

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования

**ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ СИСТЕМ
УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ**

Кафедра экономики

Ф.А. Красина

Бухгалтерская финансовая отчетность

Учебное пособие

2018

Оглавление

1. КОНЦЕПЦИИ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ	3
2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	21
3 ЗАПОЛНЕНИЕ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	32
4. ХАРАКТЕРИСТИКИ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ.....	53
5. СОСТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ	78
6. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ..	89
РЕКОМЕНУДЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА	103

1. КОНЦЕПЦИИ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Начиная с 2000 года действует ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации», которое по многим принципиальным позициям адекватно МСФО.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» применяется при установлении:

- типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке составления отчетности;
- упрощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций;
- особенности формирования сводной бухгалтерской отчетности;
- особенностей формирования бухгалтерской отчетности в случаях реорганизации или ликвидации организации;
- особенностей формирования бухгалтерской отчетности страховыми организациями, негосударственными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями сферы финансового посредничества;
- порядка публикации бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил ПБУ 4/99 организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если применение правил этого Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изме-

нениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решение и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать в себя показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

Организация при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним должна придерживаться принятых ею содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскры-

тию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в основных формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Так как внешняя экономическая среда оказывает существенное воздействие на систему бухгалтерского учета, то в странах с похожими социально-экономическими условиями бухгалтерский учет имеет много общего. По экономическому признаку выделяют следующие модели:

- англо-американская модель.

Основным признаком этой модели является ориентация отчетности на инвесторов и кредиторов предприятия. Информационное обеспечение государства в лице налоговых органов выведено за рамки системы финансового учета. Система финансового учета базируется на общепринятых учетных принципах – GAAP. Данная модель используется следующими странами: Великобритания, США, Голландия, Австралия, Багамы, Венеция, Индия, Канада, Кипр, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия.

- континентальная (европейская) модель.

Эта модель объединяет национальные учетные системы стран Европы (и примкнувшей к ним Японии).

Особенности этой модели заключаются в следующем:

– в высокой степени вмешательства государства в учетную практику (обязательное применение плана счетов);

- в обязательном следовании утвержденным принципам отражения операций;
- бухгалтерская отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других органов государственной власти;
- практика учета в этих странах существенно отличается друг от друга.

Континентальная модель применяется в Австрии, Алжире, Бельгии, Греции, Дании, Испании, Италии, Норвегии, Португалии, Франции, Германии, Швейцарии, Швеции, Японии.

- южно-американская модель.

Ориентирована на налоговые государственные интересы, в связи с чем бухгалтерский учет законодательно унифицирован. Особенностью бухгалтерских стандартов является раскрытие методологии бухгалтерского учета в условиях инфляции.

Многообразие стандартов учета не только приводит к росту издержек на предоставление финансовой отчетности транснациональных корпораций (ТНК), но и создает другие проблемы. Возможна ситуация, когда стандарты учета одной страны предписывают признать прибыль, а стандарты другой страны предписывают отложить признание полученных доходов. В результате финансовая отчетность ТНК может не соответствовать стандартам, принятым в одной из стран.

Международные стандарты учета (International Accounting Standarts) IAS представляют собой документы, определяющие общий подход к составлению финансовой отчетности и предлагающие варианты учета отдельных средств или операций предприятий. Они не являются обязательными и носят рекомендательный характер. Однако в силу объективных интеграционных процессов в развитии мирового хозяйства эти стандарты приобретают все большее значение как наиболее общее средство «общения» между предприятиями различных стран.

Помимо собственно стандартов в состав международных стандартов учета входят концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности, в которых изложены основные принципы ведения учета и составления отчетности. Эти принципы можно считать общепринятыми в мировом масштабе, поскольку в тот или иной форме они закреплены в учетных стандартах всех стран. С 1995 года эти принципы в большинстве своем были приняты в России и

задекларированы в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» от 25.06.1994 г.(ПБУ 1/94). Но в целом каждая страна сейчас использует две учетные системы – национальную и международную (GRAP).

Одной из серьезных проблем стандартизации бухгалтерского учета на международном уровне является проблема взаимодействия национальных бухгалтерских стандартов США (GRAP) и международных стандартов финансовой отчетности.

Принципы претворяют сами международные стандарты. Однако сами принципы не являются международным стандартом финансовой отчетности.

Сферами применения принципов учета являются следующие большие группы вопросов:

- 1) цели финансовой отчетности;
- 2) качественные характеристики учетной информации, обобщаемой в отчетности;
- 3) элементы финансовой отчетности;
- 4) понятие капитала и поддержание капитала.

В России большинство из этих принципов признается либо прямо, либо косвенно, либо частично.

- Цель финансовой отчетности.

Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

- Качественные характеристики учетной информации.

При подготовке учетной информации используются следующие допущения:

1. Учет по методу начисления. В соответствии с этим допущением операции записываются в момент их совершения, а не в момент поступления денег и относятся к отчетному периоду, когда была совершена операция. Часто это допущение разбивается на несколько составных частей:

- собственно учет по методу начисления;
- концепция регистрации дохода. Доход отражается в том периоде, когда он заработан, то есть получен или явно может быть получен, а не когда получены деньги. Исключение составляет метод поэтапного выполнения контракта и метод продажи в рассрочку.

– концепция соответствия – в отчетном периоде регистрируются только те расходы, которые привели к доходам данного периода. В целом действуют следующее правило: если произведенные затраты приводят к будущим выгодам, они отражаются как активы; если они приводят к текущим выгодам – как расходы; если не приводят ни к каким выгодам – как убытки.

В Российском положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» метод начислений представлен как допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, которые относятся к тому периоду, когда они имели место, вне зависимости от движения денежных средств. Ранее этот метод был задекларирован в Положении о бухгалтерском учете в Российской Федерации, но затем исключен из текста, поскольку российские предприятия на практике используют метод отражения реализации как по отгрузке, так и по оплате. Фактическое его признание обеспечивалось Положением о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и Планов счетов, а также правилом отнесения доходов и расходов за отчетный период, зарегистрированным в Положении и бухгалтерском учете и отчетности в РФ. Однако принцип начислений в западном понимании в России не работает.

2. Допущения продолжающейся деятельности. Это допущение означает, что предприятие нормально функционирует и будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем. То есть не существует ни необходимости (банкротство) ни намерения ликвидировать или существенно сократить деятельность предприятия по каким-либо причинам. Такая предпосылка служит основанием для включения различных статей в баланс по фактической себестоимости, а не по рыночной цене возможной реализации активов и обязательств в случае ликвидации и отражения в отчете о прибылях и убытках результатов текущей деятельности. В России это допущение впервые появилось в Положении о бухгалтерском учету «Учетная политика предприятия».

Основное требование к учетной информации на Западе – это полезность для принятия решений различными группами пользователей. Чтобы информация была полезной, она должна обладать определенными характеристиками.

1) Понятность. Это требование того, чтобы информация была понятной для пользователя, который обладает определенным уровнем знаний, что тем не менее не означает исключения сложной фи-

нансовой информации из отчетности, если она необходима. В России этот принцип нигде не декларируется, однако подразумевается логикой порядка представления отчетности.

2) Уместность. Информация считается уместной или относящейся к делу, если она влияет на экономические решения пользователей и помогает им оценивать прошлые, настоящие и ли будущие события или подтверждать или исправлять прошлые оценки. На уместность информации влияет ее содержание и существенность. Последнее является основной составляющей требования уместности. Информация считается существенной, если ее отсутствие или неправильная оценка могут повлиять на решение пользователя. Еще одна характеристика уместности – своевременность информации – означает, что вся значимая информация своевременно включена в финансовый отчет и такой финансовый отчет представлен вовремя.

3) Достоверность, надежность. Информация является достоверной, если она не содержит существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражает хозяйственную деятельность. Чтобы быть достоверной, информация должна удовлетворять следующим характеристикам:

- правдивость;

- преобладание сущности над формой. Это требование в настоящее время сформулировано и в российских учетных стандартах, однако на практике этот принцип фактически не используется;

- нейтральность – информация не должна содержать пристрастных оценок, т.е. информация не должна предоставляться выборочно, с целью достижения определенного результата. В российской практике информация часто бывает пристрастной и нацеленной на уменьшение налогообложения;

- осмотрительность – суть этого принципа состоит в большей готовности к учету потенциальных убытков, а не потенциальных прибылей, что выражается в создании резервов и оценке активов по наименьшей из возможных стоимостей, а обязательств – по наибольшей (правило оценки по наименьшей из рыночной и фактической стоимостей для активов). Отметим, что этот принцип действует только в состоянии неопределенности и не означает создание скрытых резервов или искажение информации;

- в международной практике «достоверность» включает и такую характеристику, как требование полноты информации с точки зрения ее существенности и затрат на ее подготовку.

4. Сопоставимость информации предполагает возможность сопоставления финансовой отчетности компании за разные периоды, для того, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Выполнение этого принципа достигается стабильностью используемых учетных методов.

5. Ограничения уместности и надежности информации.

Ограничения между затратами и выгодами не является качественной характеристикой. Суть его состоит в том, что выгода от полученной информации должна быть больше затрат на ее получение.

Кроме перечисленных выше, в других странах выделяют также следующие принципы учета информации:

1. Принцип двойной записи;

2. Принцип единицы учета;

Предприятие, на котором ведется учет и составляется отчетность, является самостоятельным хозяйствующим субъектом и отделяется от собственника предприятия и от других предприятий.

3. Принцип периодичности – принцип регулярного периодического составления отчетности. На Западе этот период равен одному году и его началом могут быть любые числа и месяц года, если они будут постоянными.

4. Принцип денежного измерителя – в соответствии с ним вся хозяйственная деятельность оценивается с помощью денежного измерителя. На Западе разработан ряд вариантов оценок, которые пока не используются в полном объеме в России:

– первоначальная стоимость;

– восстановительная стоимость и стоимость замещения;

– рыночная цена;

– чистая стоимость реализации;

– приведенная стоимость;

– «правдивая» стоимость.

5. Принцип «конфиденциальности».

• Элементы финансовой отчетности.

В соответствии с МСФО элементами финансовой отчетности являются активы, обязательства, капитал, доходы, расходы.

Выделение элементов в отчетности в разряд принципов связано с тем, что их понимание влияет на оценку пользователем деятельности компании и соответственно на принятие им определенного решения. Такие элементы финансового отчета, как активы, обязательства и

капитал связаны с финансовым состоянием предприятия, а доходы и расходы – с результатами его деятельности.

В международной практике под активами понимаются ресурсы, контролируемые предприятием и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятия. Такая трактовка отличается от российской, в которой активами признаются средства предприятия, классифицированные по составу и размещению на определенную дату и составляющие левую часть баланса.

Обязательства – это существующие в настоящий момент обязательства компании, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов компании и уменьшения экономических выгод. Понимание обязательств также не соответствует принятому в России, где обязательства считаются источником средств предприятия, сгруппированными в правой части баланса.

Капитал – оставшаяся доля собственных средств предприятия после вычета обязательств. Такая трактовка капитала обусловлена тем, что в случае ликвидации предприятия кредиторы имеют приоритет перед собственниками и их требования удовлетворяются в первую очередь.

Доходы – это увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период, которое выражается в увеличении активов или уменьшении обязательств, результатом чего является увеличение капитала (не за счет вкладов собственников). Расходы – уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала. Убытки считаются по своей сути расходами и не выделяются в отдельный элемент финансовой отчетности. Пять составляющих финансовой отчетности образуют основное бухгалтерское или балансовое равенство, которое характеризует финансовую позицию предприятия и отражает взаимосвязь двух основных форм отчетности баланса и отчета о прибылях и убытках.

Согласно классификации, принятой в МСФО, основной вид балансового равенства следующий:

Активы = Обязательства + Собственный капитал.

Балансовое равенство объединяет три составляющие баланса, и из него вытекает определение капитала, которое было приведено вы-

ше. Исходя из приведенных определений доходов и расходов, основное бухгалтерское равенство может быть представлено в следующем виде:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал} + \text{Доходы} - \text{Расходы}.$$

В этой форме бухгалтерское равенство дает наглядное представление об экономической взаимосвязи основных форм отчетности; разность между доходами и расходами, представляющая собой чистую прибыль (чистый убыток), рассчитанная в отчете о прибылях и убытках, увеличивает (уменьшает) собственный капитал предприятия.

Кроме доходов и расходов существуют еще две операции, оказывающие влияние на величину собственного капитала и отражающие взаимосвязь предприятия с «внешним» миром: инвестиции и изъятия владельцев. Они также могут быть введены в основное балансовое равенство:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал} + \text{Доходы} - \text{Расходы} + \text{Инвестиции} - \text{Изъятия}.$$

Однако в такой форме балансовое равенство используется достаточно редко, хотя наиболее наглядно демонстрирует не только процесс увеличения капитала в результате собственной деятельности компании, но и возможности по его изменению, приносимые извне.

Элементы финансовой отчетности образуют содержание формы отчетности. Данный комплект годовой отчетности по МСФО содержит:

- отчет руководства;
- учетную политику;
- формы отчетности (баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале);
- пояснения к отчетности;
- заключение аудитора.

Для выполнения принципов достоверности, правдивости отчетной информации в западном учете применяются корректирующие проводки. Для российского учета корректирующие проводки применяются только в виде красного сторно при исправлении ошибок, поскольку принцип правдивости (достоверности) информации в РСБУ фактически только декларируется.

Для того, чтобы отразить временную разницу между моментом признания доходов и расходов и потоками денежных средств в конце отчетного периода выполняются корректирующие проводки. Например, стоимость труда рабочих признается как расход в периоде, когда были оказаны эти услуги, независимо от того, была ли выплачена зарплата. Зарплата, начисленная в апреле, признается как затраты в апреле, даже если сумма на руки будет выплачена в мае. Начисление зарплаты – это и есть пример корректирующей проводки.

Существуют следующие типы корректирующих проводок:

- начисленные доходы;
- начисленные расходы;
- отложенные расходы;
- отложенные доходы.

Начисленные доходы и расходы возникают, когда доходы и расходы признаются до момента получения денег.

Отложенные доходы и расходы признаются после получения денег от заказчика.

Пример 1.1.

1. Предположим, что зарплата 2017 г. начисленная в декабре, в размере 20 000 у.е. будет выплачиваться в январе 2018 г. Стоимость услуг рабочих 20 000 у.е. должна быть записана как начисленные расходы (начисленная зарплата) 31 декабря 2017 г.

Дата	Счет	Дебет	Кредит
31.12.17	Расходы на зарплату Расчеты с поставщиками	20 000	20 000

Затем начисленная зарплата была выплачена 3.01.2004 г.

Дата	Счет	Дебет	Кредит
31.12.17	Начисленная зарплата Денежные средства	20 000	20 000

2. Компания получила 4 800 у.е. за подписку на журнал сроком на один год 1 сентября 2016 г.

Дата	Счет	Дебет	Кредит
01.09.16	Денежные средства	4 800	
	Доходы будущих периодов		4 800

Компания представила по своим обязательствам часть товаров (услуг). Так как прошло четыре месяца подписки, компания может признать доход в размере $(4\ 800 / 12) \times 4 = 1\ 600$ у.е.

Дата	Счет	Дебет	Кредит
31.12.16	Доходы будущих периодов	1 600	1 600
	Доходы от подписки		

Российская компания может считать необходимой подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСФО в следующих случаях:

- иностранные клиенты рассматривают возможность установления долгосрочных торговых отношений;
- стратегические инвесторы проявляют интерес к созданию совместных предприятий;
- западные компании рассматривают возможность создания совместного предприятия;
- предполагается выпуск ценных бумаг на международный рынок;
- участие в проектах, спонсируемых международными институтами.

Финансовая отчетность в России, во многом все еще регулируемая государственными нормативными актами, по своему экономическому содержанию постепенно приближается к стандартам МСФО. Например, к недавно вошедшим в российский учет понятиям, процедурам и положениям в рамках перехода с МСФО относятся:

- новые положения по бухгалтерскому учету (ПБУ);
- учетная политика предприятия;
- учет имущества и обязательств в иностранной валюте;
- использование метода начислений («по отгрузке»);
- создание и использование резервных фондов и оценочных резервов;
- состав и содержание бухгалтерской отчетности;

- форма бухгалтерской отчетности «Отчет о движении денежных средств»;
- процедура консолидации отчетности дочерних предприятий.

Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности в России

- Верхний уровень системы нормативного регулирования.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности включает в себя перечень нормативных документов, регулирующих организацию бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Верхний уровень системы представлен федеральными законами. К ним относится Закон о бухгалтерском учете. Закон устанавливает единые правовые и методологические основы организации и внедрения бухгалтерского учета для предприятий, находящихся на территории РФ, а также для филиалов и представительств иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами. К верхнему уровню относятся ГКНР, НК РФ и другие законодательные акты, регламентирующие порядок учета и налогообложения соответствующих видов имущества, обязательств и хозяйственных операций. Указы президента РФ и постановления правительства – это также документы верхнего уровня системы нормативного регулирования.

К основополагающим документам нормативного характера следует отнести Положение о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

- Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету.

Вторым уровнем регулирования бухгалтерского учета являются положения (стандарты) по бухгалтерскому учету Минфина России, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета фактов хозяйственной деятельности, составление и представление бухгалтерской отчетности. Они, как правило, регистрируются Минюстом России и имеют законодательную силу для всех предприятий, которым адресуются.

Новые нормативные акты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности носят названия не стандартов, а положений по бухгалтерскому учету (далее ПБУ), сохранив тем самым национальную особенность в решении методических вопросов.

В таблице приводится перечень действующих ПБУ, условно сгруппированных по проблемам в сопоставлении с МСФО.

Проводя политику приближения к МСФО, проводится работа по созданию оптимальной национальной модели финансового (бухгалтерского) учета, отражающей мировые процессы, происходящие в этой области.

- Третий уровень системы нормативного регулирования предусматривает перечень документов, которые следует разбить на две группы. Одна регулирует учет объектов общепромышленного назначения, другая имеет отраслевую направленность.

Первая группа, в частности, включает в себя:

- инструкцию ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. № 118 «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации»;

- методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждено Приказом Минфина России от 28 июня 1998 г. № 33н (в редакции Приказа Минфина России от 23 марта 2000 г. № 32н).

- методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждено Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (в редакции Приказа Минфина России от 23 апреля 2002 г. № 33н).

- Указания об объеме форм и порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Минфина России от 22 июня 2003 г. № 67н.

- Методические указания по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

- Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29.

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Утверждены Приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н.

- Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей. Утверждены Приказом Минфина России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430.

– План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. №94н.

Вторая группа документов третьего уровня, отражающих методические вопросы бухгалтерского учета в отдельных отраслях, включает в себя инструкцию по учету затрат и конструированию себестоимости готовой продукции (работ, услуг) в различных отраслях промышленности, строительства и др.

Из документов третьего уровня регулирования отраслевого бухгалтерского учета следует назвать инструкцию по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте, утвержденную Приказом Минфина РФ от 24.06.2003 г.

Нормативные документы третьего уровня конкретизируют и раскрывают порядок применения федеральных законов и положений (стандартов) Минфина России. Они не могут противоречить правовым актам более высокого уровня. Документы третьего уровня не имеют юридической силы, т.е. на них не следует ссылаться при судебных разбирательствах. Однако эти документы позволяют рационально организовать учет в соответствии с правилами, утвержденными Минфином и потребностями пользователей экономической информации. Соблюдение требований документов третьего уровня проверяют аудиторы и ведомственные ревизионные органы.

- Документом четвертого уровня является «Учетная политика организации».

Общие требования, сформулированные Минфином России, состоит в том, чтобы в учетной политике были раскрыты способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания которых невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности. К таким признакам следует отнести:

- способы погашения стоимости амортизируемого имущества по правилам бухгалтерского учета и налогового учета;

- порядок оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;

- виды создаваемых резервов и снижение расходов будущих периодов;

- признание прибыли от продажи продукции (работ, услуг);

- порядок использования чистой прибыли;
- другие вопросы, которые собственники, руководители и менеджеры организации сочтут существенными.

Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером, утверждается руководителем организации. Утверждению подлежит:

- рабочий план счетов;
- аналитические регистры налогового учета;
- формы первичных учетных документов, которые отсутствуют в альбомах типовых унифицированных форм, а также формы документов для внутренней отчетности;
- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок внутреннего контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, которые организация признает целесообразными.

Учетная политика, как правило, должна быть стабильной. Ее пересмотр возможен в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки новых способов обработки информации;
- существенного изменения условий деятельности: реорганизации, изменения видов деятельности, смены собственников и т.п.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, должен быть объявлен в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Порядок составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности

Предприятие (в том числе и предприятие с иностранными инвестициями) представляет в обязательном порядке квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность:

- собственникам (органам, уполномоченным управлять государственным имуществом, участникам, учредителям – в соответствии с учредительными документами);
- государственной налоговой инспекции;

– территориальным органам государственной статистики по месту регистрации предприятий.

Предприятие составляет годовую отчетность не позднее 1 апреля следующего за отчетным года, а квартальную – не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. Участники (учредители) предприятия устанавливают в пределах указанных сроков конкретную дату представления бухгалтерской отчетности.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия, учреждения до ее представления в указанные адреса рассматривается и утверждается в порядке, установленном учредительными документами.

Датой представления отчетности для иногороднего предприятия считается день фактической передачи ее по принадлежности, а для иногороднего – дата ее отправления, обозначенная в штемпеле почтового предприятия. В случаях, когда дата представления отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, срок представления отчетности переносится на следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятий и учреждений о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении является открытой к публикации заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и др.), которые могут ознакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получить ее копии с возмещением расходов на копирование.

Налоговая отчетность – совокупность налоговых деклараций, подлежащих представлению налогоплательщиками в налоговые органы по месту их учета, в в установленные сроки. Согласно статье 80 НК РФ, налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной суммой налога. Налоговая декларация предоставляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате.

Бухгалтерская и налоговая отчетность может быть представлена в налоговые органы одним из следующих способов:

1) личное представление отчетности налогоплательщиком. При этом налогоплательщик – физическое лицо представляет налоговые декларации самостоятельно, а юридическое лицо – через своих должностных лиц (руководитель или главный бухгалтер);

2) представление отчетности через представителя (доверенное лицо) – отличается от вышерассмотренного тем, что отчетность пред-

ставляет любое лицо, имеющее доверенность налогоплательщика на представление отчетности в налоговые органы;

3) представление отчетности в налоговые органы по почте – при этом способе отчетность высылается в адрес налогового органа. Днем представления отчетности считается дата почтового отправления. Отправка отчетности по почте производится в форме почтового отправления. С описью вложения.

4) представление отчетности в налоговые органы по телекоммуникационным каналам связи. Данный вариант имеет ряд особенностей:

– порядок представления отчетности определяет МНС РФ;

– отчетность должна быть подписана электронной цифровой подписью;

– при получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемах в электронном виде;

– датой представления отчетности считается дата ее отправки, подтвержденная квитанцией.

Отчетность, представленная по форме, противоречащей действующему законодательству в сфере бухгалтерского учета и налогообложения, не рассматривается и возвращается налогоплательщику.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Какими документами представлены различные уровни системы нормативного регулирования формирования бухгалтерской отчетности.

2. Какие положения учетной политики подлежат утверждению?

3. Что относится к существенным способам ведения бухгалтерского учета?

4. В каких случаях возможен пересмотр учетной политики?

5. Что является датой представления бухгалтерской отчетности?

6. Каков порядок представления бухгалтерской отчетности?

7. Кем подписывается бухгалтерская отчетность?

8. Кому в обязательном порядке представляется бухгалтерская отчетность?

9. Перечислить основные модели международного учета.

2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденному указом Минфина России от 6 июня 1999 г. № 43н, бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета и установленным формам.

Отчетность представляет собой совокупность показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляются по данным бухгалтерского, статистического оперативного учета.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность, необходимая для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Поэтому отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Организация составляет отчеты по формам и инструкциям (указаниям), рекомендованным Госкомстатом и Минфином России.

Отчетность организации классифицируют:

- по видам;
- периодичности составления;
- степени обобщения отчетных данных;
- по объему содержащихся сведений;
- назначению;
- целям для которых составляются отчеты.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную.

Бухгалтерская отчетность содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах деятельности организации. Она составляется на основании данных синтетического и аналитического учета и подтверждается первичными документами.

Статистическая отчетность представляет собой систему количественных и качественных показателей, изменение и обобщение которых характерны для бухгалтерского учета. Она служит для отражения отдельных сторон деятельности организации и их статистического изучения.

Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля и управления внутри организации в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их завершения.

По периодичности составления различают внутригодовую и годовую отчетность. Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, внутригодовую бухгалтерскую – промежуточной бухгалтерской отчетностью. Годовая отчетность составляется по окончании года и характеризует все стороны хозяйственной деятельности организации за отчетный (финансовый) год.

По степени обобщения данных различают отчетность первичную, сквозную и консолидированную.

Первичная отчетность составляется вышестоящими организациями, государственными комитетами по статистике по территориальному принципу и отраслям народного хозяйства путем обработки первичной отчетности организаций.

Консолидированная отчетность представляет собой объединенную отчетность двух и более организаций, находившихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных отношениях.

По объему содержащихся в отчетах сведений различают частную и общую отчетность. Частная включает информацию о работе организации на каком то одном участке ее деятельности. Общая служит средством информирования внешних пользователей – заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности и имущественном положении того или иного хозяйствующего субъекта.

По назначению отчетность подразделяется на внешнюю и внутреннюю.

Внешняя отчетность служит средством информирования внешних пользователей о характере деятельности, доходности и имущественном положении организации. Внешняя отчетность в соответствии с международной практикой, подлежит опубликованию, поэтому ее называют публичной.

Внутренняя отчетность формируется для целей оперативного и общего управления организацией.

Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами, по законодательству РФ (кроме кредитных организаций, страховых организаций, бюджетных организаций) установлены:

– ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций», утвержденное Приказом Министерства финансов РФ № 43н от 06.07.1999 г.;

– «О формах бухгалтерской отчетности организаций», утвержденное Приказом Министерства финансов РФ № 67н от 22.07.2003 г.;

Бухгалтерская отчетность составляется за определенный отчетный период. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ) и ПБУ 4/99 (утвержденным Приказом МФ РФ от 06.07.1999 г. №43н) годовая бухгалтерская отчетность включает:

– бухгалтерский баланс (форма № 1);
– отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
– отчет об изменениях капитала (форма № 3);
– отчет о движении денежных средств (форма № 4);
– приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
– отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6);

– пояснительную записку;

– специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомствами РФ, по согласованию соответственно, с министерствами финансов РФ;

– итоговую часть аудиторского заключения.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности – отчет о движении денежных средств (форма № 4), а также при отсутствии соответствующих данных – отчет об изменениях капитала (форма № 3) и приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежу-

точную бухгалтерскую отчетность не представляют. Указанные организации в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляют отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств (формы № 3,4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительную записку.

Бухгалтерская отчетность организаций является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года причины следует объяснить.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искаженные ее данные.

Для того, чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала перечисленным требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов и балансов должны быть исполнены требования нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об изменении учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, об операциях в иностранной валюте, о материально-производственных затратах, об основных средствах, о доходах и расходах организации, о последствиях событий после отчетной даты, о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности, а также по раскрытию в бухгалтерской отчетности той или иной информации об активах, капитале и резервах в обязательствах организации.

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Законом о бухгалтерском учете и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Эти требования являются дополнительными по отношению к допущениям и требованиям, раскрытым в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98).

Требование достоверности и полноты означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Требование нейтральности предполагает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. исключено односторонне удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование последовательности означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с требованием сопоставимости в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. В Положении оговорено, что если они не сопоставимы по ряду причин, то данные предшествующих периодов подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве отчетного года в России принят период с января по декабря включительно, т.е. отчетный год совпадает с календарным.

Требование правильности оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте РФ, подписание руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером и т.д.).

В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» определены подходы к раскрытию существенной информации, ориентированные на ее важность для заинтересованных пользователей. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в бухгалтерской отчетности:

1) должны приводиться обособленно в случаях их существенности, если без них возможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности заинтересованными пользователями;

2) могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Для обеспечения достоверности бухгалтерского учета и отчетности, соответствия учетной оценки имущества его реальной стоимости проводят инвентаризацию имущества, денежных средств, средств в расчетах и обязательств.

При инвентаризации решаются следующие задачи:

– выявляется фактическое наличие объектов длительного пользования, финансовых вложений, материально-производственных запасов, незавершенного производства и денежных средств в целях обеспечения их сохранности;

– определяется фактическое количество использованных на производство материально-производственных ресурсов;

– появляется возможность оценить товарно-материальные ресурсы с учетом их рыночной стоимости и фактического физического состояния;

– проверяется соблюдение правил и условий хранения материальных ценностей, ценных бумаг и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации основных средств, использование нематериальных активов;

Количество инвентаризаций в отчетном году, порядок, сроки их проведения, а также состав инвентаризируемого имущества и обязательств определяет руководитель организации, кроме случаев, когда в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» проведение инвентаризаций обязательно:

– при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

– перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, за исключением имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризацию основных средств можно проводить один раз в три года, а библиотечных фондов один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

– при смене материально-ответственных лиц;

– при установлении фактов хищений или злоупотреблений и порчи имущества;

– в случаях стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

– при реорганизации или ликвидации организации;

– в других случаях.

Инвентаризация имущества проводится по его местонахождению и по каждому материально-ответственному лицу. При проведении инвентаризаций организации необходимо руководствоваться методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49, постановлением Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» от 18 августа 1998 г. № 88.

Для проведения инвентаризации в организации создаются инвентаризационные комиссии:

– постоянно действующая – организует проведение плановых инвентаризаций, а также выборочных инвентаризаций и проверок в межинвентаризационный период;

– рабочие – непосредственно проводят плановые инвентаризации материальных ценностей и денежных средств в местах их хранения, участвуют в определении результатов инвентаризации. На проверке и выборочной инвентаризации проводят инвентаризацию по мере необходимости. В каждом конкретном случае состав комиссии утверждает руководитель организации.

Порядок регулирования расхождений, выявленных при инвентаризации имущества, достаточно четко определен п.3 ст.12 Закона.

Расхождение между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, у бюджетной организации – на увеличение финансирования (фондов) – дебет 08, 10, 41 кредит 91;

- недостача имущества и потери от его порчи в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – на виноватых лиц:

- в пределах норм естественной убыли дебет 20, 25, 26, 44 кредит 94;

- сверх норм – дебет 73 кредит 94;

- разница между рыночной ценой и балансовой стоимостью ценностей: дебет 73 кредит 98.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации – на уменьшение финансирования (фондов) дебет 91 кредит 94.

Признание – включение в балансовый отчет или отчет о прибылях и убытках отдельных статей, отвечающих определению элемента финансовых отчетов. Следовательно, статья может быть признана, если она соответствует следующим критериям:

- 1) возможно, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет поступать в компанию или убывать из нее, то есть организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;

- 2) статья имеет стоимость, измеряемую с большой степенью надежности и достоверности.

Соответствие между элементами обуславливает взаимосвязь в их признании. Так, признание определенного актива автоматически требует признание соответствующего дохода или обязательства. Существуют два критерия принятия элементов финансовой отчетности.

В первом критерии используется понятие вероятности будущей экономической выгоды. Это понятие соотносится с неопределенностью среды, в которой работает предприятие. При подготовке финансовых отчетов, степень неопределенности оценивается исходя из имеющихся данных. Например, если существует уверенность в том, что счета дебиторов будут оплачены и отсутствует возможность про-

тивоположного исхода, то эти счета принимают как активы. Если же есть вероятность неоплаты для большого количества дебиторских счетов, то в данном случае дебиторская задолженность считается расходом.

Вторым критерием функционирования статьи является наличие стоимости, измеренной с большой степенью достоверности. Использование разумных оценок статей является неотъемлемой частью финансовых отчетов, однако, при невозможности дать таковую, статья не признается в балансовом отчете или в отчете о прибылях и убытках. Например, ожидаемые доходы, которые, возможно, будут получены в результате удовлетворения законных претензий, могут соответствовать определению как актива, так и дохода.

Однако, если невозможно дать их оценку с большой степенью достоверности, статья не должна быть принята в качестве актива или дохода, а само существование претензии будет раскрыто в приложениях к отчетности.

- Признание доходов. Исходя из требований МСФО в ПБУ 9/99 установлены правила признания доходов, или определение момента отражения их в бухгалтерском учете.

Так, выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий (п.12 ПБУ 9/99):

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

При этом выручка признается в бухгалтерском учете по мере готовности, только если возможно определить готовность работы, изделия.

Кроме того, в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные Положением.

- Признание расходов. В ПБУ 10/99 излагаются правила признания расходов в бухгалтерском учете.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий (п. 16 ПБУ 10/99):

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных фактов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Следующее важное правило заключается в том, что расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расходов (денежной, натуральной и иной).

Как для доходов, так и для расходов в ПБУ 10/99 сформулирован принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности: расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Исключением является случай, когда организация применяет кассовый метод определения выручки. В этом случае расходы признаются только после получения задолженности.

Право применять кассовый метод определения выручки представлено субъектам малого предпринимательства.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Дайте понятие отчетности.
2. назовите внешних и внутренних пользователей отчетности.
3. Как классифицируется отчетность?
4. Какие данные должна содержать каждая из форм отчетности?
5. Какие требования предъявляются к составлению бухгалтерской отчетности?
6. В каких случаях составляется сводная бухгалтерская отчетность?
7. Какая отчетность считается достоверной и полной?
8. какие данные должна содержать отчетность в соответствии с требованиями сопоставимости?
9. Какие задачи решаются при инвентаризации?
10. Что такое признание?

3 ЗАПОЛНЕНИЕ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Составлению бухгалтерской отчетности предшествует комплекс предварительных процедур. Процедуры, предшествующие заполнению форм бухгалтерской отчетности, представляют собой упорядоченную совокупность действий и методических приемов, выполнение которых позволяет непосредственно приступить к составлению бухгалтерской отчетности.

- Осуществление уточнения оценки всех видов имущественных статей баланса;
- Проводят инвентаризацию всех видов имущества, обязательств и расчетов и ее результаты отражают на счетах Главной книги и аналитических счетах;
- Создают оценочные резервы (заключительными записями декабря);
- Проверяют правильность распределения доходов, расходов, прибыли и убытков между смежными отчетными периодами;
- Выявляют финансовый результат путем суммирования частных результатов, закрывают счет 99 (заключительной записью декабря);
- Закрывают все операционные счета: калькуляционные, собирательно-распределительные, сопоставляющие, финансово-результативные.

В первую очередь исчисляется себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет «Вспомогательное производство». Во вторую очередь распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрываются следующие счета: «Расходы будущих периодов», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета «основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета «Обслуживание затрат производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации и закрываются счета «Продажа» и «Прочие доходы и расходы»;

- Составляется оборотная ведомость по счетам Главной книги, охватывающая все исправительные, корректирующие и дополнитель-

ные записи, вызванные описанными выше действиями, и дающая материал (остатки по счетам) для составления годового (заключительного) баланса;

– Вносят уточнения в Главную книгу или отражают эти уточнения в пояснительной записке к годовому отчету – с учетом событий после отчетной даты (ПБУ 7/98) или условных фактов хозяйственной деятельности (ПБУ 8/01);

– Составляют приложение к годовому бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснения к отчетному бухгалтерскому балансу и другие отчетные формы.

- Исправление ошибок, выявленных до даты представления отчетности.

Ошибки могут быть как технические (арифметические, описки, пропуски, программные), так и методологические (документальное оформление, оценка, периодизация, корреспонденция счетов и др.). Проводимые исправления оформляются справкой бухгалтера, которая должна иметь обязательные реквизиты первичного документа. В зависимости от периода выявления ошибки существуют три правила по их исправлению.

Правило 1. В случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда выявлены искажения.

Правило 2. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, за который бухгалтерская отчетность еще не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность.

Правило 3. В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся. Такие ошибки отражаются в текущем году (т.е. тогда, когда они выявлены). Если подобные ошибки оказывают влияние на величину финансового результата, то они отражают-

ся на счете «Прочие доходы и расходы» как прибыль (убыток) прошлых лет, выявленный (признанный) в текущем году.

При исправлении ошибок следует помнить предписания п. 5 ст. 9 Федерального закона от 25.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которому внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправления.

- Отражение приобретенных ценностей, находящихся в пути.

В инструкции по применению Плана счетов к счету 10 «Материалы» предписано, что стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков (право собственности перешло к покупателю), в конце месяца отражается в бухгалтерском учете с записью: дебет 10 «Материалы» кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При этом оприходование этого имущества на склад не производится.

В начале следующего месяца произведенная ранее бухгалтерская запись сторнируется, и данные суммы числятся в бухгалтерском учете как авансы, выданные на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Эта норма распространяется на материалы, оставшиеся на конец месяца в пути или не вывезенные со складов поставщиков, по которым право собственности перешло к организации-покупателю либо была произведена оплата или выполнено иное условие по встречному исполнению обязательства.

Эта процедура позволяет показать в бухгалтерской отчетности реальную величину имущества, принадлежащего организации на праве собственности, и отсутствие задолженности за эти ценности.

- Уточнение оценки неотфактурованных поставок.

Неотфактурованные поставки – имущество, поступившее в организацию без сопроводительных документов поставщиков.

Сопроводительные документы – документы, которыми поставщиком оформляется отпуск ценностей (накладные, акты приема-передачи и т.д.). Если сопроводительные документы на неотфактурованные поставки получены до даты представления бухгалтерской отчетности, то цена данного имущества и кредиторская задолженность

уточняются исходя из сведений, указанных в поступивших сопроводительных документах.

Указанная корректировка производится сторнированием полной суммы ранее произведенной проводки, отражающей поступление неотфактурованной поставки, включающей в себя сумму НДС (так как отсутствие первичного документа не позволяет выделить НДС на основании составляемого при приемке внутреннего акта), и составлением новых записей на основе получения сопроводительных документов.

- Создание оценочных ресурсов.

В случае если оценочная стоимость отдельных объектов активов оказывается выше их рыночной стоимости, сложившейся на дату 31.12.200х г., их стоимость уточняется за счет уменьшения доходов.

Счета учета оценочных ресурсов являются регулируемыми счетами, уточняющими оценку в бухгалтерской отчетности следующего имущества:

- материалов, незавершенного строительства, готовой продукции, товаров (счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»);

- сомнительных долгов за проданную продукцию, оказанные услуги, выполненные работы (счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»);

- некотируемых финансовых вложений при наличии признаков обесценения (счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»);

Это имущество показывается в бухгалтерском балансе в активе в оценке-нетто, за вычетом составляющего образованного оценочного резерва. Оценочные резервы создаются на основе результатов проведенной инвентаризации по состоянию на дату составления годовой бухгалтерской отчетности.

Котируемые финансовые вложения в бухгалтерской отчетности (п.20 ПБУ 19/02). Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации и увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации.

Для создания новых оценочных резервов необходимо восстановить оценочные резервы, образованные в прошлом году под обесценение вложений в ценные бумаги и по сомнительным долгам. Неиз-

расходованные суммы резерва присоединяются к финансовым результатам.

В отличие от них резервы под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14) восстанавливаются в начале периода, следующего за периодом, когда они были созданы.

- Пересчет валютных статей.

Пересчету подлежат следующие статьи (п.7 ПБУ 3/2000):

- ✓ денежные знаки в кассе организации (счет 50);
 - ✓ средства на счетах в кредитных организациях (счет 52, 55, 57);
 - ✓ денежные и платежные документы;
 - ✓ краткосрочные ценные бумаги (счет 58);
 - ✓ средства в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами (счет 60, 66, 67, 68, 71, 76);
 - ✓ остатки средств целевого финансирования (счет 86). Курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации как внереализационные доходы (положительная курсовая разница) или как внереализационные расходы (отрицательная курсовая разница).
- Отражение условных активов и обязательств.

Данная процедура выполняется только для составления годовой отчетности. В соответствии с ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», утвержденным приказом Минфина России от 28.11.2001 г. № 96н, условным фактом является имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности его возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий. Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные активы и условные обязательства. Условные активы раскрываются в пояснительной записке.

Под условными обязательствами понимаются такие последствия условного факта, которые в будущем с очень высокой (95 – 100%) или высокой (50 – 95%) степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

I тип: существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;

II тип: возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Организация должна оценивать последствия каждого условного обязательства в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько аналогичных обязательств по характеру или порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что вероятность возникновения обязательства в отношении каждого условного факта в отдельности может быть малой, вероятность уменьшения экономических выгод организации в результате исполнения обязательств в отношении всей совокупности условных фактов может быть очень высокой или высокой.

В бухгалтерской отчетности должны быть отражены условные обязательства I типа. По ним на счетах бухгалтерского учета создаются резервы. Информация об условных обязательствах II типа подлежит раскрытию в пояснительной записке.

В бухгалтерской отчетности должны быть отражены условные обязательства, существующие на отчетную дату, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность. К ним относится, например, вовлечение в судебные разбирательства.

Цель отражения их в отчетности – резервирование части прибыли отчетного года под возможные судебные выплаты, с тем, чтобы не вся прибыль была распределена между акционерами, а в следующем году при наступлении неблагоприятных последствий для фирмы она смогла спокойно выплатить обязательства и продолжать текущую деятельность. Создание данного резерва вследствие возникшего условного обязательства будет отражено в бухгалтерском учете записью: ...дебет 91 кредит 96.

Перед отражением в отчетности возникших вновь условных обязательств необходимо уточнить созданные ранее (в предыдущий год) резерва по условным обязательствам.

Об отражении условных фактов в Пояснительной записке Вы прочтете в соответствующем разделе.

- Отражение событий после отчетной даты.

Данная процедура выполняется только для составления годовой отчетности. Порядок отражения событий после отчетной даты установлен ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утвержденным приказом Минфина России от 25.11.1998 г. № 56н.

К событиям после отчетной даты относятся:

- ✓ события, подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность;

- ✓ события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность;

- ✓ ПБУ 7/98 предписывает существенное событие после отчетной даты отражать в годовой отчетности, независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Это позволяет увидеть финансовое состояние не на дату ее составления, а на дату подписания. При этом при разработке учетной политики определяется существенность по группам однородных операций, а не по каждому событию в отдельности.

- Сальдирование отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Пунктом 19 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н, установлено, что при составлении отчетности организации предоставляется право отражать в балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. Если организация в рамках своей учетной политики для целей бухгалтерского учета приняла решение о сальдировании отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, то это возможно при одновременном наличии следующих условий:

- наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей;

Заккрытие счетов начинают со счетов производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные внутренние затраты, и заканчивают счетами с минимальным количеством встречных затрат. В соответствии с данным подходом закрытие счетов осуществляется в следующей последовательности.

При наличии брака окончательные потери списываются со счета 28 на счет 23, 20 и др.

Далее распределяются расходы будущих периодов (на счета 20, 23, 25, 26, 44 и др.), общепроизводственные (на счета 20, 23, 29) и общехозяйственные расходы (на счета 20, 23, 29 или 90) и закрываются счета 25, 26.

Исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23, списывая себестоимость на счета 20, 29, 40, 90. Затем калькулируют себестоимость продукции основных операций производства и списывают затраты со счета 20.

В зависимости от выбранного в учетной политике варианта учета готовой продукции фактическая себестоимость списывается со счета 20 или в дебет счета 40 (учет продукции по нормативной (плановой) себестоимости, или в дебет счета 48 (учет продукции по фактической себестоимости), либо на счет 90.

После этого осуществляют списание затрат со счета 29. Уточняется усеет капитальных вложений.

В порядке последующей очередности производятся записи, определяется финансовый результат от деятельности организации и закрываются счета 90, 91, и сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 99 определяется конечный финансовый результат отчетного периода.

- **Заккрытие счета 90 «Продажи»**

Доходы и расходы по обычным видам деятельности отражаются на счете 90 «Продажи». В соответствии с планом счетов записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Экспортные пошлины», 90-6 «Расходы на продажу», 90-7 «Управленческие расходы» производятся накопительно в течение всего отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 и 90-7 и кредитового оборота по субсчету 90-7 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат (прибыль или убыток) ежемесячно (заключительными оборотами) списывается со субсчета 90-9 на счет 99. Если при сопос-

тавлении кредитовый оборот по субсчету 90-1 «Выручка» больше совокупного оборота по субсчетам с 90-2 по 90-7, то финансовым результатом от продаж является прибыль, которая отражается бухгалтерской записью по дебету счета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» и кредиту счета 99 «Прибыль и убытки». Если при сопоставлении кредитовый оборот по субсчету 90-1 «Выручка» меньше совокупного дебетового оборота по субсчетам с 90-2 по 90-7, то финансовым результатом от продаж является убыток, который отражается по дебету счета 99 «Прибыль и убытки» и кредиту счета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». Таким образом, в целом синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-0), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9.

После указанной процедуры все субсчета счета 90 не должны иметь сальдо.

Таблица 3.1

Отражение финансового результата деятельности организации

Субсчет		Корреспонденция счетов	
Номер и наименование	Сальдо	Дебет	Кредит
90-1 «Выручка»	кредитовое	90-3	90-9
90-2 «Себестоимость продаж»	дебетовое	90-9	90-2
90-3 «НДС»	дебетовое	90-9	90-3
90-4 «Акцизы»	дебетовое	90-9	90-4
90-5 «Экспортные пошлины»,	дебетовое	90-9	90-5
90-6 «Расходы на продажу»	дебетовое	90-9	90-6
90-7 «Управленческие расходы»	дебетовое	90-9	90-7

- Заккрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Доходы и расходы по прочим операциям (кроме чрезвычайных) отражаются на счете 91. Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается со субсчета 91-9 на счет 99. Если кредитовый оборот по субсчету 91-1 «Прочие доходы» больше дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы», то по прочим опера-

циям получена прибыль, которая отражается записью по дебету счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Если кредитовый оборот по субсчету 91-1 «Прочие доходы» меньше дебетового оборота по субсчету с 91-2 «Прочие расходы», то по прочим операциям получим убыток, который отражается бухгалтерской записью по дебету счета 99 «Прибыль и убытки» и кредиту счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Таким образом, в целом синтетический счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-0), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

Таблица 3.2
Закрывание счета «Доходы и расходы»

Субсчет		Корреспонденция счетов	
Номер и наименование	Сальдо	Дебет	Кредит
91-1 «Прочие доходы»	кредитовое	91-1	91-9
91-2 «Прочие расходы»	дебетовое	91-9	91-2

После указанной процедуры все субсчета счета 91 не должны иметь сальдо.

- Выявление чистой прибыли (убытка) – реформация баланса.

Данная процедура выполняется только для составления годовой отчетности. Информация о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году обобщается на счете 99 «Прибыль и убытки».

Аналитический учет по счету 99 должен быть организован так, чтобы обеспечивать формирование новых, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Записи на счете 99 ведутся накопительно в течение года.

В конце каждого месяца финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи продукции (товаров, работ) и сальдо доходов и расходов со счетов соответственно 90 «Продажи» и 91 «прочие доходы и расходы» переносятся на счет 99 «Прибыли и убытки»:

прибыль от продажи продукции (услуг) – дебет субсчета 90-9
кредит субсчета 99.

убыток от продажи – дебет счета 99 кредит субсчета 90-9.

прибыль от прочих видов деятельности – дебет субсчета 91-9 кредит счета 99.

убыток от прочих видов деятельности – дебет счета 99 кредит субсчета 91-9.

Непосредственно на счете 99 отражаются доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации, суммы условного расхода по налогу на прибыль и экономических санкций за нарушение налогового законодательства, а также постоянные налоговые обязательства (активы).

Начислен условный расход по налогу на прибыль: дебет счета 99 кредит счета 68.

Отражены суммы штрафных санкций, начисленные за нарушение налогового законодательства: дебет счета 99 кредит счета 69.

Списана стоимость имущества (оборудования, материалов, товаров и др.), утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств: дебет счета 99 кредит счетов 07, 10, 41 и др.

Оприходованы материалы от разборки имущества, испорченного в результате чрезвычайных обстоятельств: дебет счета 10 кредит счета 99.

Аналогично учитываются другие доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, т.е. по дебету счета 99 отражаются убытки, а по кредиту – прибыль организации. Отражены постоянные налоговые обязательства: дебет счета 99 кредит счета 68.

Учтены постоянные налоговые активы: дебет счета 68 кредит счета 99.

Составление дебетового и кредитового оборотов по счету 99 за отчетный период позволяет определить конечный финансовый результат отчетного периода – чистую прибыль или убыток.

Чистая прибыль (убыток) за отчетный период = Прибыль (убыток) от продажи + Сальдо прочих доходов и расходов – Условный расход по налогу на прибыль – Постоянные налоговые обязательства + Постоянные налоговые актива.

В конце отчетного года при составлении годовой отчетности счет 99 закрывается (реформация баланса). Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года переносится со счета 99 в кредит (дебет) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», то есть на первое число следующего за отчетным года остатка по счету 99 быть не должно.

Все формы бухгалтерской отчетности заполняются на основании данных Главной книги. Так, показатели статей баланса определяются по данным остатков по ее счетам: статей актива – по данным дебетовых остатков активных счетов; статей пассива – по данным кредитовых остатков пассивных счетов. Счета, отражающие состояние расчетов, показываются в балансе в развернутом виде: дебетовое сальдо по субсчетам этих счетов должно быть представлено в активе, а кредитовое сальдо – в пассивах. Показатели отчета о прибылях и убытках формируются на основании данных дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки». Аналогично формируются и другие отчеты.

В таблицах 3.3 – 3.7 приводятся общие схемы составления бухгалтерской отчетности по данным Главной книги.

Таблица 3.3

Счета Главной книги, используемые для заполнения формы № 1 «Бухгалтерский баланс»

№ счета	Наименование счета	Код показателя	Наименование группы статей (статьи) баланса
1	2	3	4
01	Основные средства	120	Основные средства
02	Амортизация основных средств	120	Основные средства
03	Доходные вложения в материальные ценности	135	Основные средства
04	Нематериальные активы	110	Нематериальные активы
05	Амортизация нематериальных активов	130	Нематериальные активы
07	Оборудование к установке	130	Незавершенное строительство
08	Вложения во внеоборотные активы	130	Незавершенное строительство
09	Отложенные налоговые активы	145	Отложенные налоговые активы
10	Материалы	210, 211	Запасы Сырье Материалы и другие аналогичные ценности
11	Животные на выращивание и откорм	210, 211	Запасы Животные на выращивание

			и откорм
<i>Продолжение таблицы 3.3.</i>			
1	2	3	4
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	210, 211, 214	Запасы Сырье Материалы и другие аналогичные ценности Готовая продукция и товары для перепродажи
15	Заготовление и приобретение материальных ценностей	210, 211, 214	Запасы Сырье Материалы и другие аналогичные ценности Готовая продукция и товары для перепродажи
16	Отклонение в стоимости материальных ценностей	130, 210	Незавершенное строительство Запасы Сырье Материалы и другие аналогичные ценности Готовая продукция и товары для перепродажи
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
20	Основное производство	210, 213	Запасы Затраты в незавершенном производстве
21	Полуфабрикаты собственного производства	210, 213	Запасы Затраты в незавершенном производстве
23	Вспомогательные средства	210, 213	Запасы Затраты в незавершенном производстве
29	Обслуживающее производство и хозяйство	210, 213	Запасы Затраты в незавершенном производстве
41	Товары	210, 214	Запасы Готовая продукция и товары для перепродажи
43	Готовая продукция	210, 214	Запасы Готовая продукция и товары для перепродажи

<i>Продолжение таблицы 3.3.</i>			
1	2	3	4
44	Расходы на продажу	210, 213	Запасы Затраты в незавершенном производстве
45	Товары отгруженные	210, 215	Запасы Товары отгруженные
46	Выполненные этапы по неза- вершенным работам	210, 214	Запасы Затраты в незавершенном производстве
50	Касса	260	Денежные средства
51	Расчетные счета	260	Денежные средства
52	Валютные счета	260	Денежные средства
55	Специальные счета в банках	260	Денежные средства
57	Переводы в пути	260	Денежные средства
58	Финансовые вложения	140, 250	Долгосрочные финансовые Краткосрочные финансовые вложения
59	Резервы под обесценивание финансовых вложений	140, 250	Долгосрочные финансовые Краткосрочные финансовые вложения
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	620, 621, 230, 240	Кредиторская задолжен- ность Поставщики и подрядчики Дебиторская задолженность
62	Расчеты с покупателями и за- казчиками	230, 231, 240, 241, 620	Кредиторская задолженность Покупатели и заказчики Дебиторская задолженность
63	резервы по сомнительным дол- гам	230, 231, 240, 241	Кредиторская задолженность Покупатели и заказчики
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	610	Займы и кредиты
67	Расчеты по долгосрочным кре- дитам и займам	510	Займы и кредиты
68	Расчеты по налогам и сборам	620, 624	Кредиторская задолженность Задолженность по налогам и сборам

<i>Продолжение таблицы 3.3.</i>			
1	2	3	4
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	620, 623	Кредиторская задолженность Задолженность перед государственными внебюджетными фондами
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	620, 622	Кредиторская задолженность Задолженность перед персоналом организации
71	Расчеты с подотчетными лицами	240, 620, 625	Дебиторская задолженность Кредиторская задолженность Прочие кредиты
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	230, 240	Дебиторская задолженность
75	Расчеты с учредителями	240, 630	Дебиторская задолженность Задолженность перед участниками (участниками) по выплате доходов
76	Расчеты с разными кредиторами и дебиторами	230, 240, 620, 625	Кредиторская задолженность Дебиторская задолженность Прочие кредиторы
77	Отложенные налоговые обязательства	515	Отложенные налоговые обязательства
80	Уставной капитал	410	Уставной капитал
81	Собственные акции (доля)	411	Собственные акции, выкупленные у акционеров
82	Резервный капитал	430, 431, 432	Резервный капитал Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
83	Добавочный капитал	420	Добавочный капитал
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

<i>Продолжение таблицы 3.3.</i>			
1	2	3	4
86	Целевое финансирование	640	Доходы будущих периодов
96	Резервы предстоящих периодов	650	Резервы предстоящих периодов
97	Расходы будущих периодов	210, 216	Запасы Расходы будущих периодов
98	Доходы будущих периодов	640	Доходы будущих периодов
99	Прибыли и убытки	470	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
001	Арендованные основные средства	910, 911	Арендованные основные средства
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение
004	Товары, принятые на комиссию	930	Товары, принятые на комиссию
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных кредиторов	940	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных кредиторов
008	Обеспечения обязательств и платежей порученные	950	Обеспечения обязательств и платежей порученные
009	Обеспечения обязательств и платежей выданные	960	Обеспечения обязательств и платежей выданные
010	Износ основных средств	970, 980	Износ жилищного фонда износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов
011	Основные средства, сданные в аренду	991	Основные средства, сданные в аренду
012	Нематериальные активы, полученные в пользование	990	Нематериальные активы, полученные в пользование

Таблица 3.4

Счета Главной книги, используемые для заполнения формы № 2
«Отчет о прибылях и убытках»

№ счета	Наименование счета	По дебету в кредит счета (счетов)	По кредиту в дебет счета (счетов)	Показатель	
				код	наименование
1	2	3	4	5	6
09	Отложенные налоговые ак- тивы	68 (образова- ние отложен- ных налоговых активов)	68 (погашение отложенных налоговых ак- тивов)	141	Отложенные нало- говые активы
77	Отложенные налоговые обя- зательства	68 (погашение отложенных налоговых ак- тивов)	68 (образова- ние отложен- ных налоговых активов)	142	Отложенные нало- говые обяза- тельства
84	Нераспреде- ленная прибыль (непокрытый убыток)	99 (если убы- ток)	99 (если при- быль)	190	Чистая прибыль (убыток) отчетно- го периода
90	Продажи	68 (НДС и дру- гие аналогич- ные платежи)	62 (выручка)	010	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обя- зательных плате- жей)
90	Продажи	43 (40, 41, 20, 23)		020	Себестоимость проданных това- ров, продукции, работ, услуг
90	Продажи	44		030	Коммерческие расходы
90	Продажи	26		040	Управленческие расходы
91	Прочие доходы и расходы		76 и др.	060	Проценты к полу- чению
91	Прочие доходы и расходы	76 и др.		070	Проценты к уплате

Таблица 3.5
Счета Главной книги, используемые для заполнения формы № 3
«Отчет об изменении капитала»

Номер счета	Наименование счета	Показатель	
		код	наименование
1	2	3	4
01, 02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10, 11, 14, 15, 16, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 44, 45, 46, 50, 51, 52, 55, 57, 58	Основные средства Амортизация основных средств Доходные вложения в материальные ценности Нематериальные активы Амортизация нематери- альных активов и др.	200 (графы 3 и 4)	Чистые активы
14	Резервы под снижение стоимости материаль- ных ценностей	170, 171 (графы 3 – 6)	Оценочные резервы
59	Резервы под обесцени- вание финансовых вло- жений	172, 173 (графы 3 – 6)	Оценочные резервы
59	Резервы под обесцени- вание финансовых вло- жений	200 (графы 3 и 4)	Чистые активы
60, 62	Расчеты с поставщиками и подрядчиками Расчеты с покупателями и заказчиками	200 (графы 3 и 4)	Чистые активы
63	Расчеты по сомнитель- ным долгам	174, 175 (графы 3 – 6)	Оценочные резервы
66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76	Расчеты по краткосроч- ным кредитам и займам и др.	200 (графы 3 и 4)	Чистые активы

Таблица 3.6
Счета Главной книги, используемые для заполнения формы № 4
«Отчет о движении денежных средств»

Номер счета	Наименование счета	Код показателя (графы 3 – 4)	Наименование показателя (показателей)
50	Касса	100, 110-140, 150-170, 181-190, 210-310, 350-370, 420	Остаток денежных средств на начало отчетного года Средства, полученные от покупателей, заказчиков Денежные средства, направленные на оплату труда и др.
51	Разные счета	100, 110-130, 150, 170-180, 181—190, 210-310, 350-400, 430	Остаток денежных средств на начало отчетного года Средства, полученные от покупателей, заказчиков Денежные средства, направленные на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов
52	Валютные счета	100, 110-140, 150, 170, 181, 190, 210-310, 350-400, 430	Остаток денежных средств на начало отчетного года Поступило денежных средств и др.
55	Специальные счета в банках	100, 140, 150, 181, 190, 290-310, 380, 430	Остаток денежных средств на начало отчетного года Денежные средства, направленные на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов
57	Переводы в пути	100, 130, 430	Остаток денежных средств на начало отчетного года и др.

Таблица 3.7

Счета Главной книги, используемые для заполнения формы № 5
«Приложение к бухгалтерскому балансу»

Номер счета	Наименование счета	Код показателя	Наименование показателя (показателей)
1	2	3	4
01	Основные средства	101-120 (графы 3 – 6) 144-146, 171, 172 (графы 3 и 4)	Здания Сооружения и передаточные устройства
02	Амортизация основных средств	140, 141-143, 172, 178 (графы 3 и 4)	Амортизация основных средств – всего, в том числе зданий, сооружений и др.
03	Доходные вложения в материальные ценности	174-178 (графы 3 – 6)	Имущество для передачи в лизинг Имущество, предоставленной по договору проката и др.
04	Нематериальные активы	010-040 (графы 3 – 6)	Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности), в том числе у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель и др.
05	Амортизация нематериальных активов	050, 051 (графы 3 и 4)	Амортизация нематериальных активов – всего, в том числе патент
06	Вложения во внеоборотные активы	151 (графы 3 и 4) 310-320 (графы 3 – 6) 321 (графы 3 и 4)	Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации Расходы на НИОКР и другие

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Что означает процедура? Какие осуществляют процедуры перед составлением годового отчетного баланса?
2. Назовите правила исправления ошибок.
3. Как отражаются приобретенные ценности, находящиеся в пути?
4. Что относят к неотфактурированным поставкам?
5. Каков порядок инвентаризации статей баланса?
6. Каков порядок создания оценочных резервов?
7. Какие статьи подлежат пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ?
8. Каков порядок отражения условных активов и обязательств?
9. Что определяет ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»?
10. Каков порядок закрытия счетов по учету затрат?
11. Как определяется финансовый результат года?
12. Каков порядок закрытия счета 90 «Продажи»?
13. Каков порядок закрытия счета 91 «Прочие доходы и расходы»?
14. Что означает реформация баланса?

4. ХАРАКТЕРИСТИКИ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерский баланс представляет собой систему показателей, характеризующих финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Бухгалтерский баланс позволяет определить состав, величину имущества и источники его формирования, ликвидность и скорость оборота средств, проанализировать движение денежных потоков и оценить платежеспособность организации.

Действующим законодательством установлены единые основополагающие принципы и правила составления бухгалтерского баланса для всех экономических субъектов.

Применительно к международным бухгалтерским стандартам, балансовые показатели оформляются по принципу баланса – нетто, т.е. исключаются из балансового подсчета суммы регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и пояснительной записке.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства показываются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные (свыше 12 месяцев после отчетной даты или обычного операционного цикла) и краткосрочные (в течение 12 месяцев после отчетной даты или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев).

В балансе отражаются фактические данные об имуществе и финансовом состоянии организации с разделением источников на собственные и заемные средства. При этом формирование структуры актива баланса предусматривает расположение статей в порядке возрастающей ликвидности, а пассивы – в порядке возрастающей степени востребования капитала (по возрастающей степени срочности возврата обязательств).

При составлении баланса следует иметь в виду, что:

– данные на начало года должны соответствовать данным бухгалтерского баланса за прошлый год;

– не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету;

Отдельные показатели отражаются в нетто-оценке, т.е. за минусом регулирующих величин (амортизации, резервов и др.).

В бухгалтерский баланс включены отдельные показатели, не входящие в его итоговые показатели, конкретизирующие данные по определенному бухгалтерскому счету (такие как: основные средства; нематериальные активы; финансовые вложения; дебиторская задолженность и отдельные виды обязательств).

Чтобы бухгалтерский баланс мог дать достаточно полную картину о финансово-хозяйственной деятельности организации, он прежде всего должен быть правдивым.

Противоположностью правдивости бухгалтерского баланса является его завуалирование, т.е. искажение результатов работы организации путем приукрашивания отдельных сторон деятельности. Типичными примерами вуалирования бухгалтерского баланса являются: включение в состав имущества материальных ценностей, находящихся на ответственном хранении: сальдирование кредиторской и дебиторской задолженности, а не отражение развернутого сальдо, например, по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; искажение величины прибыли в результате неправильного создания резервов; отражение данных в балансе не на тех статьях с целью занижения отдельных показателей и т.п.

Правдивый бухгалтерский баланс еще не означает его реальность. Реальным бухгалтерский баланс считается при соответствии оценок его статей действительности. В российской практике это означает соответствие оценок статей баланса определенным нормативным документам, регулирующим постановку бухгалтерского учета по отдельным объектам учета. При составлении бухгалтерского баланса важно соблюдать постоянство учетной политики, что обеспечивает преемственность баланса, например, данные последующего (заключительного) баланса должны быть начальным балансом отчетного года.

Существуют разные виды бухгалтерских балансов:

- вступительный (организационный);
- периодический и годовой (операционные);
- соединительный (фузионный);
- разделительный; санируемый;
- ликвидационный; сводный;
- сводно-консолидируемый.

Эти балансы могут отличаться номенклатурой статей и методами оценки.

Составлением вступительного (организационного) баланса открывается, по существу, ведение бухгалтерского учета в данной организации. Баланс заново создаваемых организаций состоит, в основном, из денежных вкладов и организационных расходов.

Периодический и годовой (операционные) бухгалтерские балансы по форме могут не отличаться один от другого (как правило, используется одна и та же форма бланка). Периодический баланс составляется обычно на основе книжных данных. Формированию годового бухгалтерского баланса обязательно предшествует большая подготовительная работа.

Соединительный баланс составляют при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо. Он составляется на основании заключительных (ликвидационных) балансов сливающихся организаций путем суммирования показателей.

Разделительный баланс составляется при разделении одного хозяйствующего субъекта на ряд юридических лиц или при выделении из единого баланса хозяйства некоторой доли капитала для образования новой организации.

Санитаруемый баланс составляется в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. Санитаруемый баланс составляется с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное положение дел в организации. В отличие от обычного, в котором отдельные статьи рассматриваются как реальные, в санитаруемом балансе эти статьи не могут приниматься в расчет либо подвергаться значительной уценке, если будет установлено, что их цифры не отвечают действительности, например, отдельные виды дебиторской задолженности.

Ликвидационный баланс отличается от других главным образом, оценкой своих статей (производимой по реальной стоимости, в большинстве случаев более низкой, чем первоначальная балансовая стоимость). Некоторые статьи, обычно для отчетного баланса, в ликвидационном балансе могут отсутствовать, например, бюджетно-распределительные статьи «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов». С другой стороны, в ликвидационном балансе могут появиться статьи, которых раньше не было, например, стоимость финны (гудвилл), стоимость патента.

Сводный баланс формируется путем соединения отдельных заключительных балансов. При этом постатейные показатели по макету сложения одного и другого балансов суммируются и сводятся в осо-

бой колонке в виде общего итога актива и общего итога пассива. Такой баланс составляют различные министерства и ведомства.

Сводно-консолидируемый баланс представляет собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом отношении. Такой баланс объединяет бухгалтерский баланс головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах.

Минфин России в зависимости от объемов деятельности считает возможным формировать отчетность в одном из трех вариантов:

- Упрощенный – для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих (кроме бюджетных) организаций.

В этом случае в состав годовой бухгалтерской отчетности не входят форма № 3 «отчет об изменении капитала», форма № 4 «Отчет о движении денежных средств», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу». Некоммерческим организациям в состав годовой бухгалтерской отчетности рекомендуется включать форму № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств».

- Стандартный – для коммерческих организаций, относящихся к группе средних и крупных организаций.

Этот вариант предполагает формирование бухгалтерской отчетности по образцам форм, приведенных в Приказе Минфина России от 22 июня 2003 г. № 67н, если предусмотренные в них показатели позволяют соблюдать изложенные в ПБУ 4/99 общие требования к бухгалтерской отчетности (раздел III) и правила оценки статей бухгалтерской отчетности (раздел VII), а также требования по раскрытию информации, содержащейся в других положениях по бухгалтерскому учету.

- Множественный – для коммерческих организаций, относящихся к группе крупнейших и крупных организаций, осуществляющих несколько видов деятельности.

В последнем случае количество форм, составляющих бухгалтерскую отчетность организации и вариантов увеличивается по ряду причин: вместо одной формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» целесообразно представлять показатели отдельных ее разделов в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности либо раздел, характеризующий размер произведенных текущих расходов организации, исключить в виде приложения к форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках». В крупных компаниях важное значение приобретает информация по сегментам (операционным и географическим).

Отход от применения типовых форм не означает, что государство в лице Минфина отказывается в целом от регулирования на этом участке учетного процесса. Общие подходы к формированию бухгалтерской отчетности установлены в ПБУ 4/99 в виде четырех форматов и перечня дополнительных данных.

В целях контроля направления и использования средств все статьи бухгалтерского баланса сгруппированы следующим образом. Актив баланса содержит разделы: «Внеоборотные активы», «Оборотные активы», а пассив – «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства», «Краткосрочные обязательства». Для обеспечения сопоставимости данных баланса на начало и конец отчетного года номенклатура статей вступительного (на начало года) баланса должна быть приведена в соответствие с номенклатурой статей, установленных для заключительного (на конец года) баланса.

Такова методика формирования показателей и составления бухгалтерского баланса.

Отчет о прибылях и убытках должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы следует показывать с подразделением на обычные и чрезвычайные.

Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие числовые показатели:

- выручка от продаж товаров, продукции и услуг за вычетом налога на добавочную стоимость, акцизов и т.п. налогов и обязательных платежей (нетто-выручка);
- себестоимость проданных товаров, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов);
- валовая прибыль;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прибыль / убытки от продаж;
- проценты к получению;
- проценты к уплате;
- доходы от участия в других организациях;
- прочие операционные доходы;
- прочие операционные расходы;
- внереализационные доходы;
- внереализационные расходы;
- прибыль / убытки до налогообложения;

- налог на прибыль и другие обязательные платежи;
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- текущий налог на прибыль;
- чистая прибыль (нераспределенная прибыль / непогашенный убыток);

Отчет о прибылях и убытках, его структура и содержание формируется в соответствии с приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности».

Справочно к отчету о прибылях и убытков отражается сумма постоянных налоговых обязательств (активов). Под постоянным налоговым обязательством (ПНО) понимается сумма налога, который приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. ПНО признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникают постоянные разницы и определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную Законодательством РФ о налогах и сборах, действующую на отчетную дату.

Акционерные общества в отчете справочно приводят показатели о базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию н. в следующем отчетном году, суммы дивидендов на одну акцию. Такая информация дается за отчетный период в сопоставлении с аналогичным периодом прошлого года.

Формирование информации о прибыли, приходящейся на одну акцию в части привилегированных, осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным требованиями учредительных документов. При формировании информации о прибыли, приходящейся на одну акцию в части обыкновенных, следует руководствоваться Методическими рекомендациями Минфина РФ от 21.03.2000 № 29н. Эти Методические рекомендации разработаны в соответствии с принципами, содержащимися в МСФО 33 «Прибыль на акцию».

Данные, характеризующие расходы организации по обычным видам деятельности, группировке по элементам затрат подлежат отражению в приложении к бухгалтерскому балансу.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 06.07.99 №43н, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать учетную политику организации и обеспечивать заинтересованных пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансового результата ее деятельности и изменения финансового положения.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- наличие на начало и конец отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;
- наличие на начало и конец отчетного периода и движения в течении отчетного периода отдельных видов основных средств;
- наличие на начало и конец отчетного периода и движения в течении отчетного периода арендованных основных средств;
- наличие на начало и конец отчетного периода и движения в течении отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;
- наличие на начало и конец отчетного периода и движения в течении отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;
- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;
- о составе резервов, предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, о наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течении отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;
- об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта;
- о составе затрат на производство (издержках обращения);

- о составе прочих внереализационных доходов и расходов;
- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;
- о прекращенных операциях;
- о связанных сторонах;
- о государственной помощи;
- о прибылях, приходящихся на одну акцию. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках могут раскрывать информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении средств, отчет об изменении капитала и др.) либо в виде пояснительной записки.

Статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, в которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие.

В бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации.

Отчет о движении денежных средств характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе инвентаризационной, финансовой и текущей (операционной) деятельности.

Акционерные общества, хозяйственные общества в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного капитала, резервного капитала и других составляющих собственного капитала организации.

Бухгалтерская отчетность организации за отчетный год должна сопровождаться отчетом образованного в соответствии с законодательством РФ ее исполнительного органа (правления, дирекции и т.п.).

В отчете исполнительского органа, в частности, раскрываются: динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; все значительные события, имевшие место после окончания отчетного периода и оказавшие или способные оказать существенное влияние на результаты деятельности организации; иная информация. Представляющая интерес для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности и необходи-

мая для реализации учредителями (участниками) организации контрольных прав.

Отчет об изменениях капитала (форма № 3)

Формат отчета максимально приближен к рекомендациям, приведенным в МСФО. Вместо традиционного постатейного изложения он впервые приобрел форму таблицы, удобную для целей бухгалтерского анализа. В основу построения взяты отчетные периоды: предыдущий и отчетный. Принципиально новым является включение показателей, оказывающих влияние на величину сформированной нераспределенной прибыли за период между 31 декабря предыдущего отчетного года и 1 января текущего отчетного года. Первый показатель «Изменения в учетной политике» связан с применением ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», когда при изменении учетной политики ее последствия внесистемно (без составления бухгалтерской проводки) влияют на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Другой показатель «результат от переоценки объектов основных средств» вытекает из реализации права организации по проведению переоценки основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Отчет формы № 3 состоит из двух разделов: I – «Изменение капитала» и II – «Резервы».

В I разделе показатели приводятся по каждому фонду в отдельности с выделением «Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)», во втором – каждый резерв расшифровывается по балансовой формуле: остаток на начало плюс поступления минус использовано равно остатку на конец года.

В прилагаемой справке имеются данные о величине чистых активов, а также финансирования из бюджета и внебюджетных фондов.

Таким образом, в Отчете об изменениях капитала (форма № 3) содержится подробная информация об изменениях пассивной части баланса в отношении собственных средств организации.

При раскрытии *информации о собственном капитале* следует руководствоваться концепцией остаточного подхода к определению его величины, как предусмотрено Гражданским кодексом РФ и международными стандартами бухгалтерского учета. Согласно данному подходу, величина собственного капитала характеризуется стоимостью его чистых активов.

Для определения стоимости чистых активов руководствуются порядком, изложенным в приказе Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29.01.2003 г № 10н-/03-6/ЛЗ «Об утверждении Порядка оценки стоимости активов акционерных обществ».

Расчет чистых активов осуществляется по балансу на основании балансовой стоимости активов и пассивов, которая может не совпадать с их рыночной стоимостью. Поэтому величина собственного капитала (чистых активов) рассматривается в широком смысле, как запас прочности в случае неэффективной деятельности предприятия в будущем и является определенной гарантией интересов кредиторов.

В расчете стоимости чистых активов принимают участие активы, имеющие денежную и неденежную форму, в оценке по балансовой стоимости – это нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, прочие внебюджетные активы, запасы, НДС по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность за минусом задолженности участников (учредителей) по взносам в уставной капитал, долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения за минусом балансовой стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров, денежные средства и прочие оборотные активы, включая величину отложенных налоговых активов. Пассивы, участвующие в расчете – это долгосрочные и краткосрочные обязательства по займам и кредитам, кредиторская задолженность, задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов, резервы предстоящих расходов, прочие долгосрочные и краткосрочные обязательства и суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

Упрости вышеуказанный порядок оценки стоимости чистых активов (ЧА) их можно рассчитать по формуле:

$$\text{ЧА} = \text{А} - \text{П}$$

где А – активы, принимаемые к расчету;

П – пассивы, принимаемые к расчету.

В свою очередь, А и П определяются по формулам:

$$\text{А} = \text{И} - \text{З}$$

где И – итог бухгалтерского баланса;

З – задолженность участников (учредителей) по взносам в уставной капитал.

$$\text{П} = \text{IV} + (\text{V} - \text{ДБП})$$

где IV – итог раздела IV бухгалтерского баланса;

V – итог раздела V бухгалтерского баланса;

ДБП – доходы будущих периодов.

В организациях, у которых отсутствуют показатели З и ДБП, стоимость чистых активов равна итогу раздела III бухгалтерского баланса.

В отчете об изменениях капитала раскрывается информация об изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих собственного капитала. При этом хозяйственные товарищества и общества приводят данные об источниках увеличения и причинах уменьшения капитала.

Отчет об изменениях капитала, составляемый по образцу формы № 3, утвержденному приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации», строится по принципу оборотной ведомости (начальный остаток, поступление, использование (расходование) и конечный остаток) и содержит два раздела. В образце формы 3 на пересечениях некоторых строк имеются места, не предназначенные для заполнения.

В разделе I «*Изменения капитала*» указываются остатки на начало и конец предыдущего и отчетного годов всех составляющих капитала организации (уставной, добавочный и резервный капиталы, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), а также суммы их увеличения и уменьшения с указанием причин (дополнительный выпуск акций, уменьшение количества акций, увеличение (уменьшение) номинала стоимости акций, реорганизация юридического лица, изменения в учетной политике, переоценка основных средств, результат от пересчета иностранных валют, начисление дивидендов, отчисления в резервный фонд и др.)).

Показатели «*Изменения в учетной политике*» и «*Результат от переоценки объектов основных средств*» оказывают влияние на величину добавочного капитала и нераспределенной прибыли организации в период между 31 декабря предыдущего года и 1 января отчетного года.

Показатель «*Изменения в учетной политике*» обусловлен применением ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». В пунктах 20 и 21 ПБУ 1/98 говорится, что изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на результаты деятельности организации, в частности на финансовые результаты, должны

быть оценены в денежном выражении и отражены в бухгалтерской отчетности.

Иначе говоря, сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предыдущего года должна быть приведена в сопоставимый вид с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком) отчетного года, исходя из предположения, что новая учетная политика будто бы уже применялась в предыдущем году. Изменение учетной политики может привести или к уменьшению, или к увеличению нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предыдущего года. Указанная корректировка делается внесистемно, т.е. без бухгалтерских проводок. По этой причине не будет тождества показателя «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в бухгалтерском балансе и отчете об изменениях капитала.

Показатель «*Результат от переоценки объектов основных средств*» обусловлен тем, что согласно п. 15 ПБУ 6/01 организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать основные средства. Результаты такой переоценки оказывают влияние на изменение добавочного капитала или нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Показатель «*Результат от пересчета иностранных валют*» обусловлен тем, что согласно п. 14 ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражается в иностранной валюте» курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала, подлежит отнесению на добавочный капитал организации.

Показатель «*Чистая прибыль*» представляет собой сумму чистой прибыли, которая по окончании года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Показатель «*Дивиденды*» отражает сумму дивидендов, начисленных учредителям (участникам) организации за счет нераспределенной прибыли.

Показатель «*Отчисления в резервный фонд*» не влияет на общую величину капитала организации, поскольку на сумму отчислений в этот фонд увеличивается резервный капитал и на эту же сумму уменьшается нераспределенная прибыль. Тем не менее, этот показатель необходим для полной и всесторонней характеристики изменений вышеуказанных составляющих частей капитала.

Показатели «Увеличение величины капитала за счет дополнительного выпуска акций» и «Увеличение величины капитала за счет номинальной стоимости акций» отражают величину увеличения уставного капитала за счет соответственно дополнительного выпуска акций и увеличения номинальной стоимости акций.

Величина увеличения капитала проводится по строке «Увеличение величины капитала за счет реорганизации юридического лица». Для правильного отражения результатов этой реорганизации следует пользоваться Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденными приказом Минфина России от 20.05.2000 г. № 44н.

Показатели «Уменьшение величины капитала за счет уменьшения количества акций» и «Уменьшение величины капитала за счет уменьшения номинала акций» отражают величину уменьшения уставного капитала за счет, соответственно, уменьшения количества акций и уменьшения номинала акций.

В форме № 3 указаны не все возможные причины увеличения и уменьшения капитала (например, эмиссионный доход, увеличивающий добавочный капитал, направление добавочного капитала на увеличение уставного капитала и т.п.). Поэтому организации, исходя из конкретных условий своей хозяйственной деятельности, должны дополнять отчет об изменениях капитала недостающими показателями.

Формируются показатели этого раздела по данным, учитываемым на счетах: 80 «Уставной капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Исходящие сальдо по счетам 80, 82, 83 и 84 отражаются в строке «Остаток на 31 декабря отчетного года».

В разделе II «Резервы» отражается наличие и изменение резервов, образованных в соответствии с законодательством РФ и в соответствии с учредительными документами, используемыми для покрытия убытков организации и погашения облигаций акционерного общества. Информационным источником формирования этих резервов служит счет 82 «Резервный капитал».

К резервам, образованным в соответствии с законодательством, относятся резервы, формирование которых предусмотрено банковским законодательством.

В составе оценочных резервов показываются наличие и движение созданных путем отнесения сумм на финансовые результаты резервов компенсации сомнительных долгов по расчетам с физически-

ми и юридическими лицами за продукцию, товары, работы и услуги, резервов под обесценение финансовых вложений и резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Особенностью формирования показателей этого раздела является то, что остатки на начало отчетного года приводятся в сумме резервов, образованных в конце предыдущего года в соответствии с установленным порядком и принятой учетной политикой организации. Сумма резервов, образованных в конце отчетного года, представляет собой поступление в отчетном году, а сумма по резервам под снижение стоимости материальных ценностей тождественна остатку на конец отчетного года. Данные об израсходованных суммах за отчетный год формируются на основе информации о списании за счет резервов по сомнительным долгам дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек, или нереальной для взыскания, информации об уменьшении резервов под обесценение финансовых вложений, а также списании на финансовые результаты неиспользованных остатков оценочных резервов. В отчете данные о наличии и движении оценочных резервов приводятся по их видам. Информационным источником для формирования показателей служат данные по счетам: 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Все показатели этого раздела приводятся в сравнении с предыдущим годом.

Справочно об этом отчете организации (кроме некоммерческих) отражают данные о стоимости чистых активов для оценки степени ликвидности. Акционерные общества рассчитывают чистые активы в соответствии с приказом от 29.01.2003 г Минфина РФ № 10н, ФКЦБ № 03-6/ПЗ «Об утверждении порядка стоимости чистых активов акционерного общества».

Справочно в отчете об изменении капитала организации также отражают данные о направлениях поступлений из бюджета и внебюджетных средств на две цели: 1) на расходы по обычным видам деятельности и 2) на капитальные вложения во внеоборотные активы. Эти данные приводятся организацией за отчетный и предыдущий годы. Если организация получает целевые средства из бюджета или внебюджетных фондов на цели, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, то эти данные также следует отразить Справочно в отчете об изменении капитала.

Отчет о движении денежных средств (форма №4)

В нем суммируются потери денежных средств за отчетный период, с тем чтобы получить дополнительную информацию о результатах производственно-хозяйственной деятельности организации, ее инвестиционной и финансовой деятельности. В отчете приводится четкое разграничение между денежными средствами, формирующимися в результате нормальной производственно-хозяйственной деятельности и получаемыми от внешних источников.

В отчете о движении денежных средств их движение отражается по строкам. Каждая группа строк, посвященных отдельному виду деятельности, заканчивается показателем чистых денежных средств по виду деятельности. Показатель рассчитывается как разность между доходами от вида деятельности и суммой средств, направленных на реализацию данного вида деятельности.

При формировании показателей отчета денежные потоки классифицируются по трем группам, соответствующим разным видам деятельности организации: текущей, инвестиционной и финансовой.

Под *текущей* понимается деятельность организации, являющаяся основным источником ее доходов, т.е. деятельность, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности (производство промышленной продукции, выполнение строительных работ, торговая деятельность, сдача имущества в аренду и др.). Денежными потоками от текущей деятельности могут быть: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; оплата приобретенных сырья, материалов, товаров, работ и услуг; выплаты работникам по оплате труда; другие поступления и выплаты, связанные с осуществлением договоров по поставкам и продажам.

Инвестиционная деятельность определяется как операции, связанные с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытие ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

Размежевание денежных потоков по видам деятельности связано с различиями в требованиях, предъявляемых к отчетной информации пользователями. В текущей деятельности важно оценить возможность организации генерировать денежные средства на поддержание

хозяйственного процесса и выявить тенденции увеличения оборотов от продаж продукции (работ, услуг), вызванные наращиванием производственных мощностей. Денежные средства, направляемые на инвестиционную деятельность, показывают, насколько будущие производственные мощности могут поддерживать сложившийся уровень текущей (основной) деятельности и обеспечивать заданные уровни рентабельности и ликвидности. Информация о денежных потоках финансового характера представляет интерес с точки зрения будущих претензий собственников и кредиторов организации на денежные потоки, генерируемые организацией.

Величину денежных потоков можно рассчитать двумя методами: прямым и косвенным.

При *прямом методе расчета* денежные потоки текущей деятельности определяются как разность между поступлением денежных средств по всем основным видам доходов (выручка от продажи, поступления процентов за предоставленный коммерческий кредит и других доходов, связанных с осуществлением договоров продажи) и расходами, связанными с их выплатой (оплата счетов поставщиков, выплаты заработной платы персоналу, уплаченный налог на прибыль и другие расходы, связанные с текущей деятельностью). Если итоговый результат расчета представляет выбытие денежных средств, то это, как правило, свидетельствует о том, что организация не может эффективно осуществлять свою деятельность.

При *косвенном методе* отправной точкой расчета является величина прибыли до налогообложения за отчетный период, которую корректируют, прибавляя все расходы, не связанные с движением средств (например, исключается доход от инвестиций, суммы уменьшения оценочных резервов, которые первоначально были отнесены на увеличение финансовых результатов и др.).

Организации при разработке отчета о движении денежных средств могут использовать как образец форму № 4, приведенную в приложении к приказу Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н.

При формировании показателей поступления и направления использования денежных средств организациям необходимо иметь в виду следующее:

– движение денежных средств, связанное с выплатой (получением) процентов и дивидендов, а также с результатами чрезвычайных обстоятельств, должно раскрываться отдельно;

– данные о движении денежных средств, связанные с уплатой налога на прибыль и другими аналогичными обязательными платежами, отражаются на текущей деятельности, кроме случаев их непосредственной увязки с инвестиционной или финансовой деятельностью;

– поступления денежных средств от продажи иностранной валюты (включая обязательную продажу валютной выручки) на счета в банках или кассу организации отражаются в составе показателей по текущей деятельности как поступления денежных средств от продажи имущества. При этом сумма проданной иностранной валюты включается в данные, характеризующие расходование денежных средств на текущую деятельность по соответствующему направлению расходования;

– перечисленные денежные средства для приобретения иностранной валюты включаются в данные по текущей деятельности по соответствующему направлению. Поступление приобретений иностранной валюты также отражается по текущей деятельности;

– по каждому виду деятельности определяются чистые денежные средства как результат вычета из данных по показателям поступления данных по показателям использования денежных средств;

– итоговым показателем движения денежных средств является показатель «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов», рассчитываемый на основе поступлений и использования денежных средств по всем видам деятельности;

– остаток денежных средств на начало отчетного года должен соответствовать остаткам по счетам 50 «Касса, 51 «Расчетные счета, 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

– остаток денежных средств на конец отчетного периода рассчитывается как алгебраическая сумма предыдущих разделов (остаток денежных средств на начало года плюс поступление минус использование (направление) денежных средств). Остаток денежных средств на конец отчетного периода должен совпадать с данными бухгалтерского баланса и соответствовать конечным остаткам по синтетическим счетам 50 «Касса, 51 «Расчетные счета, 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

– в отчете выделяется величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Следует отметить, что при раскрытии информации в соответствии с требованиями ПБУ 16/02 в отчете о движении денежных

средств по каждому показателю в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности отражаются данные по продолжающейся и прекращаемой деятельности, а также в целом по организации за ряд лет.

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5)

Весьма важная информация финансового управленческого характера собрана в приложении к бухгалтерскому балансу формы №5.

Во-первых, в ней дана подробная характеристика структуры нематериальных активов и основных средств, а также движение амортизации по ним.

Во-вторых, имеется информация о доходных вложениях в материальные ценности с выделением имущества для передачи лизинг, предоставляемого по договору проката.

В-третьих, впервые показаны расходы на НИОПР и освоение природных ресурсов.

Учитывая возрастающее значение портфельных инвестиций, что нашло отражение в принятом ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», в приложении № 5 характеризуется наличие на начало и конец года долгосрочных и отдельно краткосрочных вложений по их видам и формам.

По своей структуре этот отчет состоит из десяти разделов.

В разделе «*Нематериальные активы*» отражаются наличие и движение нематериальных активов в части объектов интеллектуальной собственности, организационных расходов, деловой репутации организации и прочих нематериальных активов на начало отчетного года и конец отчетного периода, поступления и выбытия за отчетный период. Отдельно отражается сумма начисленной амортизации, в целом по всем нематериальным активам, в том числе по каждому виду на начало отчетного года и конец отчетного периода. При формировании показателей этого раздела следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденным приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н.

Источником информации для заполнения этого раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «амортизация нематериальных активов».

В разделе «*основные средства*» отражаются: наличие и движение объектов основных средств по первоначальной (восстановлен-

ной) стоимости; величина начисленной амортизации на начало отчетного года и конец отчетного периода с выделением по объектам основных средств, в традиционной классификации по видам. При формировании показателей этого раздела следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н.

Источником информации для заполнения этого раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 01 «основные средства» и 02 «Амортизация основных средств».

В разделе *«Доходные вложения в материальные ценности»* показываются наличие и движение имущества для передачи в лизинг и предоставляемого по договору проката, а также начисленная амортизация доходных вложений в материальные ценности.

Источником информации для заполнения этого раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 02 «Амортизация основных средств».

В разделе *«Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»* показываются расходы по видам работ на начало отчетного года, произведенные и списанные по назначению отчетного года. При формировании показателей этого раздела руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденным приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н. Справочно в этом разделе приводятся данные по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, а также о суммах расходов по этим работам, не давшим положительных результатов.

В разделе *«Расходы на освоение природных ресурсов»* отображаются наличие и движение расходов природных ресурсов. Справочно показывается сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) геологическими изысканиями и прочими аналогичными работами, а также сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные ресурсы как безрезультатные. Источником информации для заполнения этого раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам учета расходов по

обычным видам деятельности и счету 91 «Прочие доходы и расходы».

В разделе «*Финансовые вложения*» расшифровываются долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения по их видам, учитываемым в аналитическом разрезе на счете 58 «Финансовые вложения». При формировании показателей этого раздела руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденным приказом Минфина РФ от 10.12.2000 г. № 126н. Справочно приводятся данные по финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки, а по долговым ценным бумагам указывается разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью, отнесенная на финансовые результаты отчетного периода.

Источником информации для заполнения этого раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения».

В разделе «*Дебиторская и кредиторская задолженность*» отражаются состояние и движение дебиторской и кредиторской задолженности, учитываемой на счетах расчетов, включая обязательства, обеспеченные векселями, и авансы.

Дебиторская и кредиторская задолженность подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. Обособленно отражаются дебиторская задолженность покупателей и заказчиков авансы выданные и прочая краткосрочная дебиторская задолженность. В составе кредиторской задолженности отражается также задолженность по кредитам и займам, отражаемая обособленно по строке «займы и кредиты».

В разделе «*Расходы по обычным видам деятельности*» приводятся данные о затратах за отчетный и предыдущий год в целом по организации в разрезе экономических элементов: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Данные приводятся в целом по организации (по всем видам деятельности) без учета внутрихозяйственного оборота. При этом к внутрихозяйственному обороту относятся: затраты, связанные с передачей продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и производств; затраты по браку; затраты при простоях по внешним причинам; расходы, возмещаемые виновными лицами; рас-

ходы, списываемые в установленном порядке на счета учета финансовых результатов и капитала.

Здесь показываются также изменения остатков незавершенного производства (счет 20 «Основное производство»), расходов будущих периодов (счет 97 «Расходы будущих периодов») и резервы предстоящих периодов (счет 96 «Резервы предстоящих периодов»).

Организация может принять решение о представлении данных о расходах по обычным видам деятельности в виде самостоятельного приложения к отчету о прибылях и убытках (к форме № 2).

В разделе «Обеспечения» отражается состояние полученных и выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. Отдельными позициями выделяется имущество, находящееся в залоге, и имущество, переданное в залог. Информация для заполнения этого раздела формируется по данным забалансовых счетов 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В разделе «Государственная помощь» показываются суммы полученных в отчетном году бюджетных средств, а также наличие и движение задолженности по бюджетным кредитам. При формировании показателей этого раздела руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденным приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. №92н. В данной таблице должен быть указан кредитовый оборот по счету 86 «Целевое финансирование», на котором отражаются остатки полученных из бюджета средств, учтенных на счете в разрезе источников поступления.

Пояснительная записка

Пояснительная записка – одна из важных составных частей годовой бухгалтерской отчетности организации, в которой ясно и доступно объясняется суть предоставленной отчетной информации. Объем информации, приводимой в пояснительной записке, определяется организацией.

Заполнение данной части годового отчета осуществляется согласно требованиям п. 4 статьи 13 Закона РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129 ФЗ, а также п. 6.4 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.

Основное назначение Пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности – дополнить содержание приведенных форм с це-

лью получения более полной информации о финансовом положении организации, финансовых результатов ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Для реализации данной задачи должна быть обеспечена сопоставимость показателей за отчетный и предшествующий ему годы, единообразие в применяемых методах оценки отдельных, наиболее существенных видов имущества и обязательств, представленных в общей сумме валюты баланса (форма № 1) и отчета о финансовых результатах (форма № 2).

Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих статей составляет не менее пяти процентов. Данное правило существенности необходимо применять при раскрытии и других показателей бухгалтерской отчетности.

Обязательная информация, приводимая в пояснительной записке, должна содержать информацию, характеризующую структуру организации, масштабы ее деятельности, определенные уставом, а также данные, показывающие достижения в деятельности и развитии, с указанием причин и факторов, повлиявших на хозяйственные и финансовые результаты работы. Важное значение при этом имеет отражение:

- сведений об объемах продажи продукции (работ, услуг) по видам деятельности и географическим рынкам сбыта;
- информации, раскрывающей имущественное и финансовое положение организации, ее техническую, социальную и экономическую политику, связанную с новыми долгосрочными инвестициями;
- расшифровок прочих активов и пассивов, прочей дебиторской и кредиторской задолженности, их обязательств, отдельных видов прибылей и убытков в случае существенности в общей сумме итогов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;
- данных о доходах, расходах обязательствах, выявленных после отчетной даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения организации, включая принятие решения о распределении прибыли;
- информации об условных обязательствах и условных активах, являющихся последствиями условных фактов хозяйственной деятельности, имеющих место по состоянию на отчетную дату;
- информации по прекращаемой деятельности в соответствии с требованиями ПБУ 16/02;

– причин изменений вступительного баланса на начало года и раскрытия отличных от предыдущего года способов ведения бухгалтерского учета, особенно тех изменений в учетной политике, которые существенно влияют на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, причин этих изменений и оценки последствий их в стоимостном выражении.

Информация рекомендательного характера, излагаемая в пояснительной записке, призвана дополнительно раскрыть тенденции изменения основных показателей деятельности организации, показать качественные изменения в ее имущественном и финансовом положении с обоснованием причин. Так, при изложении основных показателей деятельности может быть приведена характеристика основных средств (доля их активной части, коэффициенты износа, обновления, выбытия и т.п.), нематериальных активов, финансовых вложений, научно-технического уровня продукции. При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспечение собственными средствами и способности восстановления платежеспособности), а при характеристике платежеспособности следует привести показатели: наличия денежных средств на расчетных счетах и в кассе организации, убытков, просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, не погашенных в срок кредитов и займов, полноты перечисления налогов в бюджет и штрафных санкций за неисполнение обязательств перед бюджетом. При оценке финансового состояния на длительную перспективу необходимо дать характеристику структуры источников средств и степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов, а также динамику инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

В пояснительной записке целесообразно дать оценку деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, деловая репутация организации, выражающаяся. В частности, в известности ее клиентов, положении на рынке ценных бумаг, другая информация.

Следует отметить, что акционерные общества при составлении пояснительной записки должны руководствоваться указаниями Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 17.10.1996 г. № 19 «Об утверждении стандартов эмиссии акций, облигаций и проспектов

эмиссии», которыми утверждена форма пояснительной записки к бухгалтерскому балансу.

Пояснительная записка как составная часть бухгалтерской отчетности имеет важное значение для организаций, так как детальное раскрытие информации о финансово-хозяйственной деятельности становится важным средством возможного привлечения потенциальных инвесторов и кредиторов, заинтересованных в развитии организации.

Особое место в Пояснительной записке должно быть отведено стратегии развития организации, ее научно-техническому потенциалу, состоянию профессионального уровня персонала и мерам по повышению его квалификации.

В Пояснительной записке организации объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год, мотивированно обосновывая свои намерения. При возможности в Пояснительной записке приводятся изменения отдельных абсолютных показателей и их влияние на формирование финансовых результатов организации. Например, при намерении организации перейти в следующем году на вариант применения ускоренной амортизации, она должна указать размер снижения балансовой прибыли в результате удорожания себестоимости продукции (работ, услуг).

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Что такое баланс, каковы принципы его построения?
2. Дайте определение активов.
3. Что такое пассивы, обязательства?
4. Какой баланс считается правдивым?
5. Какие виды балансов существуют?
6. Что такое отложенные налоговые активы?
7. Назовите состав собственного капитала.
8. В какой оценке отражается в балансе средства предприятия?
9. Что характеризует отчет о прибылях и убытках?
10. Какие виды деятельности выделяют в отчете о прибылях и убытках?
11. Как рассчитать прибыль (убыток) от обычной деятельности?
12. Что такое чистая прибыль и каков порядок ее расчета?
13. Что означает текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)?

14. Какую информацию содержит отчет об изменении капитала?
15. По каким видам деятельности проводится расчет денежных потоков?
16. Что такое части актива? Каков порядок их расчета?
17. Каковы основные показатели отчета о движении денежных средств?
18. В чем суть косвенного метода составления формы № 4 «Отчет о движении денежных средств»?
19. В чем суть прямого метода составления формы № 4 «Отчет о движении денежных средств»?
20. Какие разделы содержит форма № 5 приложения к бухгалтерскому балансу?

5. СОСТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Сводная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, являющихся юридическими лицами, сформированная в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина РФ от 30.12.1996 г. № 112. Следует подчеркнуть, что эти Методические рекомендации не противоречат МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерни компании».

Она составляется в объеме и порядке, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н, и включает сводный баланс, сводный отчет о прибылях и убытках, пояснения к сводной отчетности.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разработанным головной организацией на основе образцов форм бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н. При этом числовые показатели об отдельных активах, обязательствах и иных фактах хозяйственной деятельности должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователя невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. Числовые показатели об отдельных видах активов, обязательств и хозяйственных операций не приводятся в сводной бухгалтерской отчетности, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки пользователями финансового положения группы или финансового результата ее деятельности, а отражаются общей суммой в пояснениях к сводной бухгалтерской отчетности.

Головная организация придерживается принятой формы сводного бухгалтерского баланса. Сводного отчета о прибылях и убытков и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому. Изменение этих форм отчетности и пояснений к ним раскрываются в пояснениях к сводной бухгалтерской отчетности с указанием причин, вызвавших это изменение.

Сводная бухгалтерская отчетность акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью представляется учредителям (участникам) материнской организации или иным заинтересованным пользователям в случаях, установленном законодательством Российской Федерации, или по решению материнской организации.

Унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения, имеющие дочерние предприятия, представляют сводную бухгалтерскую отчетность государственному органу или органу местного управления, уполномоченному на его создание, в определенные им сроки, но с учетом сроков, предусмотренных п. 83 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

В случае наличия у материнской организации дочерних и зависимых обществ одновременно сводная бухгалтерская отчетность составляется путем объединения показателей бухгалтерской отчетности материнской организации и дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения материнской организацией соответствующего количества акций, или доли в уставном капитале дочернего общества, либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом.

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

1) головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;

2) головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;

3) в случае наличия у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

В то же время данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

– доля голосующих акций или доля в уставном капитале дочернего общества и доля голосующих акций в уставном капитале зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью последующей перепродажи;

– головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом.

В этом случае стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе или зависимом обществе отражается в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений, в сумме фактических затрат. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

В акционерных обществах или обществах с ограниченной ответственностью целесообразно составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня следующего года за отчетным годом, или дату проведения годового собрания, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности головная организация может дополнить типовые формы данными, необходимыми пользователям сводной бухгалтерской отчетности. При этом числовые показатели об отдельных активах, пассивах и хозяйственных операциях должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователей невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. Если такие показатели не имеют существенного значения, то их отражают общей суммой.

Здесь надо отметить, что достоверность составления и соблюдение порядка представления сводной бухгалтерской отчетности обеспечивает руководитель головной организации. Поэтому руководитель головной организации должен быть уверен, что предоставляемые ему сведения достоверны. Для этого лучше всего пригласить аудиторскую фирму для подтверждения правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности дочерними предприятиями.

Объем, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности дочерними и зависимыми обществами головной организации также устанавливает головная организация.

До составления сводной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

Составление сводной отчетности следует выполнять в соответствии с Правилами объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтер-

скую отчетность, описанными в Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности.

1. При составлении сводной бухгалтерской отчетности необходимо использовать единую учетную политику в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ. Учетную политику, применяемую при составлении сводной политики, необходимо утвердить приказом руководителя головной организации, так как именно он отвечает за достоверность представленных отчетных данных.

Если при составлении бухгалтерской отчетности какого-либо дочернего общества использована отличная от принятой для составления сводной отчетности учетная политика, то еще до объединения она приводится в соответствие с учетной политикой, используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности.

2. Порядок пересчета валютных статей для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показателей бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется по данным бухгалтерских отчетов группы взаимосвязанных организаций, приведенным за один тот же период и на одну и ту же дату. При этом, если дочернее общество, расположенное за пределами РФ, не может составить бухгалтерской отчетности на ту же дату, что и вся группа взаимосвязанных организаций, то допускается расхождение между отчетными датами, не превышающее трех месяцев.

Для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показателей бухгалтерского отчета дочернего общества, составленных в иностранной валюте, осуществляют пересчет этих показателей в валюту РФ (рубли) по курсу ЦБ РФ.

Пересчет показателей отчетности такой фирмы в валюте России (рубли) производят следующим образом:

1) пересчет стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов производят по курсу ЦБ РФ, последнему по времени котировки в отчетном периоде;

2) пересчет величины доходов и расходов, формирующих финансовые результаты деятельности дочернего общества, производится с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной

как результат от деления суммы произведений величин курсов и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде;

3) разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в сводном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно раскрываются в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках.

3. В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Составление сводной бухгалтерской отчетности не сводится к простому суммированию одноименных показателей бухгалтерской отчетности юридических лиц, входящих в состав группы взаимосвязанных организаций.

Для получения системы показателей, характеризующих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, необходимо проведение процедур консолидации, оптимизации объема информации с соблюдением принципа рациональности, выделения и отражения отдельных расчетных показателей.

Консолидация балансов материнской и дочерних компаний

Порядок консолидации балансов зависит от доли материнской компании в уставном капитале АО или ООО:

Когда материнская организация имеет пятьдесят и ниже процентов голосующих акций АО или уставного капитала в ООО, то доля активов и пассивов дочернего общества для включения в сводную бухгалтерскую отчетность определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей материнской организации, в их общем количестве или доли участия материнской организации в уставном капитале дочернего общества.

В случае, если дочернее общество равновелико (по 50%) принадлежит двум головным организациям, показатели активов и пассивов такого дочернего общества, подлежащие включению в сводную отчетность каждой материнской организацией, определяются исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей ма-

теринской организации, в их общем количестве или доли участия материнской организации в уставном капитале дочернего общества.

При объединении балансов отдельные статьи активов и пассивов материнской и дочерних организаций складываются.

В сводный бухгалтерский баланс не включают:

а) финансовые вложения материнской организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей материнской организации (статья актива 140 и статья 410 пассива (счет 80);

Если при объединении бухгалтерской отчетности материнской организации и дочернего общества балансовая оценка у материнской организации финансовых вложений в дочернее общество отличается от номинальной стоимости акций дочернего общества (стоимостной оценки доли участия материнской организации в уставном капитале дочернего общества), то указанная разница отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей «Деловая репутация дочерних обществ».

Если номинальная стоимость акций дочернего общества (стоимостная оценка доли участия материнской организации в уставном капитале) ниже балансовой оценки финансовых вложений материнской организации в дочернее общество, то статья «Деловая репутация дочерних обществ» показывается в группе статей «Нематериальные активы» сводного бухгалтерского баланса. Если она превышает балансовую оценку финансовых вложений материнской организации в дочернее общество, то статья «Деловая репутация дочерних обществ» показывается между разделами III «Капитал и резервы» и IV «Долгосрочные обязательства» сводного бухгалтерского баланса.

б) показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между материнской организацией к дочерними обществами, а также между дочерними обществами (счета 60, 62, 76 и др.).

в) прибыль от операций между материнской организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами, включенная в балансовую стоимость имущества (основных средств, производственных запасов и др.) материнской организации или дочерних обществ;

г) дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами материнской организации либо другим дочерним обществам той же материнской организации, а также материнской организацией своим дочерним обществам. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются

лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу. В текущем отчетном периоде дивиденды не начислялись, поэтому корректировки не производятся.

Головная организация может владеть разным количеством голосующих акций АО или долей участия в уставном капитале ООО; когда она имеет 100% акций или долей, то показатели отчетов о прибылях и убытках складываются по определенным правилам.

Когда же головная организация имеет 50% и ниже голосующих акций в АО или 50% и ниже в уставном капитале ООО, то финансовый результат деятельности дочернего общества в части доходов и расходов для включения в сводный отчет «О прибылях и убытках» определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего ООО.

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочернего общества, в котором головная имеет более 50% , но менее 100% голосующих акций АО, или более 50%, но менее 100% в уставном капитале ООО, в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о прибылях и убытках выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие долю меньшинства соответственно в уставном капитале и финансовых результатах деятельности общества.

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводный отчет о прибылях и убытках не включают:

1) выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту реализацию.

2) дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же материнской организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводном отчете отражают лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;

3) любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации.

Публикация бухгалтерской отчетности

В соответствии со ст. 16 Закона о бухгалтерском учете акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и другие фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств (взносов) обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность.

Порядок публикации (кроме отчетности банков) определен приказом Минфина России от 28.11.1996 г. № 101.

Отчетность публикуется после:

- проверки и подтверждения ее аудиторской фирмой (независимым аудитором);
- утверждение ее общим собранием акционеров (участников банков и иных кредитных организаций).

Публикации подлежат бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Бухгалтерский баланс можно публиковать в сокращенной форме, которая разрабатывается на основе ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Сокращенная форма может включать в себя лишь итоговые показатели по разделам, предусмотренным ПБУ 4/99, при наличии одновременно следующих финансовых показателей деятельности:

- валюта бухгалтерского баланса на конец отчетного года, не превышающей установленный законодательством РФ размер;
- выручка (нетто) от реализации товаров и услуг за год, не превышающий установленный законодательством РФ размер.

Форма отчета о прибылях и убытках, представленная для публикации должна включать в себя все показатели, предусмотренные ПБУ 4/99.

Допускается:

- не включать в форму отчета промежуточные итоги, предусмотренные ПБУ 4/99;
- не приводить статьи отчета, по которым отсутствуют показатели, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в году, предшествовавшем отчетному.

Отчет о прибылях и убытках должен включать в себя сведения о решении общего собрания акционеров с распределением прибыли

или покрытием убытков общества, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего опубликованию.

Вместе с отчетностью должна публиковаться информация о результатах аудита в отчетном году. Последняя может быть оформлена в следующем году в случае, когда условный факт превратился в реальный.

Такое повышенное внимание к вопросам снижения сумм соответствующих активов, появления новых обязательств (т.е. долгов в пользу третьих лиц) и роста убытков по сравнению с проблемами увеличения собственного капитала обусловлено принципом осмотрительности.

Этот принцип предусмотрен п. 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Требование осмотрительности означает, что бухгалтерия должна быть в большей мере готова к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.

В пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету необходимо раскрыть осуществляемые природоохранные мероприятия, проводимые организацией, их влияние на уровень капиталовложений и прибыли в отчетном году и охарактеризовать финансовые последствия для будущих периодов. Обособленному рассмотрению подлежат изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и решения пользователя бухгалтерской отчетности, а также причины этих изменений и оценка их последствий в стоимостном выражении.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, приводит сведения об их наличии, месте нахождения, наименовании и виде деятельности.

Приводя основные показатели деятельности, можно дать характеристику основных средств, финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженности, научно-техническом уровне и т.д.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят фамилии и должности членов Совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. Раскрываются все виды выплаченного вознаграждения (оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные представления – льготы и привилегии).

Акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, наряду с этой отчетностью составляют годовую

бухгалтерская отчетность исходя из требований МСФО и представляют ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

Указанная отчетность должна быть представлена в сроки, установленные Законом о бухгалтерском учете. Если срок представления годовой бухгалтерской отчетности, составленной исходя из требований МСФО, определен ранее установленного в соответствии с этим законом, то нужно представлять такую отчетность, составленную исходя из требований МСФО, за предыдущий отчетный год.

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством РФ подлежит обязательному аудиту подтверждается аудиторской фирмой (аудитором), имеющей лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то вместо полного текста итоговой части аудиторского заключения приводят мнение аудиторской организации (независимого аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения).

При полной публикации отчетность должна включать в себя итоговую часть, а аудиторское заключение приводится полностью.

Расходы, связанные с публикацией, включаются в себестоимость продукции как затраты, связанные с управлением производством.

Суммы возмещения расходов на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности, поступающие от заинтересованных пользователей, зачисляются на счет прибылей и убытков.

Отчетность должна публиковаться не позднее 1 июня.

С 1 января 2003 г. финансовая (бухгалтерская) отчетность должна составляться с учетом требований ПБУ 16/02 «Информация по прекращенной деятельности», утвержденного приказом Минфина РФ от 2.06.2002 г.

Вопросы для самопроверки

1. Какая отчетность является открытой для публикации?
2. Что представляет собой публичность отчетности?
3. Каково определение сводной бухгалтерской отчетности?

4. Кто несет ответственность за состояние отчетности?
5. Каков порядок составления сводной бухгалтерской отчетности?
6. Каковы правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную отчетность?
7. Каков порядок консолидации баланса?
8. Каков порядок консолидации отчета о прибылях и убытках?
9. Что такое показатель доли меньшинства?
10. На основании каких показателей в зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерская отчетность?
11. Кто обеспечивает достоверность составления сводной бухгалтерской отчетности?
12. Что такое отчет по сегментам?

6. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аудиторское заключение является неотъемлемой частью бухгалтерской отчетности в том случае, когда организация подлежит обязательному аудиту.

Согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» ст. 7 обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является:

– кредитной организацией;

– страховой организацией или обществом взаимного страхования;

– товарной или фондовой;

– инвестиционным фондом;

– государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством РФ обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами;

– фондом, источниками образования средств которого являются предусмотренные законодательством РФ добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) достигнут один из следующих экономических показателей:

– объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (услуг) за один год в 500 000 раз превышает установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда;

– сумма активов баланса на конец отчетного года в 200 000 раз превышает минимальный размер оплаты труда;

4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, и финансовые показатели ее деятельности соответствуют пп. 3 п. 1 ст. 7 Закона №119-ФЗ. Для муниципальных унитарных предприятий финансовые показатели могут быть понижены соответствующим законом субъекта РФ.

5) проведение обязательного аудита в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрено ФЗ.

Аудиторская проверка осуществляется не позднее первого квартала года, следующего за отчетным.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, представляющее мнение аудиторской фирмы (аудитора) о ее достоверности содержит оценку соответствия этой отчетности нормативным актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. Во вводной части приводятся общие сведения об аудиторской фирме (аудиторе). Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы (аудитора) об общих результатах проверки, состоянии внутреннего контроля организации, постановки бухгалтерского учета и отчетности и соблюдении в организации законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Итоговая часть аудиторского заключения представляет собой мнение аудиторской фирмы (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности организации. При этом мнение о достоверности бухгалтерской отчетности по результатам проведенного аудита аудиторская фирма выражает в форме: безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения, либо может отказаться от выражения своего мнения в аудиторском заключении. Типология аудиторских заключений приводится на рис. 8.1.

Аудиторская фирма (аудитор) может отказаться от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности организации, если она (он) не может выразить такое мнение в одной из установленных форм.

При составлении аудиторского заключения должны приниматься во внимание все существующие обстоятельства, выявленные в результате аудита бухгалтерской отчетности организации.

В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. По возможности оно должно содержать оценку в стоимостном выражении влияний таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность организации. Исправлений в аудиторском заключении не допускается (рис. 6.1)



Рис. 6.1. Типология аудиторских заключений

Правила формирования аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности определены в настоящее время постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

Целью аудита является проверка выполнения экономическим субъектом положений законодательных и других нормативных актов, без соблюдения которых невозможно оценить достоверность бухгалтерской отчетности предприятий и организаций.

Проверка организации и ведения бухгалтерского учета различных объектов контроля, проведенная аудиторами согласно программе аудита, позволяет собрать достаточное количество аудиторских доказательств для оценки полноты, достоверности и правильности расчета показателей бухгалтерской отчетности. Однако аудиторами необходи-

мо также осуществить дополнительный анализ соответствия методики составления и содержания отчетности требованиям, предъявляемым следующими нормативными документами:

- федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- ПБУ 3/98 «Учетная политика предприятия»;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
- ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»;
- приказом МФ РФ № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности.

Источниками информации выступают формы бухгалтерской отчетности, применяемые предприятиями и организациями: Бухгалтерский баланс (форма № 1); Отчет о прибылях и убытках (форма № 2); Отчет об изменениях капитала (форма № 3); Отчет о движении денежных средств (форма № 4); Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5); Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6); Пояснительная записка к годовому отчету; специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомствами РФ.

Приступая к проверке отчетности и ее соответствия действующим нормативным актам, аудиторам следует учитывать, что организации вправе самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности. Однако необходимо, чтобы они содержали все требуемые сведения для достоверного и полного предоставления информации о финансовом положении организации, изменениях этого положения и финансовых результатах деятельности. В формах должны быть сохранены коды итоговых строк, строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса.

Перед началом проверки аудитору следует установить:

- обеспечивается ли персонал предприятия необходимыми нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- разработаны ли внутренние рабочие документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота, графики проведения инвентаризаций и т.д.;
- применяются ли меры воздействия на персонал предприятия за нарушение требований нормативных актов.

Проверку целесообразно начинать с контроля соблюдения предприятием основных требований вышеуказанных нормативных актов, предъявляемых к бухгалтерской отчетности:

Рекомендованные типовые формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке заполнения этих форм разрабатываются и утверждаются Минфином РФ.

Организации составляют бухгалтерскую отчетность, отражающую состав имущества и источники его формирования, включая имущество производств, хозяйств и иных структурных подразделений.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ, помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета.

В ходе проверки аудитор должен убедиться, что при составлении бухгалтерской отчетности предприятия было обеспечено соблюдение следующих условий:

- полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов;

- полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также соответствие показателей отчетов и балансов данным синтетического и аналитического учета;

- осуществление, записей хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежащим образом оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации;

- правильная оценка статей баланса.

Правила оценки статей баланса определены Законом. «О бухгалтерском учете», Положением № 34н, ПБУ 4/99. Аудитору следует

убедиться в обязательном соблюдении правил оценки показателей отчетности по каждой статье.

Не менее важным вопросом проверки является контроль соблюдения требований нормативных актов к процедуре (порядку) составления и представления отчетности. Так, в соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» перед составлением годовой отчетности обязательно должна проводиться инвентаризация всех статей баланса, после чего остатки по счетам Главной книги корректируются в полном соответствии с результатами инвентаризации. Аналогичным образом осуществляется проверка расчетов со всеми покупателями, поставщиками и другими субъектами рынка, с которыми организация имеет расчеты. Проводится уточнение оценки имущественных статей баланса: движимого и недвижимого имущества, материалов, товаров, ценных бумаг, долгов (обязательств) и т.п.; заключительными записями декабря образуются оценочные резервы (например, резервы по сомнительным долгам), предусмотренные в учетной политике организации или действующим законодательством. Уточняется распределение доходов и расходов, прибылей и убытков между смежными отчетными периодами. Выявляется окончательный финансовый результат работы организации путем суммирования всех частных результатов; закрываются счета 90 и 91. Составляется оборотная ведомость по счетам Главной книги, охватывающая все исправительные, корректирующие и дополнительные записи, вызванные описанными выше действиями, и дающая материал (остатки по счетам) для составления годового баланса.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятий и учреждений о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении является открытой к публикации заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и др.), которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

Публичность предполагает публикацию годовой бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации, доступных ее пользователям, либо распространение ее в соответствующих изданиях (брошюрах, буклетах и иных изданиях), а также передачу органам государственной статистики по месту регистрации для предоставления заинтересованным пользователям.

Особое внимание аудиторам следует уделить проверке составления на предприятиях отчетности по сегментам. ПБУ 12/2000 «Ин-

формация по сегментам», утвержденное Приказом МФ РФ от 27.01.2000 г. № 11н, регламентировало правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций.

Данный раздел проверки достаточно сложен, т.к. типовых или рекомендованных МО РФ форм отчетности по сегментам нет. Каждое предприятие должно самостоятельно выделять сегменты своей деятельности и раскрывать информацию о них в отчетности.

Аудитору следует проконтролировать правомерность обособления географических, операционных и отчетных сегментов, учитывая требования ПБУ 12/2000.

Подотчетным сегментом понимается отдельный операционный или географический сегмент, информация о деятельности которого подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или сводной финансовой отчетности.

Перечень отчетных сегментов в сводной бухгалтерской отчетности организации устанавливаются самостоятельно, исходя из своей организационной и управленческой структуры. При определении перечня, в частности, учитывается наличие филиалов, представительств и иных структурных подразделений организации, дочерних и зависимых обществ.

Для того чтобы считаться отчетным (т.е. быть представлен в бухгалтерской отчетности) операционный или географический сегмент должен иметь достаточно заметные величины показателей, а именно: выручка от продажи, финансовый результат, активы должны составлять не менее 10% от общих аналогичных показателей по всем сегментам.

При этом ПБУ 12/2000 требует, чтобы на долю всех отчетных сегментов, выделенных при подготовке бухгалтерской отчетности, приходилось не менее 75% выручки организации.

Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 75% выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности условиям обязательного 10-процентного размера.

При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудитор обязан установить соответствие финансовых и хозяйственных операций предприятия действующим в РФ нормативным актам, для получения

достаточной уверенности в том, что данная отчетность не содержит существенных искажений.

Выявленные аудитором нарушения порядка составления и представления отчетности подразделяются на существенные и несущественные. Существенные нарушения искажают величину показателей бухгалтерской отчетности и могут ввести пользователей отчетности в заблуждение. При обнаружении существенных нарушений требований нормативных актов аудитор обязан отразить их в своей рабочей документации, сообщить руководству предприятия и пользователям отчетности.

Факты невыполнения требований нормативных актов должны быть учтены при составлении аудиторского заключения следующим образом:

- если аудитор пришел к выводу, что выявленные факты существенно повлияли на достоверность отчетности, то аудитор должен представить условно-положительное или отрицательное заключение,

- если персонал экономического субъекта исправил все выявленные нарушения и внес необходимые коррективы в отчетность, то аудитор вправе дать положительное заключение;

- если аудитор не смог установить факты нарушения нормативных актов из-за ограничений со стороны руководства и персонала проверяемого предприятия, то он может дать отрицательное заключение или отказаться от выражения своего мнения о достоверности отчетности экономического субъекта.

Типичные ошибки

Типичными нарушениями, выявляемыми в ходе проверки, являются:

- несоответствие отдельных положений учетной политики предприятия требованиям действующих нормативных актов;

- использование форм и методов учета не предусмотренных учетной политикой;

- применение различных методов оценки объектов учета в промежуточной и годовой отчетности;

- отсутствие в отчетности информации по сегментам деятельности предприятия;

- нераскрытие в отчетности существенной информации хозяйственно-финансовой деятельности предприятия за отчетный период.

Целью аудиторских проверок предприятий и организаций является формирование и выражение мнения о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта и в зависимости от сложившегося мнения – либо подтверждение ее достоверности для внешних пользователей, либо нет.

Это мнение может способствовать большему доверию к отчетности со стороны пользователей, заинтересованных в информации о данном экономическом субъекте. Источниками информации выступают формы бухгалтерской отчетности, применяемые предприятиями и организациями: бухгалтерский баланс (форма № 1); Отчет о прибылях и убытках (форма № 2); Отчет об изменениях капитала (форма № 3); Отчет о движении денежных средств (форма № 4); Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5); Пояснительная записка к годовому отчету; все формы промежуточной отчетности предприятия за год.

К источникам информации, помимо форм отчетности, относятся также Положение об учетной политике предприятия, учетные регистры, регистры налогового учета, налоговые декларации, Главная книга, разработочные таблицы, бухгалтерские справки и т.д.

Для формирования профессионального мнения относительно указанных форм отчетности аудиторы должны:

- проверить соответствие отчетности предприятия требованиям нормативных актов РФ, предъявляемым к ее составлению и представлению;
- проверить состав и содержание форм бухгалтерской отчетности;
- проанализировать увязку основных показателей отчетности между собой;
- проверить правильность оценки статей отчетности;
- подтвердить достоверность показателей отчетности;
- подтвердить полноту раскрытия в отчетности всех существенных показателей деятельности предприятия за проверяемый период;
- проверить правильность формирования сводной отчетности,

Приступая к проверке, аудиторы должны учитывать, что в соответствии с ПБУ 4/99 организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности и определять ее объемы. За основу необходимо принимать формы, утвержденные приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской

отчетности организации». Наличие в отчетности предприятия дополнительных показателей по сравнению с типовыми формами отчетности не должно расцениваться аудитором как отступление от правил заполнения отчетности, так как предприятия, согласно действующему законодательству, обязаны обеспечить раскрытие в отчетности всех существенных аспектов деятельности за отчетный период.

Приступая к проверке, аудиторы должны принимать во внимание специфику составления отчетности субъектов малого предпринимательства, некоммерческих и общественных организаций:

– *субъекты малого предпринимательства*, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчеты об изменениях капитала и движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу (формы № 3, 4 и 5) и пояснительную записку;

– *некоммерческие организации* имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности – Отчет о движении денежных средств (форма № 4), а также при отсутствии соответствующих данных – Отчет об изменениях капитала (форма № 3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);

– *общественные организации* (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточную бухгалтерскую отчетность не составляют. Указанные организации в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляют Отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств (формы № 3, 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и Пояснительную записку.

Изучая состав и содержание форм бухгалтерской отчетности предприятия, аудиторы выясняют их соответствие требованиям нормативных документов: наличие всех установленных форм, полноту их заполнения, присутствие необходимых реквизитов; осуществляют арифметический контроль показателей и проверяют их взаимосвязь. Увязка показателей предполагает соответствие значений одинаковых показателей, отраженных в различных формах отчетности.

При анализе достоверности показателей отчетности аудиторам следует изучить результаты инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета. Все расхождения с данными бухгалтер-

ского учета а также все ошибки и нарушения, выявленные в ходе инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны. Целесообразно проконтролировать соответствие данных по всем счетам Главной книги показателям форм бухгалтерской отчетности.

Проверяя правильность оценки статей отчетности, аудиторы должны удостовериться в соблюдении следующих принципиальных положений при ее составлении:

1) отражение в отчетности стоимости имущества и обязательств предприятия должно производиться в рублях;

2) оценка имущества и обязательств должна осуществляться путем суммирования произведенных расходов;

3) зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков не допускается (кроме случаев, специально оговоренных в нормативных документах);

4) отражение в «Бухгалтерском балансе» (форма № 1) числовых показателей должно осуществляться в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин;

5) методики формирования показателей отчетности должны соответствовать требованиям нормативных документов. При наличии отступлений от них, их следует раскрыть в пояснительной записке с указанием причин и результата, который эти отклонения оказали на формируемые показатели отчетности.

Проверяя информацию в балансе, аудитор должен обращать внимание на то, что активы и обязательства должны разделяться в балансе на долгосрочные и краткосрочные, отрицательное значение показателя следует отражать в статье баланса в круглых скобках.

В форме № 2 себестоимость проданных товаров, продукции подразделяется по видам деятельности организации. Если доходы от других видов деятельности, кроме основной, существенны, то их указывают в строках отчета отдельно. Прибыль подразделяется на прибыль до налогообложения, после налогообложения и чистую прибыль отчетного года. Также аудитор должен проверить направления использования чистой прибыли и расшифровку отдельных прибылей и убытков.

В том случае, если проверяемое предприятие составляет сводную отчетность, аудиторам следует проверить и правильность ее со-

ставления, исходя из установленных правил отражения в ней показателей отчетности дочерних и зависимых обществ. Порядок формирования сводной отчетности отражен в «Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности», утвержденных Приказом МФ РФ от 30.12.1996 г. № 112 (в ред. Приказа МФ РФ от 12.05.1999 г. № 36н).

Аудитору следует учитывать, что при составлении сводной отчетности показатели активов и пассивов балансов основного общества и дочерних обществ суммируются. Если доля основного общества в уставном капитале дочернего общества меньше 50%, то показатели активов и пассивов такого дочернего общества складываются исходя из доли участия материнской компании в его уставном капитале. Показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, отражающие взаимные расчеты и обязательства основного и дочернего общества, а также взаимные объемы реализации между ними, в сводную отчетность не включаются. Прибыль основного и дочерних обществ суммируется.

Если основное общество имеет только инвестиции в зависимые общества, то в свою сводную отчетность показатели бухгалтерской отчетности таких обществ оно не включает. Лишь в пояснительной записке к годовому отчету, основное общество делает расшифровку своих вложений в каждое зависимое общество, указывая его название, юридический адрес, величину уставного капитала и долю в нем основного общества, намерения в части дальнейшего участия.

Одним из основных приемов аудиторской проверки отчетности является ее дезагрегирование, т.е. последовательное подразделение данных отчетности на статьи, статей на счета бухгалтерского учета, счетов – на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для отражения операции в учете. Процесс дезагрегирования бухгалтерской отчетности облегчает работу аудиторов по проверке ее достоверности и значительно повышает ее эффективность. Разделение отчетности на отдельные сегменты возможно двумя способами:

1) выделение в качестве сегментов циклов хозяйственных операций – цикл приобретения, цикл производства, цикл продаж и формирования финансового результата;

2) выделение в качестве сегментов объектов бухгалтерского учета – основные средства, нематериальные активы, МПЗ расчеты и т.д.

Все выявленные в ходе аудита ошибки и искажения отчетности регистрируются в рабочих документах и обобщаются в аналитической части аудиторского заключения.

Если при проверке различных видов хозяйственных операций предприятия за отчетный период были установлены существенные ошибки и определено их количественное влияние на показатели отчетности, то следует рекомендовать руководству предприятия внести соответствующие изменения в формы отчетности.

В том случае, когда аудиторы не обнаружили нарушений в отчетности или выявленные нарушения незначительны, аудиторская организация вправе выдать положительное аудиторское заключение.

Если ошибки и искажения, обнаруженные аудитором, существенны и влияют на достоверность отчетности или наносят ущерб государству, учредителям (собственникам), аудиторская организация предоставляет администрации предприятия-клиента время для устранения выявленных нарушений. Если нарушения не исправлены, то аудиторы не вправе выдавать положительное заключение.

Типичные ошибки

Наиболее распространенными типичными ошибками при составлении бухгалтерской отчетности являются:

- неполное заполнение всех обязательных реквизитов отчетности;
- нераскрытие в отчетности существенных показателей деятельности предприятия за отчетный период;
- показатели отчетности не подтверждены результатами инвентаризации;
- несопоставимость показателей отчетности с данными предыдущих периодов;
- отсутствие взаимоувязки отдельных показателей различных форм отчетности;
- неправильное формирование показателей сводной бухгалтерской отчетности;
- наличие арифметических ошибок при подсчете показателей отчетности, округлениях значений показателей;
- наличие исправлений и помарок в отчетности;
- несоставление промежуточной отчетности;
- невключение в бухгалтерскую отчетность организации данных об обособленных подразделениях;
- недостаточные пояснения к бухгалтерской отчетности;

- неопубликование акционерными обществами своей бухгалтерской отчетности;
- неотражение существенных событий после отчетной даты в бухгалтерской отчетности;
- нераскрытие либо недостаточное раскрытие последствий условных фактов;
- нераскрытие информации либо неполное раскрытие об аффилированных лицах в отчетности акционерных обществ;
- нераскрытие либо неполное раскрытие организациями, имеющими дочерние общества, информации по сегментам и др.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. В каких случаях осуществляется обязательный аудит?
2. Из каких частей состоит аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности?
3. Что является источником информации при проверке соответствия бухгалтерской отчетности требованиям действующего законодательства?
4. Какие типичные нарушения выявляются в ходе аудита бухгалтерской отчетности?
5. какова основная цель аудиторской проверки бухгалтерской отчетности?
6. Что отражается во вводной части аудиторского заключения?
7. Что отражается в аналитической части аудиторского заключения?
8. Что отражается в итоговой части аудиторского заключения?
9. Что такое существенные обязательства?
10. Для чего аудитору необходимо уделить внимание проверке составления на предприятии отчетности по сегментам?
11. Что означают существенные и несущественные нарушения?
12. Как показываются отрицательные значения в отчетности?
13. На что следует обратить внимание при анализе достоверности показателей отчетности?

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет: Учебное пособие [Электронный ресурс] / Григорьева М. В. — Томск: ТУСУР, 2016. — 262 с. — Режим доступа: <https://edu.tusur.ru/publications/6280>.
2. Бухгалтерская финансовая отчетность [Текст] : экспресс-курс / Н. А. Соколова, И. Н. Томшинская. - СПб. : ПИТЕР, 2011. - 236 с : рис., табл. - (Бухгалтеру и аудитору). - ISBN 978-5-4237-0065-2
3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : Учебник / В. А. Тевлин. - М. : Проспект, 2007. - 135[2] с. : ил., табл. - (Учебник). - Библиогр.: с. 96-99. - ISBN 978-5-482-01461-5
4. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебное пособие / З. В. Горбатов ; Федеральное агентство по образованию, Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, Раздел 1. Томск : ТМЦДО, 2006. - 149 с.
5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебное пособие / З. В. Горбатов ; Федеральное агентство по образованию, Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, Раздел 2. - Томск : ТМЦДО, 2006. - 216 с. - Библиогр.: с. 134-136