановское»; № 9 «Покровское»; № 10 «Веселовское», - один филиал «Нежеголь», собственное производство в г. Шебекино и производство Чаплыжное. Структурные подразделе-

ления не являются самостоятельными юридическими лицами и наделяются основными и оборотными средствами обществом «Русагро-Инвест».

Данные бухгалтерской отчетности общества (приложения 4-9) составили основу расчета экономических показателей (табл. 2.1).

В рассматриваемом периоде наблюдается общая тенденция к увеличению выручки организации: в 2014 году по сравнению с 2013 годом - на 2364331 тыс. руб. или на 45,4 %; в 2015 году по сравнению с 2014 годом - на 959650 тыс. руб. или на 12,7 %. Данный факт свидетельствует об увеличении объемов продаж сельскохозяйственной продукции, а также о росте цен на продукцию в связи с инфляцией.

Адекватно изменению выручки изменяется себестоимость продаж: ее увеличение в 2014 году по сравнению с 2013 годом составило 570072 тыс. руб. или 18,2 %; а в 2015 году по сравнению с 2014 годом данный показатель незначительно уменьшился на 26278 тыс. руб. или 0,7 %. Такое изменение себестоимости свидетельствует о повышении цен на потребляемые предприятием экономические ресурсы, а также увеличение их физического объема обусловленного ростом производства.

В связи с тем, что темп прироста выручки был существенно выше темпа прироста себестоимости продаж прибыль от продаж постоянно увеличивалась: в 2014 году по сравнению с 2013 годом - на 1768859 тыс. руб. или на 164,4 %; а в 2015 году по сравнению с 2014 годом – еще на 880603 тыс. руб. или на 31%.

Показатель чистой прибыли ООО «Русагро-Инвест» увеличился в 2014 году по сравнению с 2013 годом на 2557029 тыс. руб. или на 268,5 %; однако в 2015 году по сравнению с 2014 годом чистая прибыль уменьшилась на 697787 тыс. руб. или на 20 %.

Рентабельность продаж в течение рассматриваемого периода увеличивается с 20,65 % в 2013 году до 43,65 % в 2015 году. Уровень рентабельности в рассматриваемом периоде также увеличивается с 30,41 % в 2013 году до 72,55 % в 2015 году.

Вставить табл 1.

В течение рассматриваемого периода в ООО «Русагро-Инвест» произошло обновление основных средств, о чем свидетельствует неуклонное увеличение их среднегодовой стоимости на 138256 тыс. руб. или на 3,9 % в 2014 году по сравнению с 2013 годом; и дополнительно на 87137 тыс. руб. или на 2,4 % в 2015 году по сравнению с 2014 годом. Таким образом, к концу 2015 года показатель среднегодовой стоимости основных средств составил 3775532 тыс. руб. Поскольку темпы прироста выручки были существенно выше темпов прироста среднегодовой стоимости основных средств, это обстоятельство предопределило тот факт, что показатели фондоотдачи в рассматриваемом периоде находились в пределах 1,47 – 2,26 руб. Иными словами, с каждого вложенного рубля в основные фонды общество получало 1,47 – 2,26 рублей выручки. Соответственно на каждый рубль выручки приходилось от 68 до 44 копеек инвестиций в основные средства.

В рассматриваемом периоде наблюдается существенные колебания среднегодовой суммы дебиторской задолженности при сохранении тенденции к увеличению ее абсолютного показателя. Этот показатель снизился на 29 % в 2014 году по сравнению с 2013 годом; а в 2015 году по сравнению с 2014 годом увеличился на 42 %, достигнув значения 721273 тыс. руб. Среднегодовая сумма кредиторской задолженности неуклонно уменьшалась с 2756255 тыс. руб. в 2013 году до 860650 тыс. руб. в 2015 году соответственно на 41,8 % в 2014 году и на 46,3 % в 2015 году.

В течение рассматриваемого периода в ООО «Русагро-Инвест» произошло увеличение фонда оплаты труда на 102913 тыс. руб. или на 16,9 % в 2014 году по сравнению с 2013 годом; и дополнительно на 129183 тыс. руб. или на 18,1 % в 2015 году по сравнению с 2014 годом. К концу 2015 года данный показатель составил 841658 тыс. руб. Среднесписочная численность персонала также увеличивалась: в 2014 году по сравнению с 2013 годом на 16 чел или 0,8 %; а в 2015 году по сравнению с 2014 годом – еще на 179 чел. или на 8,5 %, достигнув 2294 чел в 2015 году. В связи с тем, что темп прироста фонда оплаты труда опережал темп прироста среднесписочной численно-

сти персонала среднемесячная заработная плата также увеличивалась с 24,2 тыс. руб. в 2013 году до 30,6 тыс. руб. в 2015 году. Темп прироста среднемесячной заработной платы составил соответственно 16,1 % в 2014 году по сравнению с 2013 годом и 8,9 % в 2015 году по сравнению с 2014 годом. Поскольку темп прироста выручки в рассматриваемом периоде был существенно выше темпа прироста фонда оплаты труда производительность труда также увеличивалась с 2482 тыс. руб. в 2013 году до 3720 тыс. руб. в 2015 году. Темп прироста производительности труда составил 44,3 % в 2014 году по сравнению с 2013 годом и 3,9 % в 2015 году по сравнению с 2014 годом.

Таким образом, в рассматриваемом периоде с 2013 по 2015 год в ООО «Русагро-Инвест» наблюдается увеличение выручки, прибыли от продаж, среднегодовой стоимости основных средств, фонда оплаты труда и среднесписочной численности персонала при росте среднемесячной заработной платы и производительности труда и существенное снижение кредиторской задолженности при сохранении абсолютного значения дебиторской задолженности.

2.2. Анализ основных экономических показателей деятельности предприятия

Финансовое состояние характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормального функционирования предприятия, целесообразностью их размещения и эффективностью использования, финансовыми взаимоотношениями с другими юридическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Общая оценка финансового состояния ООО «Русагро-Инвест» осуществляется на основе бухгалтерского баланса, по данным которого определяют ликвидность баланса, оценивают платежеспособность организации и рассчитывают коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость организации [15].

Ликвидность определяется способностью предприятия быстро и с минимальным уровнем финансовых потерь преобразовать свои активы (имущество) в денежные средства. Она характеризуется также наличием в организации ликвидных средств в форме остатка денежных средств в кассе, на счетах в банках, а также легко реализуемых элементов оборотных активов.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков. Такая группировка актива и пассива баланса ООО «Русагро-Инвест» за 2013-2015 годы представлена в таблице 2.2.

Условиями абсолютной ликвидности является превышение или равенство быстро - (А1), средне - (А2) и медленно (А3) реализуемых активов над наиболее срочными (П1), кратко - (П2) и долгосрочными (П3) обязательствами соответственно при обязательном превышении фиксированных пассивов (П4) над труднореализуемыми активами (А4). Условие абсолютной ликвидности бухгалтерского баланса представлено совокупностью следующих математических соотношений:

$$A_1 \geq P_1; \quad A_2 \geq P_2; \quad A_3 \geq P_3; \quad A_4 \leq P_4.$$

Из таблицы 2.2 следует, что по данным бухгалтерского баланса ООО «Русагро-Инвест» за 2013-2015 годы на указанные даты соотношение быстро, средне и медленно реализуемых активов и соответствующих им срочных, краткосрочных и долгосрочных обязательств, а также труднореализуемых активов и фиксированных пассивов представлены следующей совокупностью математических соотношений:

$$2013 \text{ год } A_1 > P_1; \quad A_2 < P_2; \quad A_3 > P_3; \quad A_4 > P_4;$$

$$2014 \text{ год } A_1 < P_1; \quad A_2 > P_2; \quad A_3 < P_3; \quad A_4 < P_4;$$

$$2015 \text{ год } A_1 > P_1; \quad A_2 < P_2; \quad A_3 > P_3; \quad A_4 > P_4.$$

Вставить табл. 2.

Иными словами в рассматриваемом периоде не выполнялось условие абсолютной ликвидности бухгалтерского баланса ООО «Русагро-Инвест». В 2013 году быстро, медленно и трудно реализуемые активы превышали соответствующие им срочные и долгосрочные обязательства, а также фиксированные пассивы. При этом средне реализуемые активы были значительно меньше краткосрочных обязательств. Это свидетельствует о недостаточности средств для погашения срочных обязательств. Аналогичная ситуация наблюдалась в 2015 году.

В 2014 году быстро, медленно и трудно реализуемые активы были существенно меньше соответствующих им срочных и долгосрочных обязательств, а также фиксированных пассивов. При этом средне реализуемые активы превышали краткосрочные обязательства.

К показателям, характеризующим ликвидность баланса, относится ряд финансовых коэффициентов: коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент быстрой ликвидности и коэффициент текущей ликвидности. Данные коэффициенты позволяют оценить соотношение имеющихся оборотных активов (по их видам) и краткосрочных обязательств для их возможного последующего погашения (табл. 2.3).

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочной задолженности организация может погасить в ближайшее время за счет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений. Коэффициент абсолютной ликвидности должен находиться в пределах от 0,1 до 0,7 долей единицы.

В рассматриваемом периоде значения коэффициента абсолютной ликвидности уменьшаются от 0,55 долей единицы в 2013 году до 0,2 долей единицы в 2015 году, не выходя за границы допустимого интервала. Этот факт свидетельствует о том, что организация в состоянии полностью погасить от 55 до 20 % имеющихся краткосрочных обязательств, направив на эти цели все имеющиеся денежные средства, в том числе находящиеся в составе краткосрочных финансовых вложений.

Вставить табл 3.

Коэффициент быстрой ликвидности показывает, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет денежных средств и дебиторской задолженности. Оптимальное значение коэффициента абсолютной ликвидности составляет 1.

В ООО «Русагро-Инвест» числовые значения данного показателя несколько увеличиваются от 0,06 долей единицы в 2013 году до 0,24 долей единицы в 2015 году, что существенно ниже оптимального значения. Максимальное значение данного коэффициента в 0,46 долей единицы наблюдалось в 2014 году, когда организация могла погасить 46 % имеющихся краткосрочных обязательств, направив на эти цели все имеющиеся денежные средства и дебиторскую задолженность. Соответственно в 2015 году организация может погасить лишь 24 % имеющихся краткосрочных обязательств.

Коэффициент текущей ликвидности показывает, какую часть краткосрочных обязательств можно погасить, направив на эти цели все оборотные средства. Необходимое значение данного коэффициента должно быть равно 1,5 долей единицы.

В ООО «Русагро-Инвест» числовое значение данного показателя изменяются скачкообразно и составляют 1,17 долей единицы в 2013 году, 2,82 долей единицы в 2014 году и 1,53 долей единицы в 2015 году. Это свидетельствует о том, что в 2014 и 2015 годах все краткосрочные обязательства могут быть погашены при условии направления на эти цели части оборотных активов предприятия.

Платежеспособность ООО «Русагро-Инвест» характеризуется его возможностью и способностью своевременно и полностью выполнять свои финансовые обязательства перед внутренними и внешними партнерами, а также перед государством. Платежеспособность непосредственно влияет на формы и условия осуществления сделок, в том числе на возможность получения кредитов и займов. Состояние расчетно-платежной дисциплины в организа-

ции оказывает существенное влияние на ее платежеспособность и финансовую устойчивость.

Статьи денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности участвуют в расчете коэффициента платежеспособности ООО «Русагро-Инвест», характеризующего величину покрытия платежными средствами текущей кредиторской задолженности (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Анализ платежеспособности ООО «Русагро-Инвест» за 2013-2015 годы

Наименование показателей	По состоянию на 31.12.			Отклонение (+;-)	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014
Платежные средства, тыс. руб.	955387	805269	837750	-350116	232479
Срочные платежи, тыс. руб.	5761679	1323352	3510021	-4438327	2186669
Коэффициент платежеспособности	0,06	0,46	0,24	0,40	-0,22

Данный коэффициент, показывает платежные возможности организации при условии погашения всей суммы дебиторской задолженности (в том числе «невозвратной»). Увеличение данного показателя в рассматриваемом периоде свидетельствует о возрастании уровня ликвидности этого вида актива и о росте прибыли организации. Необходимо отметить, что к платежным средствам относится дебиторская задолженность и денежные средства; к срочным платежам – краткосрочные обязательства организации. В рассматриваемом периоде краткосрочные обязательства были представлены исключительно кредиторской задолженностью, поэтому коэффициент платежеспособности полностью совпал с коэффициентом быстрой ликвидности.

Из таблицы 2.4 следует, что в рассматриваемом периоде коэффициент платежеспособности показывает недостаточную степень обеспеченности текущих кредиторских обязательств наиболее ликвидными средствами (денежными средствами и дебиторской задолженностью). На 1 рубль срочных пла-

тежей в ООО «Русагро-Инвест» приходится 6 коп. платежных средств по состоянию на 31.12.2013 г., данный показатель существенно увеличился и составил 46 коп. на 31.12.2014 года. Однако на 31.12.2014 года значение данного показателя уменьшилось и составило 25 коп. Таким образом, полностью используя имеющиеся платежные средства, организация в состоянии погасить лишь четвертую часть имеющихся срочных платежей по состоянию на 31.12.2015 года.

Финансовое состояние определяется результатами производственной и коммерческой деятельности организации и характеризуется рядом показателей (табл. 2.5). Расчёт выполнен на основе бухгалтерского баланса ООО «Русагро-Инвест» за 2015 год (приложение 8).

В 2013 году коэффициент финансовой независимости и коэффициент финансовой устойчивости находились за нижней границей рекомендуемых значений, что свидетельствовало о финансовой зависимости и финансовой неустойчивости организации. Однако в 2014 году ситуация нормализовалась, значения коэффициентов переместились в область рекомендуемых значений и организация ООО «Русагро-Инвест» стала финансово устойчивой и финансово независимой. В 2015 году коэффициент финансовой независимости составил 0,543 долей единицы, а коэффициент финансовой устойчивости – 0,619 долей единицы, что соответствует оптимальным значениям.

Значения коэффициента финансирования ООО «Русагро-Инвест» в 2013 году в 0,467 долей единицы свидетельствуют о невозможности покрыть свои долги за счет собственного капитала. Однако в 2014 году данный коэффициент составил 2,463, а в 2015 году – 1,186 долей единицы. Это обстоятельство свидетельствует о возможности ООО «Русагро-Инвест» покрытия своих долгов за счет собственного капитала.

Коэффициент капитализации представляет собой величину обратную коэффициенту финансирования. В 2013 году значения этого коэффициента в 2.142 долей единицы выходят за границу оптимальных значений менее 1,5.

Вставить табл 5.

В 2014 году значения коэффициента капитализации несколько уменьшаются до 0,406 долей единицы. А в 2015 году увеличиваются до 0,843 долей единицы, не выходя за границу оптимальных значений не выше 1,5 долей единицы.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования в 2013 году рассчитать не возможно, поскольку внеоборотные активы превышают величину собственного капитала организации. В 2014 и 2015 годах числовые значения данного коэффициента выходят за нижнюю границу области оптимальных значений в 0,5 доли единицы. В 2014 году коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования составляет 0,389 доли единицы и его значение уменьшается, достигая к 31.12.2015 года 0,217 доли единицы. Этот факт свидетельствует о необеспеченности ООО «Русагро-Инвест» собственными источниками финансирования.

Доля оборотных средств в активах ООО «Русагро-Инвест» в рассматриваемом периоде несколько уменьшается, находясь в рамках установленного норматива, с 0,644 долей единицы в 2013 году до 0,584 долей единицы в 2015 году.

Z-модель Альтмана – математическая формула, измеряющая степень риска банкротства каждой отдельной компании, разработанная американским экономистом Эдвардом Альтманом в 1968 году. Общий экономический смысл модели представляет собой функцию показателей, характеризующих экономический потенциал предприятия и результаты его работы за истекший период. Модифицированный вариант пятифакторной модели Альтмана представляет собой многочлен [29]:

$$Z=0,717x_1+0,847x_2+3,107x_3+0,42x_4+0,995x_5,$$

где: x_1 – отношение оборотного капитала к сумме активов предприятия;

x_2 – отношение суммы нераспределенной прибыли к сумме активов предприятия;

x_3 – отношение суммы операционной прибыли к общей стоимости активов;

x_4 – отношение балансовой стоимости собственного капитала к заемному капиталу;

x_5 – отношение объема продаж к общей величине активов предприятия.

В таблице 2.6 представлены исходные данные и рассчитанные значения Z-показателя пятифакторной модели Э.Альтмана для ООО «Русагор-Инвест» за период с 2013 по 2015 годы.

Таблица 2.6

Прогноз вероятности банкротства ООО «Русагро-Инвест» за 2013-2015 гг.

(по пятифакторной модели Z-счета Э. Альтмана)

Показатели	Годы		
	2013	2014	2015
Исходные данные			
1.Оборотный капитал, тыс. руб.	6718557	3733132	5377383
2.Активы предприятия, тыс. руб.	10434583	7902841	9208354
3.Нераспределенная прибыль, тыс. руб.	952192	3509221	2811434
4.Операционная прибыль, тыс. руб.	1075626	2844485	3725088
5.Собственный капитал, тыс. руб.	3320620	5621003	4996973
6.Заемный капитал, тыс. руб.	7113963	2281838	9208354
7.Объем продаж, тыс. руб.	5209746	7574077	8533727
Расчетные показатели			
X_1 (п.1 : п.2)	0,644	0,472	0,584
X_2 (п. 3 : п.2)	0,091	0,444	0,305
X_3 (п.4 : п.2)	0,103	0,360	0,405
X_4 (п. 5 : п.6)	0,467	2,463	0,543
X_5 (п.7 : п.2)	0,499	0,958	0,927
Z	1,55	3,82	3,09

Значение Z-показателя в диапазоне $Z < 1,23$ означает очень высокую степень вероятности банкротства предприятия, в диапазоне $1,23 < Z < 2,89$ – ситуация неопределенная, значение $Z > 2,9$ характеризует компанию как стабильную и финансово устойчивую.

Значение Z-показателя для ООО «Русагро-Инвест» за период с 2013 года по 2015 год рассчитаны ниже и составляют:

2013 г.: $0,717 \cdot 0,644 + 0,847 \cdot 0,091 + 3,107 \cdot 0,103 + 0,42 \cdot 0,467 + 0,995 \cdot 0,499 = 1,55$;

2014 г.: $0,717 \cdot 0,472 + 0,847 \cdot 0,444 + 3,107 \cdot 0,360 + 0,42 \cdot 2,463 + 0,995 \cdot 0,958 = 3,82$;

2015 г.: $0,717 \cdot 0,584 + 0,847 \cdot 0,305 + 3,107 \cdot 0,405 + 0,42 \cdot 0,543 + 0,995 \cdot 0,927 = 3,09$.

Полученные значения Z-показателя для ООО «Русагро-Инвест» в 2013 году составляет 1,55, что в соответствии с критериями банкротства позволяет характеризовать ситуацию как неопределенную. В 2014 и 2015 годах значения Z-показателя составляют 3,82 и 3,09 соответственно, что свидетельствует об отсутствии признаков банкротства у предприятия.

В целом финансово-хозяйственную деятельность ООО «Русагро-Инвест» в рассматриваемом периоде следует признать удовлетворительной: при сохраняющейся тенденции к увеличению выручки и адекватном изменении затрат, организация имеет прибыль.

2.3. Организационные аспекты ведения бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему построения учетного процесса для получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов. Основными слагаемыми системы бухгалтерского учета являются: первичный учет и документооборот, инвентаризация, рабочий План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В ООО «Русагро-Инвест» ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности осуществляет бухгалтерия, возглавляемая главным бухгалтером. Для ведения бухгалтерского учета бухгалтерия осуществляет сбор, обработку и группировку информации в виде сводных регистров аналитического и синтетического учета, внесение записей на счета бухгалтер-

ского учета и составление внутренней и внешней бухгалтерской и финансовой отчетности. Ведение бухгалтерского учета в обособленных подразделениях, не выделенных на отдельный баланс, осуществляется централизованно. Остальные службы общества выполняют функции по сбору и обработке первичной информации для ее дальнейшей регистрации в системе учета бухгалтерией. Своевременное и качественное оформление первичных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты бухгалтерии общества. В качестве форм первичных учетных документов используются унифицированные формы, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации и утвержденные Госкомстатом России, и формы первичных документов, разработанные обществом. Общество применяет Положение о порядке организации документооборота и технологии обработки учетной информации.

ООО «Русагро-Инвест» применяет автоматизированную форму ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности с использованием бухгалтерской программы «1С:Предприятие 8.2». Общество ведет бухгалтерский учет на основании единого Рабочего плана счетов, построенного на основе типового Плана счетов.

Общество составляет годовую и промежуточную отчетность за 1 квартал, полугодие и 9 месяцев отчетного года. В состав промежуточной отчетности входят: бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. В состав годовой бухгалтерской отчетности общества входят: бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, табличные и текстовые пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Числовые показатели в бухгалтерской отчетности представлены в тыс. руб. Достоверность данных,

содержащихся в годовой бухгалтерской отчетности, подтверждается аудитором общества. Финансовым годом признается период с 1 января по 31 декабря календарного года.

Инвентаризации подлежат все активы общества и все виды обязательств. Для проведения инвентаризации активов и обязательств в обществе создается инвентаризационная комиссия. По итогам инвентаризации данные бухгалтерского учета корректируются на выявленные расхождения, которые подлежат отражению в том отчетном периоде, к которому относится дата проведения инвентаризации.

В табл. 2.7 приведены основные элементы методики учетной политики ООО «Русагро-Инвест» на 2015 год (приложение 5).

Таблица 2.7

Основные элементы методики учетной политики ООО «Русагро-Инвест»

Элемент методики	Выбранный вариант
Критерии отнесения объекта к основным средствам	Срок полезного использования более 12 месяцев; стоимость более 40000 руб.
Способ начисления амортизации по основным средствам	Линейный
Проведение переоценки основных средств	Не производится
Учет затрат на ремонт основных средств	Относятся на себестоимость текущего периода
Способ начисления амортизации по нематериальным активам	Линейный
Учет заготовления ТМЦ	На счете 10 «Материалы», 41 «Товары» по фактической себестоимости приобретения
Способ оценки расходы ТМЦ	По средней скользящей стоимости
Учет готовой продукции	По фактической производственной себестоимости на счете 43 «Готовая продукция»
Резерв под снижение стоимости материальных ценностей	Создается
Управленческие расходы	Относятся на расходы по обычным видам деятельности
Списание расходов будущих периодов	Равномерно в течение периода, к которому они относятся
Резервы по сомнительным долгам	Создаются по каждому сомнительному долгу
Признание выручки	По моменту отгрузки
Резервы предстоящих расходов и платежей	Создаются следующие резервы: резерв на предстоящую оплату отпусков работникам; резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год.
Учет государственной помощи	Метод начисления
Срок списания расходов на НИОКР	Не более 5 лет

Учетная политика ООО «Русагро-Инвест» на 2015 год (приложение 5) состоит из следующих разделов: введение; организационные аспекты учетной политики; методические аспекты учетной политики. Основным назначением учетной политики является выбор совокупности способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика ООО «Русагро-Инвест» сформирована исходя из установленных в ПБУ 1/2008 допущений и требований. Принятая учетная политика введена в действие приказом по предприятию и применяется с 1 января года следующего за годом утверждения.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в ООО «Русагро-Инвест» несет генеральный директор. Главный бухгалтер отвечает за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Таким образом, бухгалтерский учет в ООО «Русагро-Инвест» ведется бухгалтерией возглавляемой главным бухгалтером по типовому плану счетов в соответствии с графиком документооборота и учетной политикой с использованием компьютерной технологии обработки учетной информации на основе натуральных измерителей и в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимоувязанного их отражения с использованием унифицированных форм первичных документов.

3. ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ, УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ И УСЛОВНЫХ АКТИВАХ В ОТЧЕТНОСТИ ООО «РУСАГРО-ИНВЕСТ»

3.1. Синтетический и аналитический учет оценочных обязательств

В соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ООО «Русагро-Инвест» отражает в бухгалтерском учете оценочные обязательства. Данные обязательства могут возникнуть из норм законодательства и иных нормативно-правовых актов, судебных решений, договоров, самостоятельных действий общества в следующих случаях:

- у общества существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой общество не может избежать;
- вероятно уменьшение экономических выгод общества, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина самого оценочного обязательства может быть обосновано оценена.

В соответствии с учетной политикой ООО «Русагро-Инвест» создает два резерва предстоящий расходов: резерв на оплату отпусков работникам и резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год.

3.1.1. Учет резерва на предстоящую оплату отпусков работникам

ООО «Русагро-Инвест» признает свои обязательства в связи с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска в соответствии с законодательством РФ, квалифицируя их как оценочные обязательства для целей бухгалтерского учета, и создает резерв на предстоящую оплату отпусков

работникам. Резерв формируется ежемесячно на основании данных о количестве дней предстоящего отпуска и размера среднедневного заработка каждого работника по состоянию на последнее число отчетного периода. В состав резерва включаются также обязательные страховые взносы: на пенсионное страхование, социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, медицинское страхование, социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Резерв формируется по каждому работнику в разрезе подразделений ООО «Русагро-Инвест». По работникам, у которых по состоянию на последнее число отчетного периода отсутствуют дни неиспользованного отпуска, резерв не формируется, то есть оценочное обязательство не признается.

Резерв формируется исходя из предположения, что все работники предприятия используют свое право на отпуск в течение 12 месяцев, поэтому дисконтирование величины сформированного резерва по состоянию на отчетную дату не производится.

Учет формирования резерва на предстоящую оплату отпусков работникам ведется на пассивном счете 96.02 «Резервы предстоящих расходов» (см. рис. 3.1). По дебету данного субсчета отражают использование сумм резерва; по кредиту отражается создание резерва путем включения соответствующих отчислений в издержки производства. На рис. 3.1 представлена схема счета 96.02 «Резервы предстоящих расходов» за ноябрь 2015 года, составленная на основе данных приложения 13. При этом отражение в учете фактических сумм начисленных отпускных выплат работникам при предоставлении им отпуска, а также соответствующих им сумм обязательных страховых взносов, производится в общеустановленном порядке, то есть по дебету тех счетов учета затрат, на которые относятся начисления заработной платы работника и суммы обязательных страховых взносов, в корреспонденции с кредитом счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

96.02 «Резервы предстоящих расходов»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
		Сн – остаток по счету на начало отчетного периода 149 767 488, 26 руб.	
	Отражается списание фактических расходов за счет резерва:	Сформирован резерв с отнесением затрат на	
69	отчислений на социальное страхование и обеспечение 293 521,79 руб.	- заготовление и приобретение ТМЦ собственным транспортом 2 659,17 руб.	10.18
70	заработная плата персоналу 914 398,05 руб.	- животноводство 2 734 692,88 руб.	20.01
		- вспомогательное производство 2 184 503,28 руб.	23
		- общепроизводственные расходы 94 257,43 руб.	25
		- общехозяйственные расходы 2 865 505,33	26
		- расходы обслуживающих производств и хозяйства 5 217,61 руб.	29
		- коммерческие расходы 44 166, 17 руб.	44.02
		- прочие расходы текущего периода 4 183 092,09 руб.	91.02
Оборот:	1 207 919, 84 руб.	Оборот:	12 114 093,96 руб.
		Ск – остаток по счету на конец отчетного периода 160 673 662,38 руб.	

Рис. 3.1. Схема счета 96.02 «Резервы предстоящих расходов»

ООО «Русагро-Инвест» за ноябрь 2015 г.

Формирование резерва (оценочного обязательства) отражается по кредиту счета 96.02 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Основание для составления бухгалтерской записи является, утвержденный главным бухгалтером ООО «Русагро-Инвест», документ «Расчет резерва на предстоящую оплату отпусков работникам». Суммы выплат по предстоящим отпускам и начисления обязательных страховых взносов с данных выплат отражаются в учете отдельно в разрезе подразделений ООО «Русагро-Инвест» (приложение 12).

Общая сумма резерва определяется следующим образом:

$$P_{\text{ПО}} = P_{\text{ВПО}} + P_{\text{ОСВ}}, \quad (3.1)$$

где: $P_{\text{ПО}}$ – сумма резерва на предстоящую оплату отпусков;

$P_{\text{ВПО}}$ – сумма резерва в части выплат по предстоящим отпускам;

$P_{\text{ОСВ}}$ – сумма резерва в части обязательных страховых взносов с выплат по предстоящим отпускам.

В свою очередь сумма резерва в части выплат по предстоящим отпускам рассчитывается по формуле:

$$P_{\text{ВПО}} = \text{СДЗ} \cdot \text{КДР}, \quad (3.2)$$

где: СДЗ – сумма среднедневного заработка работника, определяемого в соответствии с положениями ст. 139 ТК РФ;

КДР – количество дней отпуска, предусмотренного ст. 114 ТК РФ и не использованного работником по состоянию на последнее число отчетного периода.

Сумма резерва в части обязательных страховых взносов с выплат по предстоящим отпускам рассчитывается по формуле:

$$P_{\text{ОСВ}} = P_{\text{ВПО}} \cdot \text{ОСВ}, \quad (3.3)$$

где: ОСВ – совокупный тариф обязательных страховых взносов с учетом предельной величины базы для начисления страховых взносов в Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ в соответствии с положениями Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ и Федерального закона от 22.12.2005 г. № 179-ФЗ.

Для целей расчета резерва в предельную величину базы для начисления обязательных страховых взносов включаются как все фактические (облагае-

мые взносами) выплаты в пользу работника с начала года по конечную дату отчетного периода, так и суммы резерва в части выплат по предстоящим отпускам по данному работнику, определенную на последнее число отчетного периода.

Поскольку расчет резерва ведется по каждому сотруднику ООО «Ру-сагро-Инвест» рассмотрим в качестве примера начисление резерва на предстоящую оплату отпусков по сотруднику Иванову И.И. за ноябрь 2015 года, среднедневной заработок которого составляет 1422 рублей у него 14 дней неиспользованного отпуска. Сумма резерва в части выплат по предстоящим отпускам, рассчитанная по формуле (3.2) составит:

$$1422 \cdot 14 = 19908 \text{ руб.}$$

Сумма резерва в части обязательных страховых взносов при общей ставке в размере 30 % с выплат по предстоящему отпуску рассчитывается по формуле (3.3) и составит:

$$19908 \cdot 0,3 = 5972,4 \text{ руб.}$$

Общая сумма резерва, рассчитанная по формуле (3.1) составит:

$$19908 + 5972,4 = 25880,40 \text{ руб.}$$

Указанная сумма будет отражена в бухгалтерском учете следующей записью:

Дт 91.02 «Прочие расходы»

Кт 96.02 «Резервы предстоящих расходов» 25880,40 руб.

Одновременно с формированием резерва на предстоящую оплату отпусков, величина которого определена по состоянию на последний день отчетного периода, производится полное списание сумм ранее созданного в предыдущем отчетном периоде резерва (признанного оценочного обязательства) путем осуществления сторнировочной записи по кредиту счета 96.02 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Суммы резерва, сформированного по состоянию на 31 декабря предыдущего отчетного года подлежат восстановлению в полном размере и отне-

сению на финансовый результат отчетного года путем осуществления записи по дебету счета 96.02 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (списание оценочного обязательства) одновременно с отражением вновь сформированных сумм резерва по состоянию на 31 января отчетного года.

Разницы, возникающие при формировании и использовании резерва на предстоящую оплату по отпускам в соответствии с положением ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», ООО «Русагро-Инвест» квалифицирует в качестве временных.

Таким образом, в соответствии с учетной политикой ООО «Русагро-Инвест» создает резерв на оплату отпусков работникам. Для учета данного оценочного обязательства используется субсчет 96.02 «Резервы предстоящих расходов». По кредиту данного субсчета отражается создание резерва путем включения соответствующих отчислений в издержки производства; по дебету отражают использование сумм резерва. Основание для составления бухгалтерской записи является документ «Расчет резерва на предстоящую оплату отпусков работникам». Суммы выплат по предстоящим отпускам и начисления обязательных страховых взносов с данных выплат отражаются в учете отдельно в разрезе подразделений ООО «Русагро-Инвест».

3.1.2. Учет резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год

ООО «Русагро-Инвест» формирует резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год, отчисления в который относятся в состав расходов на оплату труда соответствующих категорий работников. Резерв формируется ежемесячно по состоянию на последний день месяца. Средства сформированного резерва не могут быть использованы на выплату работникам квартальных и иных вознаграждений.

Учет формирования резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год ведется на пассивном счете 96.02 «Резервы предстоящих расходов» (см. рис. 3.1). Формирование резерва отражается по кредиту счета 96.02 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с дебетом тех счетов учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата соответствующих работников и суммы обязательных страховых взносов. Основание для составления бухгалтерской записи является, утвержденный главным бухгалтером ООО «Русагро-Инвест», документ «Расчет резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за год» (приложение 15). Отражение в учете фактических сумм начисленных вознаграждений по итогам работы за год, а также соответствующих им сумм обязательных страховых взносов, осуществляется по дебету счета 96.02 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с кредитом счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Для формирования резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год ООО «Русагро-Инвест» определяет способ резервирования, предельную сумму отчислений в резерв, составляет расчет (смету) размера ежемесячных отчислений в резерв и ежемесячный процент отчислений в резерв. Исходной информацией для определения указанных величин являются плановые показатели, обоснованные бюджетами ООО «Русагро-Инвест» на предстоящий год.

Резерв формируется обществом в следующем порядке. Вначале определяется предполагаемая сумма расходов на оплату труда с учетом обязательных страховых взносов: на пенсионное страхование социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, медицинское страхование, социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Резерв формируется по каждому работнику, который премируется по итогам работы за год. Предполагаемая сумма расходов на оплату труда определяется исходя из оклада сотруд-

ника, установленного штатным расписанием на дату расчета, а да сотрудника-сдельщика исходя из сдельных расценок (оплата по дневному тарифу, оплата по производственным нарядам, доплата за классность).

Затем рассчитывается предельная сумма отчислений в резерв в разрезе каждого сотрудника, как предполагаемый размер расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год с учетом обязательных страховых взносов на предстоящий год. Ежемесячный процент отчислений в резерв по каждому сотруднику определяется по формуле:

$$П = (ВП + ОСВП) / (ФОТП + ОСВП) \cdot 100 \%, \quad (3.4)$$

где: П – ежемесячный процент отчислений в резерв;

ВП – предполагаемый размер расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год на предстоящий год в разрезе каждого сотрудника, премируемого по итогам работы за год;

ФОТП – предполагаемая сумма расходов на оплату труда на предстоящий год (без учета расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год) в разрезе каждого сотрудника, премируемого по итогам работы за год;

ОСВП – предполагаемая сумма обязательных отчислений, начисленных на соответствующие выплаты.

каждого сотрудника, премируемого по итогам работы за год;

На предстоящий год составляется специальный расчет (смета), в котором отражаются все расчеты и перечисленные выше показатели. Смета составляется в разрезе каждого сотрудника, премируемого по итогам работы за год. По состоянию на последний календарный день каждого отчетного месяца производится расчет суммы ежемесячных отчислений в резерв по следующей формуле:

$$ОР = (ФОТФ + ОСВ) \cdot П, \quad (3.5)$$

где: ОР – сумма отчислений в резерв за соответствующий месяц;
 ФОТФ – фактические расходы на оплату труда за соответствующий
 месяц ((без учета расходов на выплату вознаграждений по итогам рабо-
 ты за год) по каждому сотруднику, премируемому по итогам года;
 ОСВ – сумма обязательных взносов, начисленных по соответствующим
 выплатам.

Поскольку расчет резерва ведется по каждому сотруднику ООО «Рус-
 сагро-Инвест» рассмотрим в качестве примера начисление резерва предсто-
 ящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за 2015 год по
 сотруднику Петрову П.П. Предполагаемый размер вознаграждения по итогам
 работы за год составит 42000 руб., обязательные отчисления на социальное
 страхование от вознаграждения по итогам работы за год – 12600 руб.; пред-
 полагаемые расходы на оплату труда за год – 500000 руб. и обязательные от-
 числения на социальное страхование от суммы предполагаемых расходов на
 оплату труда за год – 150000 руб. Ежемесячный процент отчислений в резерв
 по сотруднику Петрову П.П., рассчитанный по формуле (3.4) составит:

$$(42000 + 12600) : (500000 + 150000) \cdot 100 = 8,4 \%$$

Сумма ежемесячных отчислений в резерв в ноябре 2015 года для Пет-
 рова П.П. на основании его заработной платы за ноябрь в сумме 49200 руб.,
 рассчитанная по формуле (3.5) составит:

$$(49200 + 14760) \cdot 8,4 : 100 = 5372,64 \text{ руб.}$$

На указанную сумму в последний день ноября 2015 года будет выпол-
 нена бухгалтерская запись по отчислениям в резерв предстоящих расходов на
 выплату вознаграждений по итогам работы за 2015 год:

Дт 91.02 «Прочие расходы»

Кт 96.02 «Резервы предстоящих расходов» 5372,64 руб.

Таким образом, в соответствии с учетной политикой ООО «Русагро-
 Инвест» создает резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений
 по итогам работы за год. Для учета данного оценочного обязательства ис-

пользуется субсчет 96.02 «Резервы предстоящих расходов». По кредиту данного субсчета отражается создание резерва путем включения соответствующих отчислений в издержки производства; по дебету отражают использование сумм резерва. Основание для составления бухгалтерской записи является документ «Расчет резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год». Суммы выплат по предстоящим расходам и начисления обязательных страховых взносов с данных выплат отражаются в учете отдельно в разрезе подразделений ООО «Русагро-Инвест».

3.1.3. Инвентаризация оценочных резервов и раскрытие информации в отчетности

В соответствие со ст. 11 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. в редакции 23.05.2012 г. «О бухгалтерском учете» активы и обязательства подлежат инвентаризации. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Основными задачами, которые решаются в ходе проведения инвентаризации оценочных резервов в ООО «Русагро-Инвест», является проверка правильности и обоснованности созданных резервов.

Инвентаризация оценочных резервов в ООО «Русагро-Инвест» проводится в соответствии с «Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.06.95 г . № 49 (в ред. 08.11.10 г.). При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату вознаграждений по итогам работы организации за год.

Резерв на предстоящую оплату предусмотренных законодательством очередных (ежегодных) отпусков работникам, отражаемый в годовом балансе, должен быть уточнен, исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений в Фонд социального страхования Российской Федерации, Пенсионный фонд Российской Федерации, Государственный фонд занятости Российской Федерации и на медицинское страхование.

Резервы, созданный на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год, уточняется в порядке, аналогичном для резерва на предстоящую оплату отпусков работникам.

По состоянию на 31 декабря ООО «Русагро-Инвест» проводит инвентаризацию сформированного резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год с учетом фактического перечня работников, претендующих на получение вознаграждения и действующей методики расчета суммы вознаграждения. В ходе проведения инвентаризации определяются следующие показатели:

- общая сумма отчислений в резерв, произведенных в течение отчетного года в разрезе каждого сотрудника, премируемого по итогам работы за год;

- размер фактических расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год, произведенных в течение отчетного года в разрезе каждого премируемого сотрудника;

- размер обязательных страховых взносов, начисленных в течение отчетного года на сумму фактических расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год, произведенных в течение отчетного года в разрезе каждого премируемого сотрудника.

Сумма резерва в части вознаграждения, выплата которого будет осуществлена в следующем году, определяется по каждому работнику по следующей формуле:

$$PCG = BCG + OCBCG, \quad (3.6)$$

где: BCG – сумма вознаграждения, выплата которого будет осуществлена в следующем году;

OCBCG – сумма обязательных страховых взносов с вознаграждения, выплата которого будет осуществлена в следующем году.

Размер неиспользованных сумм резерва или размер недостаточности средств сформированного резерва определяется в разрезе каждого премируемого сотрудника по следующей формуле:

$$HCG (PHC) = OP - BF - OCBF - PCG, \quad (3.7)$$

где: HCG – неиспользованная сумма резерва;

PHC – размер недостаточности средств сформированного резерва;

OP - общая сумма отчислений в резерв, произведенная в течение налогового периода;

BF – размер фактических расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год, произведенных в течение налогового периода;

OCBF – размер обязательных отчислений, начисленных в течение

налогового периода на сумму фактических расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год;

РСГ – сумма резерва в части вознаграждения, выплата которого будет осуществлена в следующем налоговом периоде.

В случае выявления в ходе инвентаризации недоиспользованных на последнее число текущего отчетного года сумм резерва, указанные суммы подлежат включению по состоянию на 31 декабря года, в котором резерв был начислен, в состав прочих доходов.

В случае выявления в ходе инвентаризации недостаточности средств сформированного резерва осуществляется включение в состав расходов на оплату труда суммы фактических расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год и соответствующих им сумм обязательных отчислений, по которым резерв ранее не формировался.

В соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в отчетности ООО «Русагро-Инвест» подлежит раскрытию по каждому признанному в учете оценочному обязательству следующая информация (в случае ее существенности):

- величина, по которой обязательство отражено в балансе на начало и конец отчетного периода;
- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;
- сумма обязательства, списанная за счет затрат или «кредиторки» в отчетном периоде;
- сумма оценочного обязательства, списанная в отчетном периоде в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания;
- увеличение обязательства вследствие повышения его стоимости за отчетный период (проценты);
- характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- неопределенность в отношении срока исполнения или величины оценочного обязательства;

– ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

Информация об оценочных обязательствах должна быть отражена в IV разделе «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса ООО «Русагро-Инвест» за 2015 год по строке 1430 «Оценочные обязательства». Однако по данной статье бухгалтерского баланса ООО «Русагро-Инвест» за 2015 год данные суммы не нашли своего отражения.

Информация об оценочных обязательствах раскрывается в табличной части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 год ООО «Русагро-Инвест» в таблице 7 «Оценочные обязательства» (приложение 11). В данной таблице по каждому признанному оценочному обязательству указываются сведения о его остатках на начало года и конец отчетного периода, а также о начислении, использовании и восстановлении за отчетный год (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Оценочные обязательства ООО «Русагро-Инвест» за 2015 г. (приложение 11)

Наименование показателя	Код	Остаток на начало года	Признано	Погашено	Списано, как избыточная сумма	Остаток на конец периода
Оценочные обязательства - всего	5700	204402	434983	(482421)	(0)	156964
в том числе: предстоящая оплата отпусков работникам	5701	64567	116988	(107084)	(0)	76471
Прочие оценочные обязательства	5702	139836	315995	(375337)	(0)	80493

Информация об оценочных обязательствах раскрывается также в текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 год ООО «Русагро-Инвест» в пункте 17.1 «Оценочные обязательства» (приложение 10), где дается ссылка на раздел 7 табличной формы пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Приводится сумма резерва на оплату предстоящих отпусков работни-

ков на 31.12.2015 г. – 55134 тыс. руб. (на 31.12.2014 г. – 64567 тыс. руб.) и сумма резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждения на 31.12.2015 г. – 101830 тыс. руб. (на 31.12. 2014 г. – 139835 тыс. руб.).

Следует отметить, что данные табличной и текстовой частей пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в отношении оценочных обязательств совпадают по состоянию на 31.12.2014 года и кардинально отличаются по состоянию на 31.12.2015 года.

Таким образом, при инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов. В отчетности организации информация об оценочных обязательствах должна корректно отражаться в IV разделе «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса по строке 1430 «Оценочные обязательства»; табличной и текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

3.2. Представление информации об условных обязательствах и условных активах

В соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в отчетности ООО «Русагро-Инвест» подлежит раскрытию по каждому условному обязательству следующая информация (в случае ее существенности):

- характер условного обязательства;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений обязательства;
- неопределенность в отношении срока исполнения или величины обязательства;
- возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

Информация об условных обязательствах раскрывается в текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 год ООО «Русагро-Инвест» в пункте 17.2 «Условные обязательства» (приложение 10), где отмечено, что по состоянию на 31.12.2015 года обществом выданы кредиторам третьих лиц поручительства, сроки исполнения по которым не наступили, на общую сумму 3433524 тыс. руб. (на 31.12.2014 г. – 168264 тыс. руб.). Руководство общества не ожидает возникновения каких-либо существенных обязательств, в связи с этими поручительствами. По истечении договора поручительства ООО «Русагро-Инвест» не будет раскрывать в текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах информацию по донному условному обязательству.

Помимо этого по состоянию на 31.12.2015 года ООО «Русагро-Инвест» является ответчиком по иску ООО «ПромТехноСтрой» по поводу взыскания необоснованного обогащения и процентов за пользование чужими денежными средствами. Сумма иска составляет 7114 тыс. руб. Иск был принят к производству 07.10.2015 года, рассмотрение дела назначено на 20.01.2016 года. По данному иску следует отметить высокую вероятность взыскания. В случае удовлетворения иска в бухгалтерском учете ООО «Русагро-Инвест» будет признана кредиторская задолженность в сумме 7114 тыс. руб.

В данном пункте отмечено также, что российское налоговое законодательство допускает различные толкования и подвержено частым изменениям. Руководство ООО «Русагро-Инвест» не исключает, что по поводу каких-то операций, произведенных в отчетном и предыдущих периодах, в будущем возможны споры с контролирующими органами, которые могут привести к изменению результатов хозяйственной деятельности. Хозяйственная практика в РФ свидетельствует о том, что налоговые органы могут занять более жесткую позицию при интерпретации законодательства и проверке налоговых расчетов. В этой связи возможна ситуация, когда будут оспорены операции и деятельность, которые ранее не оспаривались. Как следствие могут быть начислены значительные дополнительные налоги, пени и штрафы.

Налоговые проверки могут охватывать три календарных года деятельности, непосредственно предшествовавших году проверки. При определенных условиях проверке могут быть подвергнуты и более ранние периоды.

В соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в отчетности ООО «Русагро-Инвест» подлежит раскрытию по каждому условному активу следующая информация (если поступление экономических выгод вероятно):

- характер условного актива;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного актива, если они поддаются объективному определению (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Состав условных активов ООО «Русагро-Инвест»
на 31.12.2015 г. (приложение 10)

Суд	Ответчик	Содержание иска	Сумма иска, тыс. руб.	Вероятность взыскания	Дата рассмотрения дела
Арбитражный суд Белгородской обл.	ООО «Нежеголь-Мука»	Взыскание задолженности по договору хранения	308,392	малая	02.02.2016 г.
	ООО «Альфа-Строй»	Взыскание убытков	24021,0	средняя	31.03.2016 г.
	ООО «Старооскольский хлебо-хладкомбинат»	Взыскание задолженности по договору поставки	2,628	высокая	Дело на рассмотрении
Мировой суд Новооскольского р-на Белгородской обл.	Сычев С.В.	Взыскание задолженности по договору аренды	3,902	высокая	Дело на рассмотрении
ИТОГО			24335,922		

Информация об условных активах раскрывается в текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 год ООО «Русагро-Инвест» в пункте 17.3 «Условные активы» (приложение 10), где отмечено, что по состоянию на 31.12.2015 года общество яв-

ляется истцом по четырем арбитражным процессам. В случае удовлетворения иска со средней и высокой вероятностью взыскания в бухгалтерском учете ООО «Русагро-Инвест» будет признана дебиторская задолженность в сумме 24027,53 тыс. руб.

Таким образом, информация об условных обязательствах и условных активах отражается в финансовой отчетности ООО «Русагро-Инвест», но с учетом условного характера данных активов сведения представляют в текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

3.3. Направления совершенствования представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и активах в отчетности ООО «Русагро-Инвест»

В результате детального изучения организации и ведения аналитического и синтетического учета оценочных обязательств, а также представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской отчетности ООО «Русагро-Инвест» выявлено их практически полное соответствие установленным требованиям. Условные активы и обязательства возникают у ООО «Русагро-Инвест» вследствие прошлых событий, когда наличие актива или обязательства на отчетную дату зависит от наступления (или не наступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не зависящих от организации. В соответствии с требованиями ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» условные активы и условные обязательства не признаются и не отражаются в бухгалтерском учете ООО «Русагро-Инвест». Оценочное обязательство признается в учете и отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Вместе с тем необходимо отметить, что организации учета оценочных обязательств в ООО «Русагро-Инвест» присущи некоторые недостатки:

- в рабочем плане счетов общества не выделены обособленные субсчета к счету 96 «Оценочные обязательства и резервы предстоящих расходов» для учета различных видов оценочных обязательств (приложение 1);
- в отчетности общества по состоянию на 31.12.2015 года некорректно представлена информация об оценочных обязательствах.

В целях совершенствования организации и ведения синтетического учета оценочных обязательств в ООО «Русагро-Инвест» рекомендуется к использованию следующий фрагмент рабочего плана счетов (см. табл. 3.3).

Таблица 3.3

Действующий и рекомендуемый к использованию фрагмент
рабочего плана счетов

Действующий фрагмент рабочего плана счетов		Рекомендуемый к использованию фрагмент рабочего плана счетов	
Код	Наименование	Код	Наименование
96	Оценочные обязательства и резервы предстоящих расходов	96	Оценочные обязательства и резервы предстоящих расходов
96.01	Оценочные обязательства	96.01	Резерв на предстоящую оплату отпусков работникам
96.02	Резервы предстоящих расходов	96.02	Резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год

Некорректное представление информации об оценочных обязательствах в отчетности общества по состоянию на 31.12.2015 года заключается в следующем:

- информация об оценочных обязательствах должна быть отражена в IV разделе «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса ООО «Русагро-Инвест» за 2015 год по строке 1430 «Оценочные обязательства». Однако по данной статье бухгалтерского баланса ООО «Русагро-Инвест» за 2015 год данные суммы не нашли своего отражения;
- информация об оценочных обязательствах раскрывается в табличной и текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 год ООО «Русагро-Инвест» в таблице 7 «Оценочные

обязательства». Однако данные табличной и текстовой частей пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в отношении оценочных обязательств совпадают по состоянию на 31.12.2014 года и кардинально отличаются по состоянию на 31.12.2015 года.

Для корректного представления информации об оценочных обязательствах в бухгалтерской отчетности ООО «Русагро-Инвест» рекомендуется выдерживать сопоставление цифровых значений по строке 1430 «Оценочные обязательства» бухгалтерского баланса, а также табличной и текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Условные активы и обязательства возникают у организации вследствие прошлых событий, когда наличие актива или обязательства на отчетную дату зависит от наступления (или не наступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не зависящих от организации. Условные активы и условные обязательства не признаются и не отражаются в бухгалтерском учете. Оценочное обязательство признается в учете и отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» устанавливает критерии признания оценочного обязательства, порядок отражения информации об условном обязательстве и условном активе; определения величины оценочного обязательства; списание, изменение величины оценочного обязательства; раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Общество с ограниченной ответственностью «Русагро-Инвест» зарегистрировано 17 марта 2007 года. Учредителем общества является ООО «Группа компаний «Русагро»». Возглавляет компанию генеральный директор. Основным видом деятельности общества является выращивание сахарной свеклы и кормовых культур; заготовка растительных кормов; разведение крупного рогатого скота; предоставление услуг, связанных с производством сельскохозяйственных культур; производство мяса и пищевых субпродуктов крупного рогатого скота, свиней, овец, коз; производство неочищенных растительных масел; производство цельномолочной продукции; выращивание зерновых и зернобобовых культур; выращивание масленичных культур; хранение и складирование зерна.

В состав аграрной компании «Русагро-Инвест» входят сельскохозяйственные предприятия из 14 районов Белгородской области, с общей площа-

дью пашни 300 тыс. га. Сельскохозяйственные предприятия «Русагро-Инвест» расположены в зонах свеклосеяния сахарных заводов. Общество имеет 10 структурных подразделений, один филиал, два собственных производства. Структурные подразделения не являются самостоятельными юридическими лицами и наделяются основными и оборотными средствами обществом «Русагро-Инвест».

В рассматриваемом периоде с 2013 по 2015 год в ООО «Русагро-Инвест» наблюдается увеличение выручки, прибыли от продаж, среднегодовой стоимости основных средств, фонда оплаты труда и среднесписочной численности персонала при росте среднемесячной заработной платы и производительности труда и существенное снижение кредиторской задолженности при сохранении абсолютного значения дебиторской задолженности. Финансово-хозяйственную деятельность ООО «Русагро-Инвест» в рассматриваемом периоде следует признать удовлетворительной: при сохраняющейся тенденции к увеличению выручки и адекватном изменении затрат, организация имеет прибыль.

В соответствии с учетной политикой ООО «Русагро-Инвест» создает резерв на оплату отпусков работникам и резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год. Для учета данных оценочных обязательств используется субсчет 96.02 «Резервы предстоящих расходов». По кредиту данного субсчета отражается создание резервов путем включения соответствующих отчислений в издержки производства; по дебету отражают использование сумм резервов. Основанием для составления бухгалтерских записей являются документы «Расчет резерва на предстоящую оплату отпусков работникам» и «Расчет резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год». Суммы выплат по предстоящим расходам и начисления обязательных страховых взносов с данных выплат отражаются в учете отдельно в разрезе подразделений ООО «Русагро-Инвест».

При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов. В отчетности организации информация об оценочных обязательствах должна корректно отражаться в IV разделе «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса по строке 1430 «Оценочные обязательства»; табличной и текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Условные обязательства и условные активы отражаются в финансовой отчетности ООО «Русагро-Инвест», но с учетом их условного характера сведения представляют в текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В результате детального изучения организации и ведения аналитического и синтетического учета оценочных обязательств, а также представления информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской отчетности ООО «Русагро-Инвест» выявлено их практически полное соответствие установленным требованиям. Вместе с тем необходимо отметить, что организации учета оценочных обязательств в ООО «Русагро-Инвест» присущи некоторые недостатки: в рабочем плане счетов общества не выделены обособленные субсчета к счету 96 «Оценочные обязательства и резервы предстоящих расходов» для учета различных видов оценочных обязательств; в отчетности общества по состоянию на 31.12.2015 года некорректно представлена информация об оценочных обязательствах. В целях совершенствования организации и ведения синтетического учета оценочных обязательств в ООО «Русагро-Инвест» рекомендуется к использованию разработанный фрагмент рабочего плана счетов. Для корректного представления информации об оценочных обязательствах в бухгалтерской отчетности ООО «Русагро-Инвест» рекомендуется выдерживать сопоставление цифровых значений по строке 1430 «Оценочные обязательства» бухгалтерского баланса и табличной и текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 года N 51-ФЗ // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 19.03.2017).
2. Кодекс Российской Федерации «Об административных правонарушениях» от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 07.03.2017) 30 декабря 2001 года N 195-ФЗ // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/ (дата обращения: 19.03.2017).
3. Налоговый кодекс РФ. Актуальная редакция НК РФ от 28.12.2016 с изменениями, вступившими в силу с 01.01.2017 // Кодексы и законы РФ: правовая справочно-информационная система URL: http://kodeks.systems.ru/nk_rf/ (дата обращения: 26.03.2017).
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 26.03.2017).
5. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 26.03.2017).
6. Приказ Минфина России от 25.11.1998 N 56н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.1998 N 1674) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/ (дата обращения: 11.05.2017).

7. Приказ Минфина России от 13.12.2010 N 167н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)" (Зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 N 19691) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/ (дата обращения: 11.05.2017).
8. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 26.03.2017).
9. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 26.03.2017).
10. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/ (дата обращения: 26.03.2017).
11. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/consdoc_LAW_29165/ (дата обращения: 26.03.2017).
12. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/ (дата обращения: 19.03.2017).

13. Бухгалтерский учет и отчетность. Учебное пособие (для бакалавров и магистров)/ Под общ. ред. Д.А.Ендовицкого. – М.: Кнорус, 2015. -360 с.
14. Владыка М.В., Семькина Л.Н., Кучерявенко С.А. Бухгалтерский учет и анализ в инновационной среде предпринимательства: учебное пособие [Текст] / М.В.Владыка, Л.Н.Семькина, С.А.Кучерявенко. - Белгород: ИД Белгород НИУ «БелГУ», 2014. – 128 с.
15. Герасимова, В.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности промышленного предприятия: учебное пособие [Текст] / В.Д. Герасимова. – М.: КНОРУС, 2016.- С. 358.
16. Гетьман, В.Г. и др. Бухгалтерский учет. Учебник [Текст] /В.Г.Гетьман и др. – М.:Инфра-М, 2016.- С. 717.
17. Донцова, Л.В., Никифорова, Н.А. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности. Практикум / Л.В.Донцова, Н.А.Никифорова .- М.: Дело и сервис, 2015. – 228 с.
18. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский финансовый учет: учебник [Текст] /И.М.Дмитриева. – М.: Юрайт, 2016.- С.495.
19. Пласкова, Н.С. Финансовый анализ деятельности организаций: учебник [Текст] /Н.С.Пласкова. – М.:Инфра-М, 2016.- С. 368.
20. Плотникова, Л.К. и др. Анализ финансовой отчетности [Текст] /Л.К.Плотникова. – М.: КноРус, 2016.- С. 286.
21. Тарасова В.Ф., Владыка М.В., Сапрыкина Т.В., Семькина Л.Н. Налоги и налогообложение[Текст]: учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина. - М. : КНОРУС, 2016. - 488 с.
22. Чуев, И.Н. Комплексный анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебник / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2014. - 368 с.
23. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций [Текст]: практическое пособие / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 208 с.

24. Семькина Л.Н., Сазонова И.Ю. Классификация и оценка обязательств в отечественной и международной практике ведения бухгалтерского учета [Текст] / Л.Н.Семькина, И.Ю.Сазонова // Профессионал, 2009, № 1-2, с.65-69
25. Семькина Л.Н., Чехонадских А.В. Сравнительная характеристика учета дебиторской задолженности в соответствии с российскими и международными стандартами [Текст] / Л.Н.Семькина, А.В. Чехонадских // Фундаментальные проблемы экономики: сб. статей Международной научно-практической конференции 27-28 сентября 2013 г.- Уфа РИЦ "БашГУ", 2013, - с. 132-136
26. Семькина Л.Н. Классификация и оценка обязательств, используемых в российской и международной системах учета [Текст] / Л.Н.Семькина // Сборник XIII международной научно-практической конференции, г. Минск 24-25 апреля 2014 г. <http://elib.bsu.by/handle/123456789/21984>
27. Семькина Л.Н. Сравнительная характеристика классификации и оценки обязательств, используемых в системах российских и международных стандартов // Сетевой научный журнал "Научный результат", серия Экономические исследования. - 2014.Т. 1. № 1 (1). - с. 61-69 URL: <http://rreconomic.ru/journal/economic/issue/1-1-2014/> /(дата обращения: 11.05.2017).
28. Комментарий к ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" // Mosbuhslugi.ru. URL: <http://www.mosbuhslugi.ru/material/ocenochnye-obyazatelstva-uslovnye-aktivy-pbu> (дата обращения: 11.05.2017).
29. Оценка вероятности банкротства Модель Альтмана (Z модель). Пример расчета // Экспертиза и оценка. URL: <http://atxp.org/index.php> (дата обращения: 19.03.2017).
30. Резервы, условные обязательства и условные активы в соответствии с российскими и международными стандартами: признание, оценка, отражение в отчетности // Научная библиотека КиберЛенинка: URL:

http://www.reglament.net/bank/msfo/2011_1_article_3.htm (дата обращения: 11.05.2017).

31. Термины. Бухгалтерский учет URL: http://www.audit-it.ru/terms/accounting/denezhnye_ekvivalenty.html / (дата обращения: 11.11.2016).

32. Условные обязательства: порядок учета и отражение в финансовой отчетности // Регламент. URL: http://www.reglament.net/bank/msfo/2011_1_article_3.htm (дата обращения: 11.05.2017).

33. Условные и оценочные обязательства // Клерк. URL: <http://www.Klerk.ru/buh/articles/218137/> (дата обращения: 11.05.2017).

34. Финансово-кредитный энциклопедический словарь URL: http://finance_loan.academic.ru/ (дата обращения: 11.05.2017).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Рабочий план счетов ООО «Русагро-Инвест»

Приложение 2. Учетная политика для целей бухгалтерского учета на 2015 год

Приложение 3. Отчет о численности и заработной плате работников организации за 2013-2015 годы

Приложение 4. Бухгалтерский баланс на 31.12.2013 г.

Приложение 5. Отчет о финансовых результатах за январь-декабрь 2013 г.

Приложение 6. Бухгалтерский баланс на 31.12.2014 г.

Приложение 7. Отчет о финансовых результатах за январь-декабрь 2014 г.

Приложение 8. Бухгалтерский баланс на 31.12.2015 г.

Приложение 9. Отчет о финансовых результатах за январь-декабрь 2015 г.

Приложение 10. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 г. (текстовая часть)

Приложение 11. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 г. (табличная часть)

Приложение 12. Расчет резерва на предстоящую оплату отпусков работникам

Приложение 13. Анализ счета 96.02 за ноябрь 2015 г.

Приложение 14. Карточка счета 96.02 за ноябрь 2015 г.

Приложение 15. Расчет резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за год