Содержание

Введение

В соответствии со статьей 13 Закона«О бухгалтерском учете» все организации обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета.

Сформированная согласно предъявляемым к ней требованиям бухгалтерская отчетность позволяет оценить привлекательность организации с точки зрения вложения в нее инвестиций, приобретения акций и прочих ценных бумаг, заключения с ней договоров на поставку товаров, а также выполнение работ и оказание услуг.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что за несвоевременное представление и неправильное формирование отчетных показателей бухгалтерской отчетности установлена административная и налоговая ответственность согласно действующему законодательству. Отчётным годом при составлении бухгалтерской отчётности считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно. Для вновь созданных организаций первым отчётным периодом признаётся период с даты их государственной регистрации по 31 декабря. Если же организация создана после 1 октября, то для неё отчётным периодом будет период с момента регистрации по 31 декабря следующего года ([статья 14 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ](ISSP://%7b2FFE4C20-0BE8-11D4-92F7-006052049B36%7d::|10036812#14) «О бухгалтерском учёте»).

Бухгалтерская отчетность служит основным источником информации о деятельности организации, так как бухгалтерский учет собирает, накапливает и обрабатывает экономически существенную информацию о хозяйственных операциях и результатах хозяйственной деятельности.

Понятие бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия на определенную дату и финансовые результаты его деятельности за определенный период, методологически и организационно является неотъемлемыми элементами всей системы бухгалтерского учета.

Из этого определения следует, данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, представляют собой особый вид учетных записей, являющихся извлечением из текущего учета итоговых данных о состоянии и результатах деятельности организации за определенный период.

Система учетных данных, составляющих бухгалтерскую отчетность, должна выводиться из счетов Главной книги – важнейшего регистра системы бухгалтерского учета, при этом бухгалтерский баланс представляет собой перечень сальдо счетов этой книги, а отчет о прибылях и убытках – перечень оборотов результативных счетов (до их закрытия) этой же книги. Таким образом, совокупность учетных показателей, из которых состоит бухгалтерский отчет, формируется прямо или косвенно из счетов главной книги. Следовательно, отчетные данные, сгруппированные в учетных регистрах, не могут отражать таких хозяйственных оборотов, которых не было в текущих учетных записях. Отсюда вытекает связь между бухгалтерским учетом и бухгалтерской отчетностью, которая состоит в том., что формирует в учете итоговые данные.

Как известно, процесс бухучета состоит из четырех основных стадий. На первой стадии происходит документирование различных хозяйственных операций, на второй – учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета. На третьей стадии формируются отчетные формы и пояснения к бухгалтерскому отчету, на четвертой – проводится анализ деятельности организации как по отчетным, так и по учетным данным. Все стадии учетного процесса должны рассматриваться в единстве и взаимосвязи.

Состав бухгалтерской отчетности.

Все предприятия любой организационно-правовой формы и формы собственности обязанны составлять на основе данных синтетическиго и аналитического учета бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса.

Бухгалтерская отчетность в установленных формах содержит систему сопоставимых и достоверных сведений о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на производство, об имущественном и финансовом положении предприятия и результатах его хозяйственной деятельности.

В соответствии с приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О фор­мах бухгалтерской отчетности организаций» в состав годовой отчет­ности включаются следующие документы:

* бухгалтерский баланс (ф. № 1);
* отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
* отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
* отчет о движении денежных средств (ф, № 4);
* приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
* пояснительная записка, а также аудиторское заключение (если организация подлежит обязательному аудиту);
* отчет *о* целевом использовании полученных средств (ф. № 6).

Основополагающие принципы составления бухгалтерской отчетности

Бухгалтерский учет и отчетность основывается на универсальных положениях, применяемых для решения практических задач — принци­пах. Они носят общий характер и соответствуют общепринятым в мировой практике принципам ведения учета и формирования отчетности.

Принципы применяемые в международной учетной практике делятся на две группы:

1. базовые или допущения
2. основные или требования

Базовые принципы определяют условия, не подлежащие измене­нию, которые создает субъект хозяйствования при постановке учета. К базовым относят следующие допущения:

* Допущение имущественной обособленности означает, что организация составляющая отчетность - самостоятельный хозяйствующий субъект и хозяйственные операции собственника не включаются в учет­ные данные его организации.
* Допущение продолжающейся (непрерывной) деятельности подразумевает, что организация предполагает продолжать свою деятель­ность в обозримом будущем, у нее отсутствуют намерения прекратить или существенно сократить, а также изменить характер деятельности. Это допущение позволяет проводить оценку различных статей балан­са по фактической себестоимости.
* Допущение приоритета содержания над формой базируется на том, что факты хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете должны отражаться исходя из правовой формы, а также из их экономического содержания и условий хозяйствования.
* Допущение непротиворечивости предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на отчетную дату, а также показателей отчетности данным синтетиче­ского и аналитического учета.

Основные принципы определяют соблюдение принятых правил организации и ведения бухгалтерского учета. К основным относятся следующие требования:

* Требование полноты устанавливает, что в бухгалтерском учете должны отражаться все факты хозяйственной жизни без изъятий.
* Требование временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) заключается в том, что хозяйствен­ные операции отражаются в учете в момент их совершения, а не по факту получения или перевода денег, и относятся к тому периоду, в котором совершена операция. Принцип начисления должен соблюдаться при учете как доходов, так и расходов.
* Требование двойной записи означает, что организация ведет бух­галтерский учет имущества, обязательств, капитала и хозяйственных операцийметодом двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгал­терского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета (п. *9* Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской от­четности в РФ).
* Требование последовательности применения учетной политики предполагает, что выбранная организацией учетная политика должна применяться в бухгалтерском учете последовательно от одного отчетно­го периода к другому. Это позволит получать сопоставимые показате­ли по отчетным периодам.
* Требование осмотрительности означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). Для покрытия убытков предусмотрено создание специ­альных резервов, например резервов по сомнительным долгам.
* Требование рациональности заключается в экономном и эффек­тивном ведении бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствова­ния, вида деятельности и размеров организации.
* Требование периодичности отчетности определяется тем, что  
  непрерывная хозяйственная деятельность организации требует периодического подведения итогов. Для составления отчетности ее деятельность условно разбивается на временные отрезки – отчетные периоды. Годовая бухгал­терская отчетность составляется за год, за период с 1 января по 31 де­кабря включительно и представляется в те­чение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотре­но законодательством Российской Федерации. Кроме того, организации составляют кварталь­ную и месячную отчетность. Отчетность представленная с нарушением установленных сроков теряет свое значение.

Этапы формирования бухгалтерской отчетности

Составлению бухгалтерской отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа (этапы):

1. инвентаризация статей баланса

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. В ходе инвентаризации выявляется фактической наличие имущества, которое сопоставляется с данными БУ, а также проверяется полнота отражения в учете обязательств.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского баланса отражаются на счетах.

1. проверка записей на счетах бухгалтерского баланса.

Для того, чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявленным к ней требованиям, должны соблюдаться следующие условия:

* отражение хозяйственных операций в учете только на основании оформленных первичных документов;
* отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации;
* совпадение данных синтетического и аналитического учета

Допущенные в документах ошибки должны быть исправлены, в кассовых и банковских документах никаких исправлений не должно быть.

1. исправление выявленных ошибок

Способ исправления выявленных ошибок зависит от момента их выявления.

Различают:

* корректурный способ
* способ дополнительных бухгалтерских записей
* способ сторнирования бухгалтерской записи («красное сторно»)

1. закрытие счетов

Составлению промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности предшествует процедура закрытия счетов.

Условно весь этот процесс можно разбить на следующие этапы:

Этап 5

Определение сальдо прочих доходов и расходов на счете 91

Этап 4

Определение финансового результата от продаж на счет 90

Этап 3

Списание себестоимости готовой продукции

Этап 2

Закрытие счетов 25 и 26

Этап 6

Определение остатка на счете 99

Этап 1

Списание себестоимости работ (услуг) со счета 23

Общие этапы процедуры закрытия счетов при составлении промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности

1. выявление финансового результата от продажи продукции (работ, услуг), закрытие счета 90 «Продажи»

На счете 90 «Продажи» накапливается информация о выручке от продаж по обычным видам деятельности организации.

1. выявление финансового результата от прочих операций, не относящихся к обычным видам деятельности, закрытие счета 91 « Прочие доходы и расходы»

На счете 91 « Прочие доходы и расходы» обобщается информация о прочих доходах и расходах, кроме доходов и расходов от обычных видов деятельности.

1. выявление чистой прибыли ( непокрытого убытка), закрытие счета 99

« прибыли и убытки»

Счет 99 « Прибыли и убытках» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Записи на счете 99 ведутся накопительно в течении года.

Бухгалтерский баланс (форма N 1)

В форме Бухгалтерского баланса, рекомендованной Приказом Минфина России N 67н, после названия групп соответствующих статей отсутствуют номера счетов бухгалтерского учета. Это, конечно же, неудобно. Поэтому мы предлагаем воспользоваться приведенной ниже таблицей, которая поможет вам правильно заполнить строки Баланса.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Названия статей баланса | Код  строки | Счета бухгалтерского учета |
| 1 | 2 | 3 |
| Внеоборотные активы | | |
| Нематериальные  активы | 110 | Разница между остатками по счетам 04  "Нематериальные активы" (без учета расходов на  НИОКР) и 05 "Амортизация нематериальных активов" |
| Основные  средства | 120 | Разница между остатками по счетам 01 "Основные  средства" и 02 "Амортизация основных средств"  (без учета амортизации, начисленной по объектам  доходных вложений в материальные ценности) |
| Незавершенное  строительство | 130 | Сальдо по счетам 08 "Вложения во внеоборотные  активы" и 07 "Оборудование к установке" в части  затрат, относящихся к строительству объектов  основных средств |
| Доходные  вложения в материальные  ценности | 135 | Разница между остатками по счетам 03 "Доходные  вложения в материальные ценности" и 02  "Амортизация основных средств" в части  амортизации, начисленной по этим объектам |
| Долгосрочные  финансовые  вложения | 140 | Сальдо по счетам 58 "Финансовые вложения"  (в части долгосрочных вложений), 55 "Специальные  счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета"  (в части долгосрочных депозитов), уменьшенные на  остаток по счету 59 "Резервы под обесценение  финансовых вложений" |
| Отложенные  налоговые активы | 145 | Сальдо по счету 09 "Отложенные налоговые активы" |
| Прочие  внеоборотные  активы | 150 | Другие виды внеоборотных активов, включая  расходы на НИОКР, учтенные на счете 04, затраты,  связанные с приобретением отдельных объектов  основных средств, выполнением НИОКР и т.п.,  учтенные на счете 08 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Оборотные активы | | | |
| Запасы | 210 | | Общая сумма запасов по условным номерам строк  211 - 217 |
| В том числе:  сырье, материалы и другие  аналогичные  ценности | 211 | | Сальдо по счетам 10 "Материалы", 15  "Заготовление и приобретение материальных  ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости  материальных ценностей" минус сальдо по счету 14  "Резервы под снижение стоимости материальных  ценностей" в части уценки материалов |
| животные на  выращивании и  откорме | 212 | | Сальдо по счету 11 "Животные на выращивании и  откорме" |
| затраты  в незавершенном  производстве | 213 | | Сальдо по счетам 20 "Основное производство",  21 "Полуфабрикаты собственного производства",  23 "Вспомогательные производства",  29 "Обслуживающие производства и хозяйства",  44 "Расходы на продажу", 46 "Выполненные этапы  по незавершенным работам" |
| готовая  продукция  и товары для  перепродажи | 214 | | Сальдо по счетам 41 "Товары", 43 "Готовая  продукция" минус сальдо по счету 42 "Торговая  наценка" и минус сальдо по счету 14 "Резервы под  снижение стоимости материальных ценностей"  в части уценки товаров |
| товары  отгруженные | 215 | | Сальдо по счету 45 "Товары отгруженные" |
| расходы будущих  периодов | 216 | | Сальдо по счету 97 "Расходы будущих периодов" |
| прочие запасы  и затраты | 217 | | Стоимость материально-производственных запасов  и признанных расходов, не нашедших отражения в  предыдущих строках группы статей "Запасы" |
| Налог на  добавленную  стоимость по  приобретенным  ценностям | 220 | | Сальдо по счету 19 "Налог на добавленную  стоимость по приобретенным ценностям" |
| Дебиторская  задолженность  (платежи по  которой  ожидаются более  чем через 12  месяцев после  отчетной даты) | 230 | | Сальдо по счетам 60 "Расчеты с поставщиками  и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и  заказчиками", 73 "Расчеты с персоналом по прочим  операциям", 76 "Расчеты с разными дебиторами и  кредиторами" минус сальдо по счету 63 "Резервы  по сомнительным долгам" в части задолженности  и сумм резерва, относящихся к долгосрочной  дебиторской задолженности |
| В том числе  покупатели и  заказчики | 231 | | Суммы, относящиеся к расчетам с покупателями и  заказчиками, из состава долгосрочной дебиторской  задолженности, отраженной по строке 230 |
| Дебиторская  задолженность  (платежи по  которой  ожидаются в  течение 12  месяцев после  отчетной даты) | 240 | | Сальдо по счетам 60 "Расчеты с поставщиками  и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями  и заказчиками", 71 "Расчеты с подотчетными  лицами", 73 "Расчеты с персоналом по прочим  операциям", 75 "Расчеты с учредителями", 76  "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"  минус сальдо по счету 63 "Резервы по  сомнительным долгам" в части дебиторской  задолженности и сумм резерва, относящихся к  краткосрочной задолженности. Здесь же отражаются  суммы излишне уплаченных налогов, сборов, прочих  платежей в бюджет, а также на социальное  страхование и пенсионное обеспечение, учтенные  на счетах 68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69  "Расчеты по социальному страхованию и  обеспечению" |
| В том числе  покупатели и  заказчики | 241 | | Суммы, относящиеся к расчетам с покупателями  и заказчиками, из состава краткосрочной  дебиторской задолженности по строке 240 |
| Краткосрочные  финансовые  вложения | 250 | | Сальдо по счетам 58 "Финансовые вложения",  55 "Специальные счета в банках", субсчет 3  "Депозитные счета", в части краткосрочных  вложений и депозитов минус часть сальдо по счету  59 "Резервы под обесценение финансовых  вложений", относящегося к краткосрочным  финансовым вложениям |
| Денежные  средства | 260 | | Сальдо по счетам 50 "Касса", 51 "Расчетные  счета", 52 "Валютные счета", 57 "Переводы  в пути", а также сальдо по счету 55 "Специальные  счета в банках", за исключением сумм, учтенных  в составе финансовых вложений |
| Прочие оборотные активы | 270 | | Сальдо по дебету счетов 79 "Внутрихозяйственные  расчеты", 94 "Недостачи и потери от порчи  ценностей" и другие активы, не нашедшие  отражения по другим группам статей раздела  "Оборотные активы" Бухгалтерского баланса |
| Капитал и резервы | | | |
| Уставный капитал | 410 | | Сальдо по счету 80 "Уставный капитал" |
| Собственные  акции,  выкупленные у  акционеров |  | | Сальдо по дебету счета 81 "Собственные акции  (доли)" показывается в пассиве Баланса в  качестве отрицательной (вычитаемой) величины |
| Добавочный  капитал | 420 | | Сальдо по счету 83 "Добавочный капитал" |
| Резервный  капитал | 430 | | Сальдо по счету 82 "Резервный капитал"  с распределением на суммы резервов, созданных в  соответствии с законодательством и образованных  в соответствии с учредительными документами |
| Нераспределенная прибыль  (непокрытый  убыток) | 470 | | Сальдо по счету 84 "Нераспределенная прибыль  (непокрытый убыток)". Дебетовое сальдо по счету  84, означающее убыток, показывается в пассиве  Баланса в качестве отрицательной (вычитаемой)  величины в круглых скобках |
| Долгосрочные обязательства | | | |
| Займы и кредиты | 510 | | Сальдо по счету 67 "Расчеты по долгосрочным  кредитам и займам" |
| Отложенные  налоговые  обязательства | 515 | | Сальдо по счету 77 "Отложенные налоговые  обязательства" |
| Прочие  долгосрочные  обязательства | 520 | | Сальдо по счетам 60 "Расчеты с поставщиками и  подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и  заказчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами  и кредиторами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты"  в части долгосрочных обязательств |
| Краткосрочные обязательства | | | |
| Займы и кредиты | | 610 | Сальдо по счету 66 "Расчеты по краткосрочным  кредитам и займам" |
| Кредиторская  задолженность | | 620 | Общая сумма кредиторской задолженности по  условным номерам строк 621 - 625 |
| В том числе:  поставщики и  подрядчики | | 621 | Сальдо по счетам 60 "Расчеты с поставщиками и  подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами  и кредиторами" в части краткосрочной  задолженности |
| задолженность  перед персоналом организации | | 622 | Сальдо по счетам 70 "Расчеты с персоналом по  оплате труда" и 76 "Расчеты с разными дебиторами  и кредиторами" в части сумм депонированной  зарплаты |
| задолженность  перед  государственными внебюджетными  фондами | | 623 | Сальдо по счету 69 "Расчеты по социальному  страхованию и обеспечению" в части задолженности  Пенсионному фонду по отчислениям на  накопительную и страховую части пенсии, а также  на обязательное страхование от несчастных  случаев на производстве |
| задолженность  по налогам и  сборам | | 624 | Сальдо по счетам 68 "Расчеты по налогам и  сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию  и обеспечению" в части задолженности по ЕСН |
| прочие кредиторы | | 625 | Сальдо по счетам 62 "Расчеты с покупателями и  заказчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами  и кредиторами" в части сумм авансов, полученных  под поставку товаров, работ и услуг, а также  сальдо по счетам 73 "Расчеты с персоналом по  прочим операциям", 71 "Расчеты с подотчетными  лицами" и суммы выданных векселей, учтенные на  счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| Задолженность  перед  участниками  (учредителями)  по выплате  доходов | | 630 | Сальдо по счету 75 "Расчеты с учредителями"  в сумме невыплаченных доходов |
| Доходы будущих  периодов | | 640 | Сальдо по счету 98 "Доходы будущих периодов" |
| Резервы  предстоящих  расходов | | 650 | Сальдо по счету 96 "Резервы предстоящих  расходов" |
| Прочие  краткосрочные  обязательства | | 660 | Сальдо по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты"  и иные обязательства, не нашедшие отражения  по другим группам статей раздела "Краткосрочные  обязательства" |
|  |

Отчет о прибылях и убытках (форма N 2)

Если при заполнении Бухгалтерского баланса используются сальдо по счетам бухгалтерского учета, то для заполнения Отчета о прибылях и убытках необходимы итоговые обороты по соответствующим счетам за 2008 г. (с 1 января по 31 декабря включительно).

В Отчете приводятся данные за два года. Те показатели, которые имеют отрицательное значение или должны вычитаться, записываются в круглых скобках.

Типовая форма Отчета о прибылях и убытках не содержит расшифровок выручки по различным видам деятельности и себестоимости проданных товаров, работ, услуг. Но если организация ведет несколько видов деятельности, то пользователи отчетности, возможно, захотят иметь точное представление о доходах и расходах от каждого из них. Владельцы организации (акционеры) также заинтересованы в такой информации, поскольку на годовом собрании они могут поставить вопрос, например, о прекращении вида деятельности, приносящего недостаточную величину прибыли или приносящего убытки. В этом случае организации следует ввести в форму Отчета дополнительные строки для отражения соответствующей информации.

Совместным Приказом Госкомстата и Минфина России от 14.11.2003 N 475/102н ряду показателей Отчета о прибылях и убытках присвоены обязательные коды. Эту кодировку целесообразно применять и во всех остальных случаях представления отчетности.

При заполнении Отчета о прибылях и убытках можно воспользоваться следующей группировкой показателей.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименования  показателей | Код  показа-теля | Обороты по счетам бухгалтерского учета |
| 1 | 2 | 3 |
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности | | |
| Выручка (нетто)  от продажи  товаров,  продукции,  работ, услуг (за минусом налога  на добавленную  стоимость,  акцизов и  аналогичных  обязательных  платежей) | 010 | Итоговый оборот по кредиту счета 90  "Продажи", субсчет "Выручка", минус обороты  по дебету счета 90, субсчета "НДС", "Акцизы"  и т.п. |
| Себестоимость  проданных  товаров,  продукции,  работ, услуг | 020 | Итоговый оборот по дебету счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж", в  корреспонденции со счетами 20, 21, 23, 29,  40, 41, 43, 45 |
| Валовая прибыль | 029 | Строка 010 минус строка 020 |
| Коммерческие  расходы | 030 | Итоговый оборот по дебету счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж",  в корреспонденции со счетом 44 |
| Управленческие  расходы | 040 | Итоговый оборот по дебету счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж",  в корреспонденции со счетом 26.  Эта строка заполняется, если учетной  политикой предусмотрено списание  общехозяйственных расходов непосредственно в  дебет счета 90 <\*> |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | Расчетный показатель: строка 029 минус строка 030 минус строка 040. Должен соответствовать  итоговым оборотам по дебету (либо кредиту)  счета 90, субсчет 9 "Прибыль (убыток) от  продаж", в корреспонденции со счетом 99  "Прибыли и убытки" |
| Прочие доходы и расходы | | |
| Проценты  к получению | 060 | Оборот по кредиту счета 91 "Прочие доходы  и расходы", субсчет "Прочие доходы", в  корреспонденции со счетами учета начисленных  процентов по облигациям, депозитам,  по государственным ценным бумагам и т.п.,  по выданным займам, за использование банком  свободных денежных средств, находящихся  на счете организации, например 58, 76, 51, 52 и др. |
| Проценты  к уплате | 070 | Оборот по дебету счета 91 "Прочие доходы  и расходы", субсчет "Прочие расходы",  в корреспонденции со счетами учета сумм  причитающихся к уплате процентов  по облигациям, акциям, полученным кредитам,  займам, например 76, 66, 67 и др. |
| Доходы  от участия  в других  организациях | 080 | Оборот по кредиту счета 91 "Прочие доходы  и расходы", субсчет "Прочие доходы",  в корреспонденции со счетом 76, субсчет  "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" |
| Прочие доходы | 090 | Оборот по кредиту счета 91 "Прочие доходы  и расходы", субсчет "Прочие доходы", в части  полученных прочих доходов |
| Прочие расходы | 100 | Оборот по дебету счета 91 "Прочие доходы  и расходы", субсчет "Прочие расходы", в части произведенных прочих расходов |
| Прибыль (убыток) до  налогообложения | 140 | Расчетный показатель: строка 050 +  строка 060 - строка 070 + строка 080 +  строка 090 - строка 100 |
| Отложенные  налоговые активы | 141 | Итоговый оборот по дебету счета 09  "Отложенные налоговые активы" в  корреспонденции со счетом 68 минус итоговый  оборот по кредиту счета 09 в корреспонденции  со счетом 68 |
| Отложенные  налоговые  обязательства | 142 | Итоговый оборот по кредиту счета 77  "Отложенные налоговые обязательства"  в корреспонденции со счетом 68 минус итоговый оборот по дебету счета 77 в корреспонденции  со счетом 68 |
| Текущий налог  на прибыль | 150 | Итоговый оборот по кредиту счета 68  в корреспонденции со счетами 09, 77, 99  в части формирования текущего налога на  прибыль минус итоговый оборот по дебету счета 68 в корреспонденции с теми же счетами |
| Чистая прибыль  (убыток)  отчетного  периода | 190 | Строка 140 + строка 141 - строка 142 -  строка 150. Результат должен соответствовать  итоговому сальдо по кредиту счета 99,  списываемому на счет 84 проводкой Дебет 99 -  Кредит 84.  Если получен убыток, то результат должен  соответствовать итоговому сальдо по дебету  счета 99, списываемому на счет 84 проводкой  Дебет 84 - Кредит 99 |
| Справочно.  Постоянные  налоговые  обязательства  (активы) | 200 | Итоговый оборот по дебету счета 99  в корреспонденции со счетом 68 в части  постоянных налоговых обязательств минус  итоговый оборот по кредиту счета 99  в корреспонденции со счетом 68 в части  постоянных налоговых активов |

Отчет об изменениях капитала (форма N 3)

В Отчете об изменениях капитала (форма N 3) раскрывается информация о движении уставного (складочного) капитала, резервного капитала, дополнительного капитала, а также информация об изменениях величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Кроме того, в этой форме указывают суммы резервов, которые были сформированы и (или) использованы организацией.

Все данные в Отчете об изменениях капитала в соответствии с п. 10 ПБУ 4/99 приводятся за два года - отчетный и предыдущий (кроме отчетов, составляемых за первый отчетный период деятельности организации). Если организация приняла решение раскрывать в бухгалтерской отчетности данные более чем за два года, форма N 3 дополняется строками, в которых отражаются показатели более ранних лет.

Если для каких-либо случаев изменения уставного, резервного и дополнительного капитала в форме N 3, рекомендованной Минфином России, строки не предусмотрены, организация должна их добавить. Такими изменениями могут быть получение эмиссионного дохода, направление средств резервного капитала на выплату процентов по облигациям, эмитированным обществом, и т.д.

Раздел I "Изменения капитала"

В разд. I "Изменение капитала" отражаются изменения и причины изменений уставного, добавочного, резервного капитала и показатели нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Форма N 3 структурирована таким образом, что данные за отчетный и предыдущий периоды отражаются не в параллельных графах (как, например, в форме N 1 и в форме N 2), а последовательно. В первой половине разд. I отражаются данные прошлого года, ниже, во второй половине, - те же данные за отчетный период. Поэтому каждая строка разд. I в форме N 3 повторяется дважды - для отражения соответствующей информации за два года.

Организация, формируя Отчет об изменениях капитала, не должна включать в него строки, если соответствующих данных в учете нет.

Иногда складывается ситуация, когда в строках за один отчетный период какой-либо показатель отражен, а в строках за другой год аналогичный показатель отсутствует. В этих случаях в целях соблюдения принципа сопоставимости целесообразно включать в форму N 3 пустые строки и при отсутствии данных ставить прочерк в соответствующих ячейках.

Если в строках "Изменения в учетной политике" и "Результат от переоценки объектов основных средств" в Отчете за текущий год данных нет, показатели строки "Остаток на 31 декабря предыдущего года" и строки 100 "Остаток на 1 января отчетного года" будут совпадать.

По строке 100 "Остаток на 1 января отчетного года" отражается входящее сальдо счетов 80 "Уставный капитал", 83 "Добавочный капитал", 82 "Резервный капитал", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (графы 3 - 6 соответственно). Эти данные должны совпадать с соответствующими показателями на начало года, отраженными в разд. III "Капитал и резервы" Бухгалтерского баланса.

По строке 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года" формы N 3 отражается сальдо счетов 80, 82, 83 и 84 на конец отчетного года.

Графа 3 "Уставный капитал"

В графе 3 "Уставный капитал" отражаются изменения уставного капитала за отчетный период и предыдущий год - остатки и обороты по счету 80 "Уставный капитал". Кредитовый оборот счета 80 отражает увеличение уставного капитала, дебетовый - уменьшение.

По строке "Остаток на 31 декабря предыдущего года" отражается кредитовое сальдо счета 80 на 31 декабря преведущего года. По строке "Остаток на 1 января отчетного года" отражается кредитовое сальдо счета 80 на 1 января отчетного года. Размер уставного капитала зафиксирован в учредительных документах. Увеличиться или уменьшиться он может только в случае внесения изменений в учредительные документы. Кредитовое сальдо счета 80 на конец года всегда равно входящему кредитовому сальдо счета 80 на начало следующего года. Таким образом, в обеих строках будет отражен один и тот же показатель.

Если в течение отчетного периода произошли какие-либо изменения уставного капитала, они должны быть зафиксированы на счете 80 "Уставный капитал" и отражены в соответствующих ячейках графы 3 разд. I формы N 3 баланса.

В строке "Остаток на 31 декабря отчетного года" отражается кредитовое сальдо счета 80 "Уставный капитал" на конец отчетного периода.

Графа 4 "Добавочный капитал"

В графе 4 "Добавочный капитал" отражаются остатки и обороты по одноименному счету 83. Кредитовый оборот счета 83 отражает увеличение добавочного капитала, а дебетовый - уменьшение.

По кредиту счета 83 "Добавочный капитал" отражается:

- прирост стоимости внеоборотных активов, который может возникнуть в результате переоценки;

- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, образовавшейся в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, и т.п.

По дебету счета 83 отражаются:

- суммы амортизации, доначисленной в связи с переоценкой основного средства;

- погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки;

- суммы, направленные на увеличение уставного капитала;

- суммы, распределяемые между учредителями организации, и т.п.

Если в течение двух предыдущих лет организация переоценивала основные средства, суммы переоценки, учтенные на счете 83, должны быть указаны в строках "Результат от переоценки объектов основных средств". Организации имеют право переоценивать основные средства один раз в год. Изменения, возникшие вследствие переоценки основных средств, показываются в отчетности на начало отчетного года. При этом меняются входящие остатки при составлении баланса за I квартал отчетного года.

Если в результате переоценки стоимость основного средства увеличилась, показатель строки "Результат от переоценки объектов основных средств" формируется как разница между кредитовым оборотом по счету 83 в корреспонденции со счетом 01 и дебетовым оборотом по счету 83 в корреспонденции со счетом 02.

Если организация не переоценивала основные средства, включать в форму N 3 строки "Результат от переоценки объектов основных средств" не нужно.

В этом случае в графе 4 "Добавочный капитал" сумма по строке "Остаток на 31 декабря предыдущего года" не будет совпадать с суммой по строке "Остаток на 1 января отчетного года".

Строку "Результат от пересчета иностранных валют" включают в Отчет об изменениях капитала те организации, учредители которых в предыдущем или отчетном году уплачивали взносы в уставный капитал в иностранной валюте. По этой строке отражаются курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала. Согласно п. 14 ПБУ 3/2006 они должны быть отнесены на добавочный капитал.

Таким образом, отрицательные курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала, учесть по дебету счета 83 нельзя. Они учитываются в общеустановленном порядке - в составе прочих расходов.

Графа 5 "Резервный капитал"

В графе 5 отражаются сальдо и обороты по счету 82 "Резервный капитал". На этом счете учитываются резервный фонд и иные аналогичные фонды, которые создаются путем распределения части полученной прибыли.

Кредитовый оборот счета 82 в корреспонденции с дебетом счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отражает отчисления в резервный капитал из прибыли. Дебетовый оборот счета 82 - это использование средств резервного капитала. Суммы резервного капитала направляются на покрытие убытка организации за отчетный год, погашение облигаций, выкуп собственных акций (долей) в случае отсутствия иных средств и не могут быть использованы для иных целей.

В графе 5 "Резервный капитал" заполняются только строки, в которых отражаются остатки по счету 82 (остаток на 31 декабря равен остатку на 1 января), и строки "Отчисления в резервный фонд" (показатели отчетного и предыдущего периода). Если в течение года произошло изменение величины резервного капитала, то в Отчет об изменениях капитала нужно ввести дополнительные строки.

Графа 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

В графе 6 отражаются сальдо и обороты по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

При формировании Отчета об изменениях капитала в строке "Остаток на 31 декабря предыдущего года" указывается сальдо счета 84. Если сальдо дебетовое, этот показатель отражается в круглых скобках.

Учетная политика предприятия может меняться в связи с изменениями в законодательстве, при существенных изменениях условий деятельности или в целях более достоверного отражения информации. При этом п. 21 ПБУ 1/98 установлено, что отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному. Это означает, что все необходимые изменения вносятся путем изменения вступительного сальдо баланса на начало отчетного года, а также отражаются в строке "Изменения в учетной политике" в графе 6 Отчета об изменениях капитала.

Показатель строки "Результат от переоценки объектов основных средств" графы 6 нужно сформировать, если в отчетном и (или) в предыдущих периодах организация переоценивала основные средства. А также при выбытии переоцененного ранее основного средства.

По строке "Результат от переоценки объектов основных средств" графы 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отражается разница между оборотами по счету 84 в корреспонденции со счетами 01 "Основные средства" и 02 "Амортизация основных средств". Если стоимость основных средств в результате переоценки уменьшилась, показатель строки "Результат от переоценки объектов основных средств" нужно заключить в круглые скобки.

Показатель строки "Остаток на 31 декабря предыдущего года" должен быть равен показателю строки 100 "Остаток на 1 января отчетного года", если организация в предыдущем году не переоценивала основные средства.

Показатели строк "Чистая прибыль" (за отчетный и предыдущий периоды) в форме N 3 должны быть равны показателям строки 190 "Чистая прибыль (убыток) отчетного периода" формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках". Если по итогам периода получен убыток, сумма в строке "Чистая прибыль" заключается в скобки.

В строках "Дивиденды" указывается сумма начисленных в течение предыдущего и отчетного года дивидендов. В бухгалтерском учете их начисление отражается проводками по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 2 "Расчеты по выплате доходов", или 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет "Доходы от участия в капитале" (для тех учредителей, которые одновременно являются работниками организации). Для заполнения строки "Дивиденды" нужно взять соответствующие обороты по дебету счета 84. Этот показатель отражается в форме N 3 в круглых скобках.

Строки "Отчисления в резервный фонд" включаются в форму N 3, если организация формировала резервный капитал. Показатель этой строки равен дебетовому обороту счета 84 в корреспонденции со счетом 82 "Резервный капитал". Показатель этой строки в графе 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" равен показателю графы 5 "Резервный капитал". Но для графы 6 это отрицательная величина, и она заключается в круглые скобки.

В графе 6 по строкам "Увеличение величины капитала за счет реорганизации юридического лица" и "Уменьшение величины капитала за счет реорганизации юридического лица" отражается изменение (уменьшение) величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), если происходила реорганизация юридического лица. Сумма уменьшения нераспределенной прибыли отражается в круглых скобках.

Сумма в строке 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года" графы 6 должна быть равна конечному сальдо счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Если сальдо дебетовое - показатель заключается в круглые скобки.

Графа 7 "Итого"

Это итоговая графа, в которой отражаются суммы изменений капитала за отчетный и предыдущий периоды.

Показатели графы 7 рассчитываются как сумма всех показателей по соответствующей строке. Если какое-либо число заключено в круглые скобки, при расчете его следует вычитать.

Раздел II "Резервы"

Раздел II формы N 3 состоит из четырех частей:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;

- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;

- оценочные резервы;

- резервы предстоящих расходов.

Каждому резерву соответствуют две строки: одна строка - для данных предыдущего года, другая - для данных отчетного года. По каждой строке отражается остаток резерва на начало года (графа 3), сумма увеличения резерва (графа 4), сумма погашения резерва (графа 5), остаток резерва на конец года (графа 6). Наименование каждого резерва организация указывает самостоятельно.

В разд. II Отчета об изменениях капитала следует включать только те строки, данные по которым отражены на счетах бухгалтерского учета организации.

Строки "Резервы, образованные в соответствии

с законодательством"

Эти строки заполняют акционерные общества. Они обязаны формировать резервный фонд согласно п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Ежегодно в резервный фонд до достижения им размера, предусмотренного в учредительных документах, отчисляется часть чистой прибыли.

Минимальный размер обязательного резервного фонда для акционерных обществ - 5% уставного капитала. Учредительными документами может быть предусмотрен больший размер резервного фонда. Резервный фонд предназначен для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Строки "Резервы, образованные в соответствии

с учредительными документами"

Эти строки заполняют организации, для которых законодательством предусмотрено право (а не обязанность) создавать в соответствии с учредительными документами резервный фонд и которые воспользовались этим правом.

К таким организациям относятся общества с ограниченной ответственностью. Они могут создавать резервный капитал в добровольном порядке в размерах, предусмотренных уставом общества (ст. 30 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ). Для заполнения этих строк формы N 5 используются данные счета 82 "Резервный капитал" по соответствующим субсчетам.

Строки "Оценочные резервы"

К оценочным резервам относятся:

- резервы под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14);

- резервы под обесценение финансовых вложений (счет 59);

- резервы по сомнительным долгам (счет 63).

Все оценочные резервы при их создании отражаются проводками по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" в корреспонденции с кредитом счета, на котором учитываются зарезервированные суммы (14, 59, 63). Погашение резервов отражается проводками по дебету счетов 14, 59, 63 и кредиту счета 91.

Счета 14, 59, 63 пассивные, поэтому остатки по ним на начало и на конец периода должны быть кредитовыми. В графе 4 "Поступило" разд. II формы N 3 отражается кредитовый оборот по соответствующему счету, в графе 5 "Использовано" - дебетовый оборот.

Строки "Резервы предстоящих расходов"

Согласно п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организации имеют право создавать резервы предстоящих расходов для равномерного включения таких расходов в издержки производства (обращения).

Организации могут создавать резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;

- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- на выплату вознаграждений по итогам работы за год;

- на ремонт основных средств;

- на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

- на предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;

- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- на покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России.

Эти резервы учитываются на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". Организации, которые создают такие резервы, отражают по соответствующим строкам разд. II входящие и конечные остатки, а также движение по каждому виду резервов, используя аналитические данные счета 96.

Раздел "Справки"

Строка 200 "Чистые активы"

По строке 200 "Чистые активы" отражается стоимость чистых активов на начало и конец отчетного периода. Порядок расчета стоимости чистых активов установлен в совместном Приказе Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003 N 10н/03-6/пз "Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерного общества".

Величина чистых активов отражает стоимость имущества организации после погашения дебиторской и кредиторской задолженностей. Этот показатель является одним из важнейших критериев для оценки устойчивости финансового состояния предприятия. Поэтому коммерческие организации должны отражать его в Отчете об изменениях капитала. Акционерные общества обязаны ежеквартально оценивать стоимость чистых активов и раскрывать эту информацию в промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности.

Общества с ограниченной ответственностью для определения величины чистых активов могут руководствоваться тем же Приказом Минфина России и ФКЦБ России N 10н/03-6/пз.

Согласно этому Приказу стоимость чистых активов акционерных обществ (кроме осуществляющих страховую деятельность и банковскую деятельность) определяется как разница между суммой активов, принимаемых к расчету, и суммой пассивов, принимаемых к расчету.

В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

- внеоборотные активы, отражаемые в разд. I бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);

- оборотные активы, отражаемые в разд. II бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

- долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;

- краткосрочные обязательства по займам и кредитам;

- кредиторская задолженность;

- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;

- резервы предстоящих расходов;

- прочие краткосрочные обязательства.

Строка 210 "Получено на расходы

по обычным видам деятельности".

Строка 220 "Получено на капитальные

вложения во внеоборотные активы"

Эти строки заполняют организации (кроме некоммерческих), которые в отчетном и (или) в предыдущем году получали средства из бюджета и внебюджетных фондов. Некоммерческие организации показывают полученные и использованные суммы целевого финансирования в форме N 6 "Отчет о целевом использовании полученных средств". Полученные средства целевого назначения отражаются по кредиту счета 86 "Целевое финансирование". Для заполнения строк 210 и 220 используются соответствующие аналитические данные этого счета.

Если организация получала целевые средства из бюджета или внебюджетных фондов на цели, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, эти суммы тоже следует отразить в разделе "Справки". В образце формы N 3, приведенном в Приказе Минфина России от 22.07.2003 N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций", строки для отражения таких сумм не предусмотрены, поэтому при необходимости организация вводит их самостоятельно.

Отчет о движении денежных средств (форма N 4)

Данные Отчета о движении денежных средств должны характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности (п. 15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н). Сведения представляются за отчетный и за предыдущий период.

В форме N 4 отражаются данные о фактическом поступлении и расходовании денежных средств, то есть о дебетовых и кредитовых оборотах по счетам 50 "Касса" (за исключением сумм на субсчете "Денежные документы"), 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" и 57 "Переводы в пути".

Текущая деятельность - это обычная деятельность организации: производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, продажа товаров, сдача имущества в аренду и др.

Инвестиционная деятельность - это приобретение и продажа земельных участков, объектов недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов; строительство собственными силами; расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки. К инвестиционной деятельности относится также предоставление другим организациям займов и осуществление прочих финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.).

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала и заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, получение от других организаций займов, погашение заемных средств и т.п.).

Обратите внимание: в форме N 2 "Отчет о прибылях и убытках" суммы выручки и расходов отражаются без учета налога на добавленную стоимость (если организация является плательщиком НДС) и аналогичных налогов. В форме N 4 "Отчет о движении денежных средств" нужно указывать все суммы, полученные от покупателей (заказчиков) или выплаченные продавцам (подрядчикам), - вместе с НДС, акцизами и аналогичными платежами.

Кроме того, нужно учитывать следующие особенности:

- движение денежных средств между кассой и расчетными счетами, перевод денежных средств с расчетного счета на депозитный счет и наоборот в форме N 4 не отражаются;

- суммы по субсчету "Денежные документы" счета 50 в форме N 4 не учитываются;

- информация о движении денежных средств организации представляется в валюте Российской Федерации;

- денежные средства в иностранной валюте (за исключением сумм полученных и выданных в валюте авансов, предоплаты и задатков) отражаются в форме N 4 в пересчете в рубли по курсу Банка России на отчетную дату;

- движение валюты между рублевым и валютным счетом при продаже/покупке валюты в форме N 4 не отражается;

- не учитываются при составлении формы N 4 курсовые разницы, возникающие при переоценке иностранной валюты на последнюю дату предыдущих отчетных периодов (I квартал, полугодие, 9 месяцев).

Данные в графу 4 переносятся из Отчета о движении денежных средств за предыдущий отчетный период. Рассмотрим, как заполняется графа 3 "За отчетный период".

Строка "Остаток денежных средств на начало отчетного года"

В этой строке отражается сумма денежных средств в кассе и на банковских счетах организации на начало отчетного и предыдущего периодов. Это общий показатель, он приводится без разбивки по видам деятельности (текущая, инвестиционная, финансовая).

Показатель "Остаток денежных средств на начало отчетного года" графы 3 должен быть равен показателю графы 3 "На начало отчетного года" по строке 260 "Денежные средства" формы N 1 "Бухгалтерский баланс" (за минусом остатка по субсчету "Денежные документы" счета 50).

Раздел "Движение денежных средств по текущей деятельности"

В этом разделе отражается поступление и расход денежных средств в связи с осуществлением текущей деятельности организации.

Строка "Средства, полученные от покупателей, заказчиков"

По этой строке показываются суммы денежных средств, поступившие от продажи продукции (товаров, работ, услуг), материальных запасов (сырья, материалов). Сумма полученных авансов, связанных с текущей деятельностью организации, также включается в показатель по строке "Средства, полученные от покупателей, заказчиков".

Сформировать показатель этой строки можно по дебетовым оборотам счетов учета денежных средств: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетами 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При этом следует выбирать суммы, связанные с оплатой продукции (товаров, работ, услуг, материалов, сырья). Налог на добавленную стоимость, акцизы и прочие налоги, уплаченные покупателями, из этих сумм вычитать не нужно.

Строка "Прочие доходы"

В этой строке отражаются суммы прочих денежных средств, поступивших на финансирование текущей деятельности организации, которые не указаны в предыдущих строках.

Строка 150 "На оплату приобретенных товаров, работ, услуг,

сырья и иных оборотных активов"

В данной строке отражаются суммы, перечисленные в оплату сырья, материалов, топлива, комплектующих изделий и т.п. В этой же строке отражаются суммы оплаты за аренду помещений, коммунальные услуги.

Для формирования показателя строки 150 нужно проанализировать данные за отчетный период по кредитовым оборотам счетов 50, 51 и 52 в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Сумма выданных поставщикам и подрядчикам авансов тоже указывается в строке 150. Но если этот показатель организация признает существенным, его надо выделить в дополнительной строке.

Кроме того, организация может отразить в этой строке суммы, выданные из кассы подотчетным лицам на хозяйственные нужды в рамках текущей деятельности организации. Это обороты по кредиту счета 50 и дебету счета 71. Если такие суммы являются существенными, то организация имеет право ввести дополнительную строку для отражения этих сумм.

Строка 160 "На оплату труда"

По этой строке отражаются суммы заработной платы, выплаченные сотрудникам. Показатель строки 160 формируется как сумма дебетовых оборотов по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (за исключением субсчета "Доходы от участия в капитале") в корреспонденции со счетом 50 "Касса" (если работники получают зарплату из кассы организации) или 51 "Расчетные счета" (если зарплата перечисляется на счета работников).

Выплата дивидендов акционерам, которые одновременно являются работниками организации, отражается обособленно (в строке 170 формы N 4), поэтому дебетовые обороты по субсчету "Доходы от участия в капитале" счета 70 в показатель строки 160 не входят.

Строка 170 "На выплату дивидендов, процентов

Строку 170 формы N 4 заполняют организации, которые в отчетном и (или) предыдущем году выплачивали учредителям (акционерам, участникам) доходы от участия в уставном капитале, а также те, кто выплачивал проценты по собственным долговым ценным бумагам и полученным займам, кредитам. Показатель строки 170 формируется как сумма:

- оплаченных учредителям дивидендов. Это дебетовые обороты по счету 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 2 "Расчеты по выплате доходов", в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств (50, 51 и 52). Если у организации есть учредители, которые одновременно являются работниками, к полученной сумме нужно прибавить дебетовый оборот по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет "Доходы от участия в капитале", в корреспонденции с кредитом счетов 50 и 51;

- процентов, которые были выплачены по долговым ценным бумагам (облигациям, векселям), и процентов, выплаченных по полученным кредитам и займам. Это дебетовые обороты счетов 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в корреспонденции с кредитом счетов 50, 51 и 52.

Обратите внимание: суммы основного долга по кредитам и займам, погашенные в отчетном периоде, по строке 170 формы N 4 не отражаются. Эти суммы указываются по строке "Погашение займов и кредитов (без процентов)" раздела "Движение денежных средств по финансовой деятельности.

Строка 180 "На расчеты по налогам и сборам"

В строке 180 отражается сумма перечисленных в бюджет налогов, которые организация уплатила как налогоплательщик и как налоговый агент. Этот показатель определяется по дебетовым оборотам счетов 68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", субсчет "Расчеты по ЕСН", в корреспонденции с кредитом счетов 51 и 52.

Строка "На прочие расходы"

По этой строке отражается сумма денежных средств, направленных на оплату расходов по текущей деятельности, не отраженных в других строках раздела "Движение денежных средств по текущей деятельности".

Строка "Чистые денежные средства от текущей деятельности"

Это итоговая строка раздела "Движение денежных средств по текущей деятельности". Показатель этой строки равен разности между суммой денежных средств, поступивших в связи с текущей деятельностью (строки "Средства, полученные от покупателей, заказчиков", "Прочие доходы"), и суммой израсходованных денежных средств (строки "Денежные средства, направленные на").

Раздел "Движение денежных средств

по инвестиционной деятельности"

В этом разделе отражаются суммы, полученные и выплаченные в связи с приобретением и продажей основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов, осуществлением строительства собственными силами, расходами на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки. Кроме того, в этот раздел включают суммы займов, предоставленных другим организациям, и иных финансовых вложений - приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.

Если купля-продажа ценных бумаг является для организации обычным видом деятельности, то суммы, полученные и выплаченные в связи с этими операциями, должны быть отражены в разделе "Движение денежных средств по текущей деятельности".

Строка 210 "Выручка от продажи объектов основных средств

и иных внеоборотных активов"

Эту строку заполняют в форме N 4 организации, которые в отчетном и (или) предыдущем году продавали основные средства, нематериальные активы, объекты незавершенного строительства, несмонтированное оборудование и т.п.

Показатель этой строки формируется по дебетовым оборотам счетов 50, 51 и 52 в корреспонденции с кредитом счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - в части сумм, поступивших от организаций и физических лиц, которым были проданы объекты основных средств и иные внеоборотные активы. Суммы НДС при этом вычитать не нужно.

Строка 220 "Выручка от продажи ценных бумаг

и иных финансовых вложений"

В этой строке отражается сумма денежных средств, полученная от продажи ценных бумаг (векселей, акций, облигаций), за исключением полученных процентов.

Выручка от продажи финансовых вложений отражается по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и 52) в корреспонденции с кредитом счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Строка 230 "Полученные дивиденды"

В этой строке отражается сумма фактически поступивших на расчетный (валютный) счет и в кассу дивидендов. Показатель этой строки формируется по дебетовым оборотам счетов 50, 51 и 52 в корреспонденции со счетами 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы", и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

Строка 240 "Полученные проценты"

По строке 240 отражается сумма поступивших на банковские счета или в кассу организации процентов по ценным бумагам, выданным займам. Здесь же указывается сумма процентов, начисленных кредитными организациями (банками) по депозитным счетам.

Если условиями договора на открытие и обслуживание расчетного (валютного) счета предусмотрено начисление процентов на остаток денежных средств на счете, сумма этих процентов тоже отражается по строке 240.

Полученные проценты учитываются по дебету счетов 50, 51, 52 и 55 в корреспонденции со счетами 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 1 "Прочие доходы" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 3 "Расчеты по причитающимся процентам".

Строка 250 "Поступления от погашения займов,

предоставленных другим организациям"

Эту строку заполняют организации, выдававшие займы другим организациям в отчетном и (или) предыдущем году, если дебиторы полностью или частично возвратили эти займы.

По строке 250 показывается основная сумма возвращенного займа. Полученные по займу проценты указываются по строке 240 формы N 4.

Показатель строки 250 формируется по кредитовому обороту счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 3 "Предоставленные займы", в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств (50, 51 и 52).

Займы, которые организация выдает своим работникам, обычно не классифицируются как финансовые вложения. Такие займы не отвечают критериям, установленным п. 2 ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений". Поэтому суммы займов, возвращенных работниками, отражают в составе прочих доходов в разделе "Движение денежных средств по текущей деятельности".

Строка 280 "Приобретение дочерних организаций"

Согласно п. 1 ст. 105 ГК РФ хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Но сам по себе вклад в уставный капитал другого предприятия - это еще не приобретение этого предприятия, даже если куплена большая часть акций (долей). Судя по названию строки 280, она заполняется, если организация приобрела дочерние предприятия по договору купли-продажи. В этом случае по строке 280 отражается кредитовый оборот по счетам учета денежных средств (50, 51 и 52) в корреспонденции с дебетом счета 60 (сумма, уплаченная по договору приобретения дочернего предприятия как имущественного комплекса).

Строка 290 "Приобретение объектов основных средств,

доходных вложений в материальные ценности

и нематериальных активов"

В этой строке отражаются денежные средства, уплаченные за приобретенные основные средства, нематериальные активы и прочие внеоборотные активы (кроме финансовых вложений).

Для формирования показателя этой строки берется дебетовый оборот по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в корреспонденции с кредитом счетов 50, 51 и 52 (в части сумм оплаты за основные средства, нематериальные активы и прочие внеоборотные активы, включая авансы).

Строка 300 "Приобретение ценных бумаг

и иных финансовых вложений"

В этой строке отражается сумма денежных средств, израсходованных на покупку акций, долговых ценных бумаг (векселей, облигаций), дебиторской задолженности (уступки права требования по договору цессии), если такая деятельность не является для предприятия основной.

Те организации, для которых такие операции признаются основным (обычным) видом деятельности, отражают расходы на приобретение финансовых вложений в разделе "Движение денежных средств по текущей деятельности".

Показатель строки 300 формируется по дебетовому обороту счета 58 "Финансовые вложения" (субсчета 1 "Паи и акции", 2 "Долговые ценные бумаги", 4 "Вклады по договору простого товарищества", 5 "Приобретение дебиторской задолженности" и т.п.) в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Строка 310 "Займы, предоставленные другим организациям"

По строке 310 отражается сумма выданных другим организациям займов. Показатель этой строки формируется по дебетовому обороту счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 3 "Предоставленные займы", в корреспонденции с кредитом счетов 50, 51 и 52.

Строка 340 "Чистые денежные средства от инвестиционной

деятельности"

Это итоговая строка раздела "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности". В ней отражается разница между суммой поступивших и выбывших в связи с инвестиционной деятельностью денежных средств. Для того чтобы сформировать показатель строки 340 формы N 4, нужно сложить показатели строк 210 - 250, а затем вычесть из полученной суммы величину, отражающую выбытие денежных средств (сумма строк 280 - 310).

Если сумма выбывших денежных средств окажется больше суммы полученных денежных средств, то показатель строки 340 будет отрицательным. В этом случае он заключается в круглые скобки.

Раздел "Движение денежных средств

по финансовой деятельности"

Финансовой деятельностью в целях составления формы N 4 считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав:

- собственного капитала организации (поступления от выпуска акций и т.п.);

- заемных средств (поступления от выпуска облигаций, займы, предоставленные другими организациями, погашение заемных средств и т.п.).

В разделе "Движение денежных средств по финансовой деятельности" также отражаются денежные средства, направленные на погашение обязательств по финансовой аренде (лизинговые платежи).

В этом разделе формы N 4 предусмотрено всего четыре строки. Не предусмотрены строки, в которых можно отразить, например, выкуп собственных акций и долей. Если для существенных показателей не предусмотрены строки в форме N 4, то нужно ввести для них дополнительные строки.

Строка "Поступления от эмиссии акций

или иных долевых бумаг"

Эту строку заполняют акционерные общества, которые получали в отчетном и (или) предыдущем периоде денежные средства от учредителей (инвесторов) в оплату собственных акций или иных долевых бумаг.

В этой строке отражаются суммы, полученные в оплату уставного капитала при первичном размещении (эмиссии) акций, и (или) суммы, полученные при дополнительном размещении акций, включая суммы, полученные сверх номинальной стоимости акций (долей).

Показатель строки "Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг" формируется по кредитовому обороту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", в корреспонденции с дебетом счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета" и 52 "Валютные счета".

Строка "Поступления от займов и кредитов, предоставленных

другими организациями"

В этой строке отражается сумма полученных от банков и других организаций кредитов и займов.

Полученные займы и кредиты отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и 52) и кредиту счетов 66 "Краткосрочные кредиты и займы" и 67 "Долгосрочные кредиты и займы".

Строка "Погашение займов и кредитов (без процентов)"

В этой строке в круглых скобках отражается сумма займов и кредитов, которые были погашены организацией в отчетном и (или) в предыдущем периоде. Показатель формируется по дебетовым оборотам счетов 66 "Краткосрочные кредиты и займы" и 67 "Долгосрочные кредиты и займы" в корреспонденции с кредитом счетов 50, 51 и 52.

В данной строке отражаются только суммы основного долга, без учета начисленных процентов. Проценты по полученным кредитам и займам начисляются на отдельных субсчетах счетов 66 и 67. Поэтому, формируя показатель этой строки на основе дебетовых оборотов счетов 66 и 67, из суммы погашенных кредитов следует вычесть сумму уплаченных процентов. Проценты отражаются по строке 170 "Денежные средства, направленные на выплату дивидендов, процентов" раздела "Движение денежных средств по текущей деятельности".

Строка "Погашение обязательств по финансовой аренде"

Эту строку заполняют организации, которые взяли имущество в лизинг и перечисляют лизинговые платежи.

Лизингополучатель учитывает расчеты с лизингодателем на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" (п. 9 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных Приказом Минфина России от 17.02.1997 N 15). Погашение задолженности отражается проводкой по дебету этого счета и кредиту счетов 50, 51 и 52. По этим оборотам формируется показатель данной строки.

Строка "Чистые денежные средства

от финансовой деятельности"

Это итоговая строка раздела "Движение денежных средств по финансовой деятельности". Показатель этой строки формируется как разность между суммой всех полученных от финансовой деятельности денежных средств и суммой всех израсходованных в связи с осуществлением финансовой деятельности денежных средств. Этот показатель может быть и положительным, и отрицательным. Отрицательная величина указывается по данной строке в круглых скобках.

Итоговые показатели

Строка "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств

и их эквивалентов"

В этой строке отражается увеличение или уменьшение денежных средств организации по итогам отчетного и предыдущего периодов. Показатель данной строки формируется как сумма показателей трех итоговых строк по разделам: "Чистые денежные средства от текущей деятельности", "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности" и "Чистые денежные средства от финансовой деятельности". Если какой-либо показатель по этим строкам заключен в круглые скобки, его следует вычесть, а не прибавить.

Показатель строки "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов" может быть и положительным, и отрицательным. Если полученный результат - величина отрицательная, его заключают в круглые скобки.

Строка "Остаток денежных средств на конец

отчетного периода"

Показатель строки "Остаток денежных средств на конец отчетного периода" рассчитывается следующим образом:

|  |
| --- |
| остаток денежных средств на начало отчетного года + (-) чистое увеличение  (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов = остаток денежных  средств на конец отчетного периода |

Знаки "+" или "-" выбираются в зависимости от того, отрицательная или положительная величина содержится в соответствующей строке.

То есть остаток денежных средств на начало отчетного года корректируется на сумму чистого увеличения (уменьшения) денежных средств и их эквивалентов.

Показатель строки "Остаток денежных средств на конец отчетного периода" равен сумме остатков денежных средств на конец отчетного периода на счетах 50 "Касса" (за исключением сумм на субсчете "Денежные документы"), 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" и 57 "Переводы в пути".

Форма N 4 составлена правильно, если показатель по строке "Остаток денежных средств на конец отчетного периода" равен показателю строки 260 "Денежные средства" графы 4 "На конец отчетного периода" бухгалтерского баланса (за минусом остатка на субсчете "Денежные документы" счета 50).

Строка "Величина влияния изменений курса иностранной валюты

по отношению к рублю"

Эта строка заполняется в случае наличия и движения денежных средств в иностранной валюте.

Движение денежных средств в иностранной валюте отражается в форме N 4 в пересчете в рубли по курсу Банка России на отчетную дату.

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5)

В Приложении к бухгалтерскому балансу (форма N 5) раскрывается информация об имуществе, обязательствах и капиталах организации, стоимость которых отражена в форме N 1.

Этот отчет могут не включать в состав годовой бухгалтерской отчетности субъекты малого предпринимательства не подлежащие обязательному аудиту, некоммерческие организации, а также общественные организации (объединения), которые не осуществляли предпринимательскую деятельность.

Раздел "Нематериальные активы"

В этом разделе отражается информация о наличии и движении нематериальных активов, а также о суммах начисленной по ним амортизации. Эта информация отражается в двух таблицах.

В таблице о наличии и движении нематериальных активов приводятся данные об их первоначальной стоимости, поступлении и выбытии. Чтобы заполнить эту таблицу, потребуются данные аналитического учета по счетам 04 и 05.

Раздел "Основные средства"

Здесь отражается наличие и движение основных средств по первоначальной стоимости, а в отдельной таблице - суммы начисленной по ним амортизации.

Для заполнения этих таблиц помимо сальдо и оборотов по счетам 01 "Основные средства" и 02 "Амортизация основных средств" потребуются данные аналитического учета к счетам 01 и 02.

Распределение объектов основных средств по группам производится в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 359.

Раздел "Доходные вложения в материальные ценности"

В этом разделе раскрывается сумма, отраженная по строке 135 баланса. По данным аналитического учета по счетам 03 "Доходные вложения в материальные ценности" и 02 "Амортизация основных средств" формируются показатели, отражающие поступление, выбытие, суммы начисленной амортизации и прочие изменения в стоимости имущества, предназначенного для передачи в аренду (лизинг) и для проката. Поступление и выбытие доходных вложений в материальные ценности отражаются по первоначальной стоимости в том же порядке, что и основные средства.

Если у организации нет имущества, которое относится к доходным вложениям, то этот раздел в форму N 5 не включается.

Раздел "Расходы на научно-исследовательские,

опытно-конструкторские и технологические работы"

В этом разделе отражаются наличие и изменение стоимости законченных НИОКР, которые нельзя признать нематериальными активами (например, потому, что результаты этих НИОКР не подлежат государственной регистрации или не зарегистрированы организацией по каким-либо причинам). Они учитываются на отдельном субсчете "Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" счета 04.

В графе 5 "Списано" отражается часть стоимости НИОКР, списанная на расходы по обычным видам деятельности в течение отчетного периода согласно положениям разд. IV ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы". Этот показатель можно сформировать по данным кредитового оборота субсчета "Расходы на НИОКР" счета 04.

Показатель графы 6 должен быть равен дебетовому остатку по счету 04, субсчет "Расходы на НИОКР" на конец отчетного периода.

Раздел "Расходы на освоение природных ресурсов"

Этот раздел включают в форму N 5 организации, выполняющие геолого-разведочные работы, и организации добывающих отраслей, которые в отчетном периоде проводили горно-подготовительные работы, поиск месторождений, разведку полезных ископаемых и т.п.

Раздел "Финансовые вложения"

В этом разделе расшифровываются показатели строк 140 "Долгосрочные финансовые вложения" и 250 "Краткосрочные финансовые вложения" формы N 1.

Показатели для раздела формируются по данным аналитического учета счетов 58 "Финансовые вложения" и 55 "Специальные счета в банках", субсчет "Депозитные счета".

Согласно положениям ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений" ценные бумаги, которые котируются на фондовом рынке, отражаются в форме N 5 по текущим рыночным ценам. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в отчетности отражаются по первоначальной стоимости.

В строке 511 отражается сумма вкладов в уставные капиталы дочерних и зависимых организаций. Чтобы заполнить эту строку, надо взять данные по счету 58, субсчет "Паи и акции".

Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность"

В этом разделе расшифровываются суммы краткосрочной и долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженности организации.

При заполнении подраздела "Дебиторская задолженность" показатели для расшифровочных строк "Расчеты с покупателями и заказчиками" рассчитываются по входящим и конечным дебетовым остаткам счета 62, субсчет "Расчеты по отгруженной продукции (товарам, работам, услугам)". Показатели для расшифровочных строк "Авансы выданные" формируются по данным дебетовых остатков счета 60, субсчет "Авансы выданные".

Показатели для строк "Прочая" формируются по данным дебетовых остатков на счетах: 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по взносам в уставный капитал", и т.д.

Если организация не создавала резервы по сомнительным долгам, показатели строки "Итого" подраздела "Дебиторская задолженность" (на начало и конец отчетного года) должны быть равны сумме соответствующих показателей строк 230 и 240 "Дебиторская задолженность" формы N 1.

При заполнении подраздела "Кредиторская задолженность" используются суммы кредитовых остатков по счетам 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Авансы полученные", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и пр.

Показатель строки "Итого" подраздела "Кредиторская задолженность" должен быть равен сумме показателей строк 510, 520, 610, 620, 630 и 660 формы N 1.

Раздел "Расходы по обычным видам деятельности

(по элементам затрат)"

В этом разделе расшифровывается сумма расходов по обычным видам деятельности, учитываемых в соответствии с положениями ПБУ 10/99 "Расходы организации", а также изменения остатков незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов за отчетный год. Данные приводятся в целом по организации без учета внутрихозяйственного оборота.

По строке 710 "Материальные затраты" отражается стоимость материально-производственных запасов, списанных на себестоимость продаж. Для формирования показателя этой строки берутся данные по кредитовому обороту счета 20, субсчет "Материальные затраты", в корреспонденции со счетом 90 "Продажи".

По строке 720 "Затраты на оплату труда" отражаются суммы начисленной в отчетном и предыдущем году заработной платы, включая расходы на оплату отпусков, премии и аналогичные выплаты (кроме компенсаций и пособий, которые выплачиваются за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации). Показатель этой строки формируется по данным кредитового оборота счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

По строке 730 "Отчисления на социальные нужды" отражается сумма начисленных к уплате в отчетном и предыдущем периоде единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве. Показатель этой строки формируется по данным кредитового оборота по счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Если организация учитывает ЕСН на счете 68, то для заполнения строки 730 берутся данные по соответствующему субсчету счета 68.

По строке 740 "Амортизация" отражается сумма амортизации основных средств и нематериальных активов, которые организация использует для осуществления обычных видов деятельности. Показатель этой строки формируется по данным кредитовых оборотов счетов 02 "Амортизация основных средств" и 05 "Амортизация нематериальных активов". Если организация начисляет амортизацию по объектам нематериальных активов без применения счета 05, то используются данные кредитового оборота по соответствующему субсчету счета 04 "Нематериальные активы".

По строке 760 "Итого по элементам затрат" отражается сумма показателей предыдущих строк таблицы.

По строке 765 отражается изменение остатка незавершенного производства по сравнению с предыдущим годом. К незавершенному производству относятся продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Остаток незавершенного производства формируется как сумма дебетовых остатков по счетам 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу", 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". Показатель строки 765 - разница между суммой остатков на конец отчетного периода и суммой входящих остатков по этим счетам. Он должен быть равен разнице между показателями строки 213 "Затраты в незавершенном производстве" формы N 1, отраженными в графах 4 "На конец отчетного периода" и 3 "На начало отчетного года".

В строке 766 отражается прирост (уменьшение) суммы расходов будущих периодов. Это разница между дебетовым остатком по счету 97 "Расходы будущих периодов" на конец периода и входящим сальдо этого счета. Показатель этой строки должен быть равен разнице между показателями граф 4 и 3 строки 216 формы N 1.

По строке 767 аналогичным образом отражаются изменения резервов предстоящих расходов. Остатки резервов предстоящих расходов отражаются по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов". Показатель строки 767 должен быть равен разнице между показателями граф 4 и 3 строки 650 формы N 1.

Показатели строк 765 - 767 указываются со знаком "+" (если остаток на конец периода больше остатка на начало года) или "-" (если сальдо на конец периода меньше входящего остатка).

Раздел "Обеспечения"

Этот раздел заполняют организации, которые получали собственные векселя покупателей (заказчиков), выдавали свои векселя другим организациям в обеспечение кредиторской задолженности, получали или передавали имущество в залог. В подразделе "Полученные" отражаются данные о принятых в обеспечение задолженности собственных векселях покупателей (заказчиков) и имуществе, полученном в залог. Стоимость собственных векселей покупателей - это дебетовый остаток по счету 62, субсчет "Векселя полученные". Строки, в которых отражается стоимость полученного в залог имущества, заполняются на основании данных аналитического учета по забалансовому счету 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные".

Стоимость векселей, которые учитываются в составе финансовых вложений, в этом разделе отражать не надо.

В подразделе "Выданные" отражаются сведения о выданных поставщикам (подрядчикам, прочим кредиторам) в обеспечение задолженности собственных векселях организации и имуществе, полученном в залог. Сведения о выданных собственных векселях отражаются на основании кредитового остатка по счету 60, субсчет "Векселя выданные".

Строки, в которых отражается стоимость отданного в залог имущества, заполняются на основании данных аналитического учета по забалансовому счету 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Раздел "Государственная помощь"

Этот раздел заполняют организации, получавшие в отчетном и (или) предыдущем году государственную помощь.

Государственная помощь может быть предоставлена в виде субвенций, субсидий, бюджетных кредитов.

Налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и платежей не учитываются как суммы государственной помощи.

Государственная помощь может быть предоставлена не только в виде денежных средств, но и в виде других активов (ресурсов): земельные участки, природные ресурсы, другое имущество.

Показатели строки "Получено в отчетном году бюджетных средств - всего" формируются на основании аналитических данных кредитового оборота по счету 86 "Целевое финансирование".

Для заполнения строки "Бюджетные кредиты" используются аналитические данные счетов 66 "Краткосрочные кредиты и займы" и 67 "Долгосрочные кредиты и займы" в части бюджетных кредитов, полученных организацией на возмездной и возвратной основе.

Отчет о целевом использовании полученных средств

(форма N 6)

Отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6) составляют некоммерческие организации, в том числе общественные организации и объединения и их структурные подразделения. В нем отражаются суммы, поступившие в отчетном и в предыдущем году в качестве вступительных, членских, добровольных взносов, и суммы прочих поступлений. Кроме того, расшифровывается сумма израсходованных в отчетном и в предыдущем году денежных средств.

Строка 100 "Остаток средств на начало отчетного года"

По этой строке отражается сумма средств целевого финансирования на начало отчетного года и на начало предыдущего года. Это входящий кредитовый остаток по счету 86 "Целевое финансирование".

Раздел "Поступило средств"

В данном разделе отражаются поступления в виде вступительных, членских и добровольных взносов, а также доходы от предпринимательской деятельности и прочие поступления в отчетном и предыдущем году.

Строка 210 "Вступительные взносы".

Строка 220 "Членские взносы".

Строка 230 "Добровольные взносы"

В этих строках отражаются суммы взносов, полученных в отчетном году и в предыдущем периоде из бюджета, от участников и учредителей организации, спонсоров и т.д. по данным аналитического учета по счету 86 "Целевое финансирование".

Строка 240 "Доходы от предпринимательской деятельности

организации"

В этой строке отражаются суммы доходов, полученных от ведения предпринимательской деятельности в отчетном году и в предыдущем периоде.

Специфика учета доходов, связанных с предпринимательской деятельностью некоммерческой организации, отражена в ПБУ 9/99 "Доходы организации". Для формирования показателя строки 240 можно использовать данные кредитовых оборотов по счетам 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы".

Строку 240 включают в Отчет о целевом использовании полученных средств только те организации, которые осуществляли в отчетном и (или) предыдущем году предпринимательскую деятельность.

Строка 250 "Прочие"

По этой строке отражаются прочие поступления, не отраженные в строках 210 - 240. Это могут быть суммы государственной помощи, суммы, полученные на осуществление каких-либо конкретных целей (если они не являются вступительными, членскими, добровольными взносами), суммы, полученные в результате реализации основных средств и иного имущества, и т.д.

Строка 260 "Всего поступило средств"

Это итоговая строка для раздела "Поступило средств". В ней отражается сумма показателей строк 210 - 250.

Раздел "Использовано средств"

В этом разделе показаны направления использования полученных некоммерческой организацией поступлений.

Строки 310 - 313 "Расходы на целевые мероприятия"

В этих строках отражаются суммы расходов, произведенных некоммерческой организацией в связи с деятельностью, предусмотренной ее уставом. Для расшифровки общей суммы, отраженной по строке 310, в форме N 6 предусмотрены расшифровочные строки: 311 "Социальная и благотворительная помощь", 312 "Проведение конференций, совещаний, семинаров" и 313 "Иные мероприятия".

Строки 320 - 326 "Расходы на содержание

аппарата управления"

В этих строках отражается сумма расходов на содержание некоммерческой организации. Образец формы N 6, рекомендованный Минфином России, предлагает следующие расшифровочные строки к строке 320:

- строка 321 "Расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)". В ней отражаются суммы начисленной заработной платы работников (в том числе административного персонала и таких работников, как уборщики помещений, секретари и т.п.) вместе с суммами начисленного единого социального налога, взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на страхование от несчастных случаев на производстве;

- строка 322 "Выплаты, не связанные с оплатой труда", по которой отражаются прочие выплаты работникам некоммерческой организации. Если в отчетном и в предыдущем периодах организация не производила такие выплаты, то эту строку в состав формы N 6 включать не нужно;

- строка 323 "Расходы на служебные командировки и деловые поездки";

- строка 324 "Содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)";

- строка 325 "Ремонт основных средств и иного имущества";

- строка 326 "Прочие".

При формировании показателей строки 320 и расшифровочных строк используются аналитические данные дебетового оборота по счету 86 в корреспонденции со счетом 26.

Строка 330 "Приобретение основных средств, инвентаря

и иного имущества"

По этой строке отражаются суммы средств целевого финансирования, использованных в связи с приобретением основных средств и других товарно-материальных ценностей.

Показатель этой строки формируется по аналитическим данным дебетового оборота счета 86 "Целевое финансирование".

Строка 340 "Расходы, связанные с предпринимательской

деятельностью"

По строке 340 отражается сумма расходов, которые некоммерческая организация произвела в связи с осуществлением предпринимательской деятельности.

Для формирования показателя строки 340 можно использовать данные дебетовых оборотов по счету 90 "Продажи" и счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Строка 350 "Прочие"

В этой строке отражаются суммы использованных средств целевого финансирования, не вошедшие в другие строки раздела "Использовано средств".

Строка 360 "Всего использовано средств"

Эта строка - итоговая для раздела "Использовано средств". В ней отражается вся сумма средств целевого финансирования, использованная организацией в отчетном и в предыдущем годах.

Показатель этой строки формируется как сумма показателей строк 310 "Расходы на целевые мероприятия", 320 "Расходы на содержание аппарата управления", 330 "Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества", 340 "Расходы, связанные с предпринимательской деятельностью", 350 "Прочие".

Сальдо на конец года

Строка 400 "Остаток средств на конец отчетного года"

Это итоговая строка для формы N 6. В ней отражается сумма неиспользованных средств целевого финансирования, полученных некоммерческой организацией в отчетном и в предыдущих периодах, а также сумма прибыли, полученной в результате осуществления предпринимательской деятельности.

Показатель строки 400 рассчитывается как сумма остатка средств на начало периода (показатель строки 100) и сумма поступивших средств (показатель строки 260) за минусом суммы использованных средств (показатель строки 360).

Величина в строке 400 должна быть равна остатку по счету 86 "Целевое финансирование" на конец периода. Если остаток по счету 86 дебетовый, то показатель строки 400 - величина отрицательная, его следует заключить в круглые скобки. В пояснительной записке должны быть разъяснены причины формирования такого результата.

Пояснительная записка и аудиторское заключение

Согласно ст.13 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» в состав годовой отчетности следует включить и пояснительную записку. Однако в законодательстве оговорены случаи, когда организация может не готовить пояснительную записку. Например, ее могут не представлять малые предприятия.

В пояснительной записке приводят те сведения о деятельности организации в отчетном периоде, которые не были раскрыты в типовых формах отчетности. Эти сведения можно разделить на три блока:

* общие данные об организации;
* расшифровка важнейших статей из форм бухгалтерской отчетности;
* аналитические показатели, которые характеризуют деятельность организации.

Действующие нормативные акты устанавливают лишь общие требования к пояснительной записке. Поэтому каждая организация самостоятельно определяет объем информации, а также форму ее подачи: текст, таблицы, схемы и т.п.

Составляя пояснительную записку, надо учитывать интересы всех пользователей бухгалтерской отчетности. Значит, если исполнительный орган организации (совет директоров, наблюдательный совет и т.д.) считает, что пользователям необходима какая-либо дополнительная информация, то ее следует представить. Это установлено п.39 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Если организация подлежит обязательному аудиту, в пояснительной записке должно быть отражено мнение аудитора о достоверности представленных данных. Если бухгалтерская отчетность является составной частью отчета совета директоров акционерного общества или отчета наблюдательного совета, то в пояснительной записке указывается мнение аудитора о том, противоречит ли представленная информация бухгалтерской отчетности, аудит которой сделан.

Пояснительная записка состоит из общей части и разделов, в которых расшифровываются некоторые показатели формы №1 и формы №2. В этих разделах также отражаются данные, не вошедшие в типовые формы бухгалтерской отчетности, но имеющие значение для пользователей бухгалтерской отчетности.

Пояснительная записка должна содержать как минимум три раздела:

- краткую характеристику структуры и основных направлений деятельности;

- учетную политику организации;

- основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

В последнем разделе записки следует привести расшифровки и текстовые пояснения к формам бухгалтерской отчетности.

Перечень критериев, по которым организации подлежат обязательному аудиту, является открытым. Обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями. Так сказано в п.2 статьи 7 Закона № 119-ФЗ. Согласно законодательному акту  вступившего в силу с 1 января 2009 года. Законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлено 4 категории налогоплательщиков,  обязанных представлять бухгалтерские отчеты совместно с аудиторским заключением.

Во-первых, это открытые акционерные общества; во-вторых, кредитные организации, бюро кредитных историй, страховые организации, общества взаимного страхования, товарные или фондовые биржи, инвестиционные фонды, государственные [внебюджетные фонды](http://www.klerk.ru/inspection/?142971), фонды, источником образования средств которых являются добровольные отчисления физических и юридических лиц. Также в список тех, кому необходимо аудиторское заключение входят организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов), чей объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг)  за предшествовавший отчетному год превышает 50 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 миллионов рублей. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены.

Кроме этого, обязательный аудит должен проводиться и в иных случаях, установленных федеральными законами.

Если говорить о представлении отчетности в налоговые органы за 2008 год и более ранние периоды, то здесь нужно обратиться к Федеральному закону № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», который несколько иначе трактует объем выручки организаций, обязанных представлять помимо отчетности и аудиторское заключение. Этот законодательный акт «предлагает» обязательный аудит организациям (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и их союзов), государственным и муниципальным унитарным предприятиям, основанным на праве хозяйственного ведения, индивидуальным [предпринимателям,](http://www.klerk.ru/inspection/?142971) объем выручки которых от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

Напомним, что законодательство возлагает ответственность за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязанностей, поэтому в случае представления в налоговый орган бухгалтерской отчетности без аудиторского заключения  к налогоплательщику может быть применена мера, установленная Налоговым кодексом.

Заключение

Бухгалтерская отчетность организации служит основным источником информации о ее деятельности, так как бухгалтерский учет собирает, накапливает и обрабатывает экономически существенную информацию о совершенных или запланированных хозяйственных операциях и результатах хозяйственной деятельности.

Главной задачей бухгалтерской отчетности является представление достоверной и полной информации о финансовом положении организации, ее финансовых результатах и изменениях в финансовом положении.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил настоящего Положения 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.

|  |  |
| --- | --- |
|  | |
|  | |
|  |

Список использованной литературы

1. Бухгалтерская финансовая отчетность по российским и международным стандартам: учеб. пособие / С. В. Камысовская. – М.: КНОРУС, 2009. – 248 с.
2. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ / П. И. Камышанов,

А. П. Камышанов. – 6-е изд., перераб. И доп. – М.: Омега – Л, 2007. 280 с.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / Пучкова С. И. – М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.

1. Федеральны закон от 21.11.1996 N 129 – ФЗ (ред. от 03.11.2006) «О бухгалтерском учете»
2. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 N 67н (ред. от 18.09.2006) «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
3. Годовой отчет 2008/ под ред. Крутяковой Т.Л , АйСи Групп, 2008. 632 с.