**ГЛАВА 1. КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ**

**(ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

* 1. **Понятие, назначение и основные задачи**

**бухгалтерской отчетности**

***Бухгалтерская отчетность* представляет собой единую систему показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.**

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса на предприятии. Она составляется на основании данных всех видов учета – бухгалтерского, статистического и оперативно-технического.

Органическая связь между бухгалтерским учетом и отчетностью устанавливается лишь в том случае, когда получаемые в учете итоговые данные вливаются в соответствующие формы отчетности в виде синтезированных показателей.

Весь процесс бухгалтерского учета в целом состоит из 4-х основных стадий.

***На первой стадии*** происходит документирование различных хозяйственных фактов (деловых сделок); ***на второй стадии*** – учетные данные классифицируются и отражаются на счетах бухгалтерского учета в учетных регистрах, главной книге и т.д. ***На третьей стадии*** учетного процесса производится заполнение отчетных форм. ***На четвертой* *(заключительной)* *стадии*** проводится анализ хозяйственной деятельности организации, результаты которого используются, прежде всего, администрацией для оценки своей деятельности и принятия решений.

В условиях рыночной экономики любая коммерческая организация стремится к извлечению экономических выгод. Эта целевая направленность в деятельности является существенной в деловой активности организации. Концептуальной основой бухгалтерской отчетности организаций, ведущих свою деятельность в условиях рынка, является формирование отчетных показателей для внешних пользователей.

Поэтому бухгалтерская отчетность является важной предпосылкой организации эффективных деловых связей всех участников рыночных отношений. Недостаток информации, предоставляемой пользователям отчетности, может существенно ограничить приток дополнительного капитала как одного из источников расширения деятельности организации, если деловые партнеры не могут получить интересующие их сведения о финансовой устойчивости предприятия, его платежеспособности, перспективах развития.

Кроме этого, информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности необходима руководству организации для координации своей деятельности и принятия управленческих решений.

Поскольку в условиях рыночных отношений бухгалтерская отчетность служит, с одной стороны, интересам организации представляющей итоговую информацию о результатах своей деятельности, а с другой стороны – интересам всех заинтересованных внешних пользователей этой информации (инвесторов, кредиторов, банков, фискальных органов и т.д.), основными ***задачами бухгалтерской отчетности являются следующие:***

* составление отчетности всеми хозяйствующими субъектами, разных организационно-правовых форм и видов деятельности;
* соблюдение субъектами при составлении отчетности базовых принципов и правил бухгалтерского учета с целью получения достоверной итоговой информации;
* раскрытие в отчетности альтернативных вариантов способов и методов ведения бухгалтерского учета, принятых в учетной политике и влияющих на финансовое состояние организации;
* соответствие международно признанным принципам бухгалтерской отчетности, особенно той, которая представляет интерес для зарубежных инвесторов.
  1. **Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности**

Бухгалтерский учет в России ведется согласно нормативным документам, которые имеют разный статус. Одни из них обязательны к применению, другие носят рекомендательный характер.

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы можно представить в разрезе 4-х уровней.

Законы и иные законодательные акты, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организациях, формируют ***первый уровень*** нормативного регулирования бухгалтерского учета. К этой группе документов относятся:

* ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129–ФЗ (с изменениями и дополнениями);
* Гражданский кодекс РФ;
* Налоговый кодекс РФ;
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.1998г. № 34н (в редакции приказа МФ РФ от 24.03.2000г. № 31н) и т.д.

Документы, содержащие принципы и базовые правила бухгалтерского учета конкретных операций по отдельным участкам и видам деятельности, относят ***ко второму уровню***. Сюда можно включить национальные стандарты (положения) по бухгалтерскому учету (ПБУ).

По состоянию на 1.01.2011 г. действуют следующие стандарты:

1. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 106н.
2. ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Утверждено приказом МФ РФ от 24.10.2008 г. № 116н.
3. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Утверждено приказом МФ РФ от 27.11.2006г. № 154н.
4. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.07.1999г. № 43н.
5. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Утверждено приказом МФ РФ от 09.06.2001г. № 44н.
6. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утверждено приказом МФ РФ от 30.03.2001г. № 26н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом МФ РФ от 18.05.2002г. № 45н, от 12.12.2005г. № 147н).
7. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Утверждено приказом МФ РФ от 25.11.1998г. № 56н.
8. ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». Утверждено приказом МФ РФ от 28.11.2001г. № 96н.
9. ПБУ 9/99 «Доходы организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.05.1999г. № 32н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказами МФ РФ от 30.12.1999г. №107н, от 30.03.2001г. № 27н, от 18.09.2006г. № 115н).
10. ПБУ 10/99 «Расходы организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.05.1999г. № 33н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказами МФ РФ от 30.12.1999г. № 107н, от 30.03.2001г. № 27н, от 18.09.2006г. № 115н).
11. ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (приказ МФ РФ от 29.04.2008г. № 48н).
12. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». Утверждено приказом МФ РФ от 08.11.2010г. № 143н.
13. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Утверждено приказом МФ РФ от 16.10.2000г. № 92н.
14. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Утверждено приказом МФ РФ от 27.12.2007г. № 153н.
15. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». Утверждено приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 107н.
16. ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Утверждено приказом МФ РФ от 02.07.2002г. № 66н.
17. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Утверждено приказом МФ РФ от 19.11.2002г. № 115н.
18. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Утверждено приказом МФ РФ от 19.11.2002г. № 114н.
19. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Утверждено приказом МФ РФ от 10.12.02 № 126н.
20. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Утверждено приказом МФ РФ от 24.11.2003г. № 105н.
21. ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» Утверждено приказом МФ РФ от 06.10.2008 г. № 106н.
22. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Утверждено приказом МФ РФ от 28.06.2010г. № 63н.

Документы первого и второго уровня обязательны для всех организаций.

***Третий уровень*** включает систему документов рекомендательного характера (методические рекомендации, инструкции, комментарии, письма МФ РФ и т.д.). Они разрабатываются на базе документов первых двух уровней и не должны им противоречить. К документам третьего уровня можно отнести:

* Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом МФ РФ 13.06.1995г. № 49;
* Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом МФ РФ от 13.10.2003г. № 91н и т.д.

К числу документов второго уровня можно отнести также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению, утвержденных приказом МФ РФ от 31.10.2000г. № 94н (в редакции изменений и дополнений, утвержденных приказом МФ РФ от 07.05.2003г. № 38н).

***К четвертому уровню*** относят рабочие документы предприятия, раскрывающие учетную политику хозяйствующего субъекта. Они разрабатываются на основе документов первых трех уровней. К ним относятся:

* рабочий план счетов бухгалтерского учета;
* формы первичных документов и учетных регистров и т.д.

В настоящее время формирование показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности базируется на следующих основных законодательных и нормативных документах:

1. ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ МФ РФ от 29.07.1998г. № 34н (в редакции приказа МФ РФ от 24.03.2000г. № 31н) и т.д.
3. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.07.1999г. № 43н.
4. «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Приказ МФ РФ от 02.07.2010г. № 66н.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом МФ РФ от 31.10.2000г. № 94н (в редакции изменений и дополнений).
6. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций. Приказ МФ РФ от 20.05.2003г. № 44н.

Кроме этого, при формировании бухгалтерской отчетности организациям следует руководствоваться всеми положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). Почти в каждом из них имеется специальный раздел «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности».

**1.3. Виды отчетности, ее классификация**

Существуют различные виды отчетности:

1. **В зависимости от промежутков времени**, за которые она составляется, различают отчетность ***месячную, квартальную, годовую***. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является **промежуточной** (п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

Квартальная бухгалтерская отчетность составляется за 1 квартал, полугодие и за 9 месяцев.

Годовая отчетность формируется за отчетный год и раскрывает все стороны хозяйственной деятельности организации.

1. **По своему предмету** отчетность подразделяется на ***общую и специальную.***

**Общая** отчетность характеризует хозяйственную деятельность предприятия в целом.

**Специальная** отчетность отражает только определенные стороны предпринимательской деятельности (материально-техническое снабжение; состояние расчетов с дебиторами, кредиторами, подотчетными лицами и т.д.)

1. **В зависимости от назначения** отчетность может быть ***внешняя* и *внутренняя****.*

**Внешняя** отчетность служит средством информирования внешних пользователей – заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности, имущественном положении организации. Внешняя бухгалтерская отчетность, в соответствии с международной практикой обязательно подлежит опубликованию, поэтому ее еще называют публичной.

**Внутренняя** бухгалтерская отчетностьсоставляется для самого хозяйственного субъекта с целью оперативного и общего управления организацией, и вызвана потребностями хозяйства.

1. **В зависимости от степени обобщения данных** отчетность подразделяется на ***первичную, сводную, консолидированную***.

**Первичная** отчетность составляется на основании данных текущего бухгалтерского учета одной организации.

**Сводную** отчетность формируют методом свода (суммирования) организации, имеющие филиалы и подразделения, выделенные на отдельные балансы.

**Консолидированная** отчетность представляет собой отчетность группы взаимосвязанных организаций, находящихся в определенных финансово-хозяйственных взаимоотношениях.

1. **В зависимости от содержания** отчетность делится на оперативную, бухгалтерскую (финансовую), статистическую и налоговую.

**Оперативная** отчетность характеризует отдельные фрагменты деятельности организации и служит для текущего контроля за хозяйственной деятельностью предприятия (отчет кассира о движении наличных денег в кассе, отчет о выполнении отгрузки и плана реализации продукции и т.д.). Ее содержание и назначение определяет сама организация. Для отражения информации в оперативной отчетности используются различные измерители: натуральные, трудовые, стоимостные.

**Бухгалтерская** отчетность формируется на основании данных синтетического и аналитического учета и подтверждается результатами инвентаризации. Поэтому данные представленные в бухгалтерской отчетности являются более достоверными в отличие от других видов. Эта отчетность рассматривает финансово-хозяйственную деятельность организации в целом.

**Статистическая отчетность** составляется по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета на основе единой методики и форм, установленных Госкомстатом РФ.

Она предназначена для обобщения и анализа данных в рамках различных сегментов (отраслей, регионов) или экономики в целом. В ней отражены отдельные стороны деятельности организации.

Налоговая отчетность представляется в органы налоговой службы и характеризует состояние обязательств организации, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей.

Существуют определенные отличия бухгалтерской отчетности от статистической. Бухгалтерская отчетность характеризует имущество и финансовое положение конкретной организации, и результаты ее хозяйственной деятельности. Каждая организация в данном случае рассматривается как юридически самостоятельный субъект.

В статистической отчетности организация раскрывается не только как отдельный субъект хозяйствования, но и как часть народного хозяйства в целом.

Бухгалтерская отчетность выражается только в стоимостном измерении, в то время как в статистической отчетности используются кроме стоимостных измерителей, еще натуральные и трудовые измерители.

**1.4. Правила составления бухгалтерской отчетности**

Составление отчетности является завершающим этапом учетного процесса на предприятии.

В отчетности нарастающим итогом с начала года отражают имущественное и финансовое положение организации, результаты её деятельности за соответствующий период (квартал, год).

Поэтому при составлении бухгалтерской отчетности должны быть выполнены, прежде всего, следующие правила:

1. Соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики, исходя из порядка, установленного законодательством. Изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть оговорено в годовой бухгалтерской отчетности (пояснительная записка).
2. Все хозяйственные операции, проведенные в отчетном периоде, а также результаты инвентаризации должны быть отражены полностью.
3. Данные аналитического учета должны быть тождественны данным синтетического учета на 1-е число каждого месяца.
4. Показатели бухгалтерских отчетов и балансов должны соответствовать данным синтетического и аналитического учета.
5. Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. Если баланс на 1 января не соответствует заключительному балансу, причины этого несоответствия следует объяснить в пояснительной записке.
6. Если в отчетности текущего или прошлого года были обнаружены искажения, то производятся изменения в отчетности текущего года.

Таким образом, при составлении годового бухгалтерского отчета должен быть обеспечен полный охват учетом всех записей за истекший год.

**1.5. Требования, предъявляемые к отчетности**

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности, содержатся в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Данные нормативные документы, если говорить кратко, содержат следующие требования:

* достоверности и полноты (качественное требование);
* целостности (процедурное требование);
* последовательности (процедурное требование);
* сопоставимости (процедурное требование);
* существенности (качественное требование);
* отчетного периода (процедурное требование);
* оформления бухгалтерской отчетности (процедурное требование).

Требование ***достоверности и полноты*** означает, что бухгалтерская отчетность должна давать полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Соблюдение этого требования позволяет организации самостоятельно включать дополнительные показатели и пояснения, в том числе всевозможные расшифровки отдельных статей Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках.

Требование ***целостности*** говорит о необходимости включения в бухгалтерскую отчетность всех хозяйственных операций произведенных организацией, а также ее филиалами, подразделениями, в т.ч. выделенными на отдельные балансы.

Требование ***последовательности*** означает, что содержание и формы бухгалтерской отчетности применяются последовательно от одного отчетного периода к другому (необходимость постоянства в содержании и формах отчетности). Организация составляет бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года. При этом месячная и квартальная отчетность является промежуточной.

С требованием последовательности неразрывно связано требование ***сопоставимости***.Оно означает, что в бухгалтерской отчетности данные приводятся как минимум за два года – за отчетный год и за год, предшествующий отчетному. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными отчетного периода, то первые подлежат корректировке, которая должна быть раскрыта в пояснительной записке с указанием причин.

Данные в бухгалтерской отчетности могут приводиться и за более продолжительный период (три, четыре, пять лет), что говорит о необходимости включения соответствующих граф и строк в формы бухгалтерской отчетности. Все приводимые в отчетности данные, должны быть сопоставимы между собой. Корректировка данных предыдущих периодов должна производиться по учетной политике отчетного года.

Требование ***существенности*** означает, что каждый существенный показатель, способный повлиять на экономическое решение пользователей бухгалтерской отчетности, должен представляться в ней отдельно. Несущественные суммы могут объединяться и не представляться отдельно. К примеру, в бухгалтерском балансе активы и обязательства, которые слишком незначительны, чтобы отражать их отдельной строкой, показывают в составе прочих активов и обязательств.

Следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенны, чтобы представляться обособленно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Доходы организации» существенной признается сумма, удельный вес которой в общем итоге соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%. При этом организация может принять решение о применении другого критерия существенности.

Требование ***отчетного периода*** говорит о том, что бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря, а для организации вновь созданной после 1 октября - с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

С 1 июля 2002 года государственная регистрация юридических лиц осуществляется налоговыми органами в соответствии с ФЗ от 08.08.2001г. №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц» и постановлением Правительства РФ от 17.05.2002г. №319 «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц».

Для составления бухгалтерской отчетности ***отчетной датой*** считается последний календарный день отчетного периода.

Требование ***оформления*** говорит о том, что отчетность должна быть составлена на русском языке, в валюте РФ (в рублях), за основу принимаются образцы форм, рекомендованные МФ РФ.

Требования утвержденных стандартов по бухгалтерскому учету к раскрытию информации по отдельным объектам учета (отдельные виды активов, пассивов, доходов, расходов) в бухгалтерской отчетности, условия хозяйствования (объем продаж, совокупная стоимость активов, регионы, виды деятельности и т.п.) коммерческих организаций вызывают необходимость уйти от унифицированного подбора показателей, формирующих бухгалтерскую отчетность. В связи с этим МФ РФ может только рекомендовать организациям при разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемых в установленные адреса, учитывать рекомендованные образцы.

Отчетные показатели в формах приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков; если организация имеет существенные обороты продаж, обязательств и т.д. ей разрешается приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков.

Отчетность подписывает руководитель организации и главный бухгалтер, либо специалист, ведущий бухгалтерский учет.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Если в отчетности присутствуют отрицательные показатели и показатели, которые должны вычитаться при подсчете итоговых данных, то эти показатели следует указывать в круглых скобках, что соответствует международным стандартам финансовой отчетности. Например, в балансе в круглых скобках необходимо указать данные о непокрытом убытке. В форме № 2 аналогично указываются данные о себестоимости проданной продукции, а также коммерческих и управленческих расходах, процентов к уплате и прочих расходах и т.д.

**1.6. Качественные характеристики отчетных форм**

Все финансовые данные, отражаемые в формах отчетности, должны отвечать определенным качественным характеристикам. Такими характеристиками являются следующие:

* понятность;
* уместность (релевантность);
* надежность (достоверность);
* сопоставимость.

***Понятность* (**understability) предполагает доступность информации, содержащейся в финансовых отчетах широкому кругу пользователей. Это не означает исключение из отчетности сложной финансовой информации, если она необходима.

***Уместност****ь*(relevance) означает наличие в отчетности информации, влияющей на решения пользователей. Информация считается уместной, если она представлена вовремя, то есть так, чтобы оказаться востребованной при принятии решения. Следовательно, уместность подразумевает своевременность информации. В российских нормативных актах понятие уместности не приведено. Однако указано, что в отчетность также можно включать дополнительные сведения (показатели), если они необходимы для формирования более полной информации о финансовых результатах деятельности организации и изменениях в ее финансовом положении.

На уместность информации большое влияние оказывает ее существенность.

*Существенность* вводит ограничения на информацию, отражаемую в бухгалтерской отчетности. Необходимо представлять информацию таким образом, чтобы она имела значение для пользователей. Существенность связывают также со значительностью изменений оценок, с исправлением ошибок в отчетах прошлых периодов или с различными способами отражения количественных данных. Эти изменения и описания рассматриваются как существенные, если они достаточно велики или достаточно важны, чтобы влиять на решения пользователей финансовой информации.

В отечественном учете в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» (п. 18.1) и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 21.1) уровень существенности принят в размере 5 и более процентов.

***Надежность*** (reliability) подразумевает правдивость информации, представленной в отчетности, возможность ее проверки, *нейтральность,* *осмотрительность, полноту и точность* представления данных, а также преобладание сущности над формой в отражении информации.

Информация, представленная в отчетности должна правдиво отражать факты и события отчетного периода, не обнадеживая пользователей оптимистическим развитием событий.

*Нейтральность* (neutrality) предполагает независимость представления финансовой информации от интересов каких-либо лиц. Данные финансовой отчетности должны реально отражать хозяйственную деятельность предприятия.

*Осмотрительность* (prudence) подразумевает определенную степень осторожности при формировании суждения о фактах и событиях компании в условиях неопределенности. Деятельность организации всегда протекает в условиях неопределенности, исходы различных событий не известны заранее, поэтому отрицательный результат исключить нельзя, а значит, его нельзя и игнорировать в информационном образе действительности. При наличии возможности использования двух альтернативных вариантов учета одних и тех же показателей необходимо применять тот метод, который представляет положение предприятия в менее благоприятном свете.

Для соответствия критерию надежности информация в отчетности должна быть полной. *Полнота* в свою очередь требует точности содержания и уверенности в его истинности (определенности).

*Точность* означает отсутствие существенных ошибок, пропусков.

Для правдивого и надежного представления финансовых данных в отчетности необходимо выполнение такого основополагающего допущения как *преобладание сущности над формой*. Факты хозяйственной деятельности должны учитываться исходя из экономического содержания и условий хозяйствования, а, не только исходя из их правовой формы.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», достоверной считается отчетность, сформированная по правилам, установленным системой нормативного регулирования бухгалтерского учета.

***Сопоставимость*** означает, что пользователи финансовой отчетности имеют возможность сравнивать показатели за различные периоды времени как по одному предприятию, так и по нескольким, чтобы оценить их финансовое положение и результативность работы. Сопоставимость предполагает одинаковые методы построения информации, которые необходимо применять на протяжении длительного периода времени. Пользователи должны быть проинформированы об изменениях в учетной политике и влиянии этих изменений на финансовые отчеты.

Согласно российским правилам, показатели в отчетности должны быть представлены как минимум за два года, за отчетный год и за год предшествующий отчетному. Если данные за предшествующий год несопоставимы с данными отчетного года, то они подлежат корректировке. Причем причины такой корректировки должны быть раскрыты в примечаниях к отчетности.

**1.7. Исправления в бухгалтерской отчетности**

***Ошибка*** – это неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (п.2 ПБУ 22/2010).

***Причины ошибок:***

* неправильное применение законодательства или учетной политики организации;
* неточности в вычислениях;
* неверная классификация или оценка фактов деятельности;
* неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
* недобросовестные действия должностных лиц организации.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности, выявленные в результате получения новой информации, недоступной на момент отражения (неотражения) таких фактов.

Исправления в бухгалтерский учет вносятся с обязательным документированием (составлением бухгалтерской справки).

В зависимости от даты обнаружения ошибки существуют разные способы ее исправления в соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности» (приказ МФ РФ от 28.06.2010 №63н).

Ошибки исправляются в том отчетном периоде, когда они обнаружены.

***Пример.*** *В июле отчетного года не списана на затраты задолженность подотчетных лиц.*

1. Ошибка отчетного года обнаружена до его окончания или до подписания годовой отчетности:

А) ошибка обнаружена в октябре отчетного года. В октябре на основании справки с приложенными документами делается запись – Д 20 К 71.

Б) ошибка обнаружена в декабре отчетного года. В декабре на основании справки с приложенными документами делается запись – Д 20 К 71.

В) ошибка обнаружена в январе следующего года. Несмотря на то, что отчетный год закончился отчетность еще не сдана. Исправительную запись делают заключительными оборотами декабря отчетного года (31 декабря) –

Д 20 К 71.

2. Ошибка предшествующего года обнаружена после подписания отчетности, но до ее представления. В этом случае необходимо оценить ее существенность.

А) Несущественные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после подписания отчетности, исправляются в текущем году путем исправительных записей на счетах бухгалтерского учета.

Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления ошибок относят в состав прочих доходов или расходов. По данным нашего примера – Д 91 К 71.

Б).Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после подписания отчетности, но до даты представления данной отчетности её собственникам (акционерам, участникам), исправляется записями декабря предшествующего года (пп.6 и 7 ПБУ 22/2010) – Д 20 К 71.

3. Ошибка предшествующего года обнаружена после представления отчетности пользователям (собственникам или налоговикам), но до ее утверждения собственниками. В данном случае необходимо составить пересмотренную бухгалтерскую отчетность. В пересмотренной отчетности отмечают, что она таковой является, и указывают причины, по которым ее пришлось пересматривать. Корректировки датируют декабрем прошлого года - Д 20 К 71.

4. Ошибка предшествующего года обнаружена после утверждения отчетности. В данном случае корректирующие проводки нужно сделать в текущем периоде и отнести на счет 84 – Д 84 К 71.

Следует отметить, что если искажение любой статьи (строки) бухгалтерской отчетности превысит 10%, то должностные лица организации могут быть привлечены к административной ответственности по статье 15.11 КоАП РФ.

**1.8. Пользователи бухгалтерской отчетности,**

**порядок и сроки ее представления**

***Пользователи бухгалтерской отчетности*** *–* это юридические или физические лица, заинтересованные в информации об организации (ПБУ 4/99).

Предприятия всех организационно-правовых форм в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ представляют бухгалтерскую отчетность следующим пользователям:

1. Собственникам предприятия (участникам, учредителям, акционерам) в соответствии с учредительными документами.
2. Органу государственной налоговой службы по месту регистрации предприятия.
3. Территориальным органам государственной статистики по месту регистрации предприятия (только годовую отчетность согласно приказу Росстата от 12.08.08 №185).
4. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.
5. Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям в соответствии с законодательством.

Все пользователи отчетности делятся на внешних и внутренних. **К внутренним** пользователям относят в основном собственников предприятия, администрацию и работников предприятия.

Необходимо отметить, что в новых условиях хозяйствования значительно расширилось число пользователей отчетной информации. Кроме вышеперечисленных внешних пользователей бухгалтерской отчетности, к их числу еще относятся инвесторы, кредиторы предприятия, поставщики, клиенты, общественность и т.д. Такое положение изменяет роль бухгалтерской отчетности, которая превращается в уникальный источник достоверной и надежной финансовой информации о показателях хозяйственной деятельности организации.

ФЗ «О бухгалтерском учете» предусматривает два формата представления отчетности:

* бумажный;
* электронный.

В первом случае бухгалтеру или представителю организации необходимо передать отчетность налоговому инспектору непосредственно в руки или отправить по почте. Представитель организации может быть законный или уполномоченный. Законный представитель может быть указан учредительных документах, а уполномоченный должен иметь доверенность на представление интересов организации в налоговых органах.

Если отчетность отравляют по почте, необходимо сделать опись вложения.

Для сдачи отчетности в электронном виде нужно получить согласие пользователей, которым она представляется. Отчетность можно предоставить по электронной почте или на дискетах. При этом отчетность должна быть представлена в особом формате согласно приказу МНС РФ от 25.03.2002 № БГ-3-13/149. Юридическую силу подписи отчетности в электронном виде подтверждает электронная цифровая подпись (ЭЦП). Порядок ее применения установлен Федеральным законом от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи».

Предприятия обязаны представлять **годовую бухгалтерскую отчетность** в течение **90 дней** по окончании года, а **квартальную – в течение 30 дней** по окончании квартала. Конкретная дата предоставления отчетности устанавливается учредителями в пределах сроков, установленных законодательством. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании года.

**Датой представления бухгалтерской отчетности считается день фактической передачи ее по принадлежности** или дата ее почтового отправления. Если дата представления отчетности совпадает с выходным днем (нерабочим), то срок представления отчетности переносится на следующий за ним рабочий день. Подтвердить дату представления отчетности в электронном виде можно на основании квитанции, которую высылает по электронной почте налоговый инспектор после получения отчетности. При сдаче отчетности на дискете отметка делается налоговым инспектором на бумажном варианте. Хранить такую отчетность нужно не менее 5 лет.

**1.9. Состав и содержание бухгалтерской отчетности**

В соответствие с приказом МФ РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.2010г. № 66н, *в состав* *годовой бухгалтерской отчетности организаций в России* *включаются следующие формы:*

1. Бухгалтерский баланс (форма 0710001).
2. Отчет о прибылях и убытках (форма 0710002).
3. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:

* Отчет об изменениях капитала (форма 0710003);
* Отчет о движении денежных средств (форма 0710004);
* Отчет о целевом использовании полученных средств (форма 0710006) - составляют только общественные (некоммерческие) организации, не осуществляющие предпринимательской деятельности.

1. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Их разрешено оформлять как в табличном, так и в текстовом виде.
2. Итоговая часть аудиторского заключения, подтверждающая достоверность бухгалтерской отчетности организации, когда в соответствии с законодательством РФ она подлежит обязательному аудиту (в приказе 66н это отсутствует) .

В соответствии с ФЗ РФ от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательной ежегодной аудиторской проверке подвергаются следующие организации:

* открытые акционерные общества;
* товарные и фондовые биржи;
* страховые организации и общества взаимного страхования;
* инвестиционные фонды;
* кредитные организации;
* государственные внебюджетные фонды;
* фонды, созданные за счет добровольных отчислений физических и юридических лиц;
* организации и индивидуальные предприниматели, у которых объем выручки за год превышает 500 000 МРОТ;
* организации и индивидуальные предприниматели, у которых сумма активов баланса на конец отчетного года превышает 200 000 МРОТ;
* государственные и муниципальные предприятия, если объем их выручки за год превышает 500 000 МРОТ или сумма активов баланса на конец года более 200 000 МРОТ.

Если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Коды строк, указываемые в годовой бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и др. органы исполнительной власти представлены в Приложении № 4 к приказу МФ РФ от 02.07.2010г. № 66н.

Организация, представляющая отчетность самостоятельно определяет детализацию показателей по статьям отчетных форм в зависимости от их существенности.

Субъекты малого предпринимательства, могут применять упрощенный порядок формирования бухгалтерской отчетности:

- в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках можно включать показатели только по группам статей без детализации);

- в приложениях к балансу и отчету о прибылях и убытках можно приводить только наиболее важную информацию, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации.

**В состав промежуточной (месячной и квартальной) отчетности входят***:*

* Бухгалтерский баланс;
* Отчет о прибылях и убытках.

Если организация примет решение представлять промежуточную отчетность в более объемном виде для заинтересованных пользователей, ей предоставляется право формировать ее на уровне состава годовой бухгалтерской отчетности.

**ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

**2.1. Значение и функции бухгалтерского баланса**

**в рыночной экономике**

Для того чтобы руководить финансово-хозяйственной деятельностью каждое предприятие должно иметь обобщенные данные о своем имуществе. Такое обобщение достигается путем составления бухгалтерского баланса.

***Бухгалтерский баланс*** – это способ обобщенного отражения и группировки средств предприятия по их видам и источникам образования на определенную дату в денежном выражении.

Баланс (фр. balance – букв. весы) означает равновесие, уравновешивание.

В бухгалтерском учете слово баланс имеет двоякое значение:

* равенство итогов, когда равны итоги записей по дебету и кредиту счетов, итоги записей по аналитическим счетам и соответствующим им, синтетическим счетам, итоги актива и пассива и т.д.;
* это наиболее важная форма бухгалтерской отчетности, показывающая состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату.

В экономике каждого государства бухгалтерский баланс выполняет множество различных ***функций,*** основными из них являются следующие:

1. Баланс служит основным источником информации о финансовом положении организации для обширного круга пользователей.
2. Бухгалтерский баланс отражает конечный финансовый результат деятельности организации (прибыль или убыток).
3. Баланс позволяет определить состав и структуру имущества предприятия, мобильность и оборачиваемость оборотных средств, состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженности.
4. По бухгалтерскому балансу можно определить сумеет ли предприятие в ближайшее время оправдать взятые на себя обязательства перед учредителями, собственниками, кредиторами, покупателями, налоговыми органами и другими пользователями.
5. На основе данных баланса строится оперативное финансовое планирование в любой организации и осуществляется контроль за движением денежных потоков.
6. Показатели баланса используются налоговыми органами, кредитными учреждениями, органами государственного управления и т.д.

Таким образом, бухгалтерский баланс является одним из основных источников информации для широкого круга пользователей о финансовом положении организации за отчетный период.

Данные баланса используются кредитными учреждениями, налоговыми органами, органами статистики, органами государственного управления (Госкомимущества РФ) и т.д.

**2.2. Структура бухгалтерского баланса**

***Бухгалтерский баланс******характеризует в денежной оценке финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату***(ПБУ 4/99 п.18).

Бухгалтерский баланс составляется на последний день отчетного периода. Баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей. Левая часть баланса отражает состав средств по видам (основные средства, производственные запасы, готовая продукция и т.д.) и называется ***актив.*** В правой части отражаются источники образования этих средств (уставный капитал, ссуды банка, кредиторская задолженность и т.д.), т.е. величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность предприятия, и она называется ***пассив.***

Источниками формирования средств предприятия являются обязательства и капитал. ***Обязательства –*** это средства полученные организацией от кредиторов.

***Капитал организации*** *–* это средства, полученные от инвесторов, и нераспределенная прибыль как результат эффективной деятельности предприятия. Средства организации равны сумме его обязательстви капитала.

Каждый элемент актива и пассива называется *статьей баланса*.

*Балансовая статья* – это показатель, характеризующий определенный вид хозяйственных средств (активная статья) или их источников (пассивная статья).

Балансовые статьи сводятся в группы, а группы в разделы. Статьи баланса сгруппированы по разделам по экономическому содержанию (2 раздела в активе баланса и 3 раздела в пассиве).

Актив бухгалтерского баланса включает следующие разделы:

***Раздел 1. Внеоборотные активы***. Этот раздел состоит из нематериальных активов, результатов исследований и разработок, основных средств, доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений и т.д. Объединение этого имущества в одном разделе обусловлено принадлежностью к наиболее мобильным (внеоборотным) активам.

***Раздел 2. Оборотные активы***.В этом разделе содержатся сведения о запасах, НДС по приобретенным ценностям, о дебиторской задолженности организации и краткосрочных финансовых вложениях, о наличии денежных средств.

Пассив бухгалтерского баланса состоит из следующих разделов:

***Раздел 3. Капитал и резервы***. Здесь отражается собственный капитал предприятия – уставный, добавочный, резервный, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Также здесь приведены сведения о собственных акциях, выкупленных у акционеров, о переоценке внеоборотных активов.

***Раздел 4. Долгосрочные обязательства***.Этот раздел предназначен для отражения задолженности по долгосрочным кредитам банков и займам, отражения резервов под условные обязательства.

***Раздел 5. Краткосрочные обязательства***.Здесь содержится информация о состоянии расчетов по краткосрочным кредитам и займам, а также данные о кредиторской задолженности. Сюда же отнесены доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов.

Особенностью бухгалтерского баланса является равенство итогов актива и пассива. Оно обеспечивается тем, что в активе и пассиве отражается одна и та же сумма (все средства предприятия), но в разных группировках. Поэтому общая сумма имущества по составу и размещению всегда равняется общей сумме источников этого имущества. Итог статей актива и пассива называется *валютой бухгалтерского баланса.* Это балансовое уравнение можно выразить следующим образом:

Средства = Обязательства + Капитал

Средства организации представлены в активе бухгалтерского баланса, а обязательства и капитал в пассиве, следовательно, общая схема балансового уравнения равна:

А = К + О = П, где

А - актив бухгалтерского баланса;

П - пассив бухгалтерского баланса;

К- капитал организации;

О – обязательства организации.

Капитал характеризует стоимость вложений, сделанных в организацию ее собственниками. Иногда этот капитал называют остаточным, т.к. он отражает средства, которые останутся, если собственник выплатит все пассивы. В этом случае балансовое уравнение принимает следующий вид:

Капитал = Средства – Обязательства.

Источником информации для составления баланса служат бухгалтерские счета (главная книга).

**2.3. Классификация бухгалтерских балансов**

Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от функциональной роли и цели их составления. Для более четкого представления о видах балансов рассмотрим их классификацию.

***Признаки классификации бухгалтерских балансов*:**

1. Время составления.
2. Источник составления.
3. Объем информации.
4. Характер деятельности.
5. Форма собственности.
6. Объект отражения.
7. Способ очистки (полнота оценки).
8. Сроки представления.
9. Форма регистров в системе бухгалтерского учета.

***В зависимости от функциональной роли*** бухгалтерские балансы могут быть:

* *вступительные* (составляются на момент возникновения предприятия);
* *текущие* (составляются периодически);
* *ликвидационные* (формируются при ликвидации предприятия);
* *разделительные* (составляются при разделении крупных предприятий на несколько мелких);
* *объединительные или соединительные* (формируются при слиянии нескольких предприятий в одно);
* *санируемые* (составляются в том случае, когда организация находится на грани банкротства). В этом случае перед компанией стоит задача объявить о своем банкротстве и ликвидироваться, либо принять комплекс мер по предотвращению банкротства, например, договориться со своими кредиторами об отсрочке платежей. Санируемый баланс формируется с привлечением аудиторских фирм, для того чтобы показать реальное положение дел в организации.

***По источникам составления*** балансы подразделяются на:

* *инвентарные* (составляются на основании описи средств – инвентаря). Необходимы при изменении хозяйственной формы предприятия – превращении его из государственного в акционерное;
* *книжный баланс* – составляется только на основании данных текущего бухгалтерского учета (книжных данных), без инвентаризации;
* *генеральный баланс* – формируется на основании учетных записей и данных инвентаризации. Этим повышается реальность баланса.

***По объему информации*** балансы подразделяются на:

* *единичные* (отражается деятельность только одного предприятия). Составляются на основании данных текущего учета;
* *сводные* (получаются путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов и подсчета общих итогов актива и пассива);
* *консолидированные* (составляются головной организацией имеющей дочерние и зависимые общества).

***По объекту отражения*** балансы делятся на:

* *самостоятельные* (составляют предприятия являющиеся юридическими лицами);
* *отдельные балансы* (составляют структурные подразделения – подразделения, филиалы, цехи, ЖКХ не выделенные на отдельные балансы).

***По способу очистки*** балансы подразделяются на:

* *баланс – брутто* – это баланс, включающий в себя регулирующие статьи. Регулирующие статьи – это статьи, уточняющие величину оценки средств предприятия и их источников (износ основных средств, нематериальных активов, резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений, резервы по сомнительным долгам и т.д.). Суммы по этим статьям при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) вычитаются из суммы другой статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «основные средства» вычитается сумма регулирующей статьи «амортизация основных средств»;
* *баланс – нетто* – это баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой». В баланс – нетто в итоги по активу и пассиву не включается сальдо по счетам амортизации основных средств, нематериальных активов и прочего амортизируемого имущества.

***По срокам представления*** различают балансы месячные, квартальные, полугодовые, за 9 месяцев и годовые.

***По форме регистров в системе бухгалтерского учета***балансы делятся на:

* *проверочные (простые).* Проверочный баланс представляет собой типовую форму баланса, которая утверждена МФ РФ;
* *оборотные (оборотно-сальдовые).* В оборотном балансе указываются сведения о движении (обороте) средств по счетам. Оборотный баланс похож на оборотно-сальдовую ведомость и предназначен для текущего контроля, за проведенными хозяйственными операциями.

Оборотный баланс

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив/  пассив  (счета) | Код строки | Сальдо на начало  отчетного периода | | Движение (оборот)  по счетам | | Сальдо на конец  отчетного периода | |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 01 |  |  |  |  |  |  |  |
| 10 |  |  |  |  |  |  |  |
| 60 |  |  |  |  |  |  |  |
| … |  |  |  |  |  |  |  |
| Итого (баланс) |  |  |  |  |  |  |  |

* *шахматные.* Шахматный баланс имеет вид оборотно-шахматной ведомости и более детализирован нежели оборотный баланс, так как все однородные хозяйственные операции отражены по дебету и по кредиту счетов; каждая сумма одновременно записывается по дебету одного и по кредиту другого счета.

Шахматный баланс

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № синт. счета | Сальдо на начало отчетного периода | | Обороты за период | | | | | Итого оборот по дебету | Сальдо на конец отчетного периода | |
| дебет | кредит | 01 | 02 | 10 | 70 | … | дебет | кредит |
| 01 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 02 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 10 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 70 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| … |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | Итого оборот по кредиту | | | | |  |  |  |

**2.4. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу**

К бухгалтерскому балансу предъявляются следующие требования:

* правдивость;
* реальность;
* единство;
* преемственность;
* ясность.

***Правдивость (верность) баланса*.** Правдивым является баланс, составленный на основании записей, сделанных по всем документам за отчетный период. Каждая запись на счетах бухгалтерского учета должна быть подтверждена соответствующими документами.

Если не все факты хозяйственной деятельности оформлены документами, то баланс не отражает действительных итогов работы организации, а это приводит к искажению себестоимости продукции и балансовой прибыли.

Непременное условие правдивости баланса перед его составлением – это сверка записей по счетам синтетического и аналитического учета. Для этого необходимо по всем аналитическим счетам подсчитать обороты и сальдо на конец отчетного периода, составить оборотные ведомости и сверить итоги последних с записями по соответствующему синтетическому счету.

Только выявленные при этом тождества служат гарантией правильности записей на синтетических и аналитических счетах.

**Пример.** На предприятии имеется 100 разновидностей материалов. По каждому виду материалов ведется аналитический учет, на котором фиксируется начальный остаток, приход, расход, как в натуральном, так и в стоимостном выражении. По окончании месяца по каждому аналитическому счету определяют остаток того или иного материала на конец месяца. После этого составляют оборотную ведомость по всем видам материалов и подсчитывают в ней суммовые итоги (сальдо на начало периода и конец периода, обороты за отчетный период) и сверяют их с сальдо и оборотами по синтетическому счету 10 «Материалы». Тождество этих показателей свидетельствует о том, все хозяйственные операции по приходу и расходу материалов правильно отражены как в синтетическом, так и в аналитическом учете. Несовпадение этих показателей говорит о наличии ошибок в записях. Все неправильные записи должны быть обнаружены и исправлены.

Некоторые предприятия, чтобы ускорить сдачу отчета составляют баланс только по данным синтетического учета, без сверки с данными аналитического учета. Такой баланс не является правдивым и не отвечает требованиям Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Баланс оказывается тем правдивее, чем точнее сделаны расчеты. Сюда относятся расчеты по распределению отклонений фактической себестоимости ТМЦ от их стоимости по учетным ценам, списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов и т.д. Результаты этих расчетов оказывают влияние на величину остатков товарно-материальных ценностей, незавершенного производства, величину себестоимости продукции, прибыли и других показателей баланса.

На правдивость баланса большое влияние оказывает правильность образования различных резервов. Резервы на оплату отпусков, на ремонт основных средств, включаются в себестоимость продукции, а это влияет на финансовые результаты работы предприятия. Поэтому при проверке правдивости баланса необходимо исследовать правильность создания резервов. В противном случае в балансе оказываются неправильными сумма прибыли, а также остатки резервов.

Бухгалтерский баланс, составленный только на основании записей по счетам бухгалтерского учета, не гарантирует достоверность наличия на предприятии ценностей, отраженных в активе – это книжный баланс. Между данными учета и фактическими остатками средств часто возникают расхождения. Это может быть естественная убыль при хранении, порча, брак, плохое состояние весового хозяйства, хищения и т.д. Поэтому, чтобы убедиться в том, что числящиеся на счетах бухгалтерского учета материальные ценности соответствуют действительности, необходима инвентаризация, после которой в учетные остатки по счетам вносятся соответствующие корректировки (излишки приходуют, недостачи списывают на соответствующие счета). Все это повышает правдивость баланса.

***Реальность баланса.*** Под реальностью баланса понимается соответствие оценок его статей объективной действительности. Правдивость и реальность баланса понятия не однозначные. Баланс может быть правдивым, но не реальным.

**Пример 1.** На балансе значится долг за физическим лицом по выявленной недостаче. Сумма долга вытекает из соответствующих документов (инвентаризационная опись, сличительная ведомость и т.д.). В этом отношении баланс правдив, но если данное лицо неплатежеспособно, то в этой части баланс не реален, т.к. долг не может быть погашен.

**Пример 2.** На балансе числится станок, стоимость которого подтверждена соответствующими документами и составляет 80 тыс. руб. За время эксплуатации по нему начислен износ 30 тыс. руб. Следовательно, остаточная стоимость станка составляет 50 тыс. руб. Однако известно, что промышленность освоила выпуск новых, более совершенных станков, в результате чего выгоднее списать данный станок с баланса и купить новый. Таким образом, баланс верен, показывая остаточную стоимость станка в активе в сумме 50 тыс. руб., но не реален, т.к. балансовая стоимость станка не соответствует действительности.

***Единство баланса*.** Единство баланса заключается в построении его на единых принципах учета и оценки. Это означает применение во всех структурных подразделениях предприятия единой номенклатуры счетов бухгалтерского учета, одинаковое содержание счетов, их корреспонденции (взаимосвязи между счетами) и т.д. В противном случае, составляя сводный баланс на основании единичных балансов, будут складываться вместе разнородные величины.

***Преемственность баланса.*** Преемственность баланса на предприятии выражается в том, что каждый последующий баланс должен вытекать из предыдущего. Например, заключительный баланс прошлого года должен быть начальным балансом отчетного года.

***Ясность баланса*.** Ясность баланса – это доступность его для понимания лиц, его составляющих и читающих.

**2.5. Принципы построения бухгалтерского баланса**

Бухгалтерский баланс является не только одной из основных форм финансовой отчетности, но и содержит в себе важные методологические предпосылки, определяющие методологию ведения бухгалтерского учета.

В активе баланса расположены средства предприятия, которые совершают непрерывный кругооборот, включающий в себя следующие процессы:

* процесс снабжения;
* процесс производства;
* процесс продажи.

Эти процессы постоянно сменяют друг друга, и чем быстрее они оборачиваются, тем рациональнее используются.

Так как разные средства предприятия принимают различное участие в кругообороте средств, то они делятся на оборотные и внеоборотные активы.

К оборотным активам относят сырье, материалы, полуфабрикаты, т.е. те активы, которые затем превращаются в готовую продукцию, а готовая продукция после ее продажи превращается в денежные средства.

Внеоборотные активы включают в себя имущество, которое эксплуатируется длительное время, изнашивается постепенно и включается в кругооборот частями по мере износа. Их оборот принимает замедленный характер и осуществляется длительное время.

В соответствие с отечественной учетной практикой и действующим законодательством, статьи в активе баланса построены по определенной системе, в основу которой положена степень подвижности (ликвидности) имущества. Т.е. в ***нашем российском балансе все средства в активе баланса расположены в порядке возрастающей ликвидности***, а именно, в первом разделе актива баланса отражаются внеоборотные активы, во втором разделе – оборотные активы.

В пассиве баланса учитываются источники средств или обязательства предприятия. Существуют обязательства перед собственниками предприятия (*собственные средства предприятия*) и перед третьими лицами (банками, кредиторами и т.д.) – *заемные средства*. Это деление имеет принципиальное значение при определении срочности их погашения.

Обязательства перед собственниками составляют постоянную часть баланса и не подлежат погашению в период деятельности организации, в то время как обязательства перед третьими лицами, т.е. заемные средства необходимо периодически погашать. В свою очередь заемные средства также в зависимости от срока погашения делятся на долгосрочные и краткосрочные обязательства. Все вышеуказанное и определяет структуру построения пассива баланса, ***т.е. в отечественной практике статьи в пассиве баланса расположены по степени возрастающей срочности возврата обязательств.***

**2.6. Методы оценки отдельных статей баланса**

Основные правила оценки статей бухгалтерской отчетности представлены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ). Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

**Правила оценки статей бухгалтерской отчетности:**

1. ***Незавершенные капитальные вложения*** отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).
2. ***Финансовые вложения*** принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора, которые составляют их первоначальную стоимость.

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость отражаются в бухгалтерской отчетности на конец года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости (пп. 20, 21 ПБУ 19/02).

По долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Организация может создавать резерв под обесценение финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется. Такие финансовые вложения показываются в отчетности за минусом созданного резерва.

1. ***Амортизируемое имущество*** *(основные средства, нематериальные активы, доходные вложения* *в материальные ценности*) отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации.
2. ***Материально-производственные запасы*** *(сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара для упаковки и транспортировки* *продукции, готовая продукция)* и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление. Готовая продукция может отражаться в балансе также по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям затрат.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели или потеряли свое первоначальное качество, либо по ним снизилась текущая рыночная стоимость, могут приводиться в балансе на конец отчетного года за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

1. ***Товары***в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения. При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, накидки) отражается в бухгалтерской отчетности отдельной статьей.
2. ***Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги*** отражаются в балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты по сбыту продукции, работ, услуг, возмещаемые договорной (контрактной) ценой.
3. ***Незавершенное производство*** в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе:

* по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
* по прямым статьям затрат;
* по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции НЗП отражается в балансе по фактически произведенным затратам.

1. ***Расходы будущих периодов*** отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и т.д.) в течение периода, к которому они относятся.
2. ***Уставный капитал*** отражается в балансе в сумме, зарегистрированной в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Уставный (складочный) капитал и фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

1. ***Добавочный капитал*** представляет собой сумму дооценки материальных объектов имущества со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, а также суммы, полученные сверх номинальных стоимости акций.
2. ***Резервный фонд*** создается для покрытия убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций отражается в балансе отдельно.
3. ***Резервы сомнительных долгов*** могут создаваться организацией по расчетам с другими организациями за товары, работы, услуги с отнесением сумм резерва на финансовые результаты работы предприятия.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. При создании резервов дебиторская задолженность показывается в балансе за минусом суммы образованного резерва.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-то части не будет использован, неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса к финансовым результатам.

1. Если организация создает ***резервы предстоящих расходов и платежей*** (на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, по итогам работы за год, на ремонт основных средств и т.д.), то в бухгалтерском балансе на конец отчетного года отражаются по отдельной статье остатки резервов, переходящие на следующий год, определенные исходя из правил, установленных нормативными актами.
2. ***Расчеты с дебиторами и кредиторами*** отражаются каждой стороной в бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей.

По полученным кредитам и займам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода процентов.

1. ***Остатки валютных средств на валютных счетах***, другие денежные средства, краткосрочные ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражаются в бухгалтерской отчетности в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.
2. ***Финансовый результат*** отражается в балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. за минусом причитающихся к уплате платежей (налогов, санкций) за счет прибыли.

**2.7. Формирование бухгалтерского баланса (форма 0710001)**

## Порядок заполнения адресной части форм бухгалтерской отчетности.

Заголовочная часть форм заполняется следующим образом:

* реквизит – «*Организация» –* указывается полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами);
* реквизит – *Идентификационный номер налогоплательщика»* – записывается ИНН, присвоенный ему налоговым органом;
* реквизит *«Вид экономической деятельности»* – отражается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД);
* реквизит *«Организационно-правовая форма/форма собственности» –* указывается организационно-правовая форма собственности согласно Классификатору организационно-правовых форм (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);
* реквизит *«Единица измерения»* - отражается формат представления числовых показателей: тыс. руб. – код по ОКЕИ 384; млн. руб. – код по ОКЕИ 385;
* реквизит *«Местонахождение (адрес)» –* записывается полный почтовый адрес организации;

Все статьи бухгалтерской отчетности можно подтвердить результатами проведенной инвентаризации (инвентаризационными описями) или, по крайней мере, объяснить возникшие разногласия и отклонения.

Статьи бухгалтерского баланса заполняются на основании данных главной книги, где приводится сальдо по счетам бухгалтерского учета.

Данные в балансе приведены по группам статей. Решение о детализации по статьям баланса принимает сама организация. Более детальное раскрытие этой информации необходимо привести в пояснениях. Для этого в бухгалтерской отчетности имеется графа «Пояснения». Пояснения должны иметь номер, а напротив каждой статьи самого отчет, которая расшифровывается в пояснениях необходимо указать этот номер.

В годовых отчетах, представляемых в органы государственной статистики в формах после графы «Наименование показателя» организация вводит графу «Код», в которой указываются установленные коды показателей.

***Порядок заполнения актива бухгалтерский баланса***

Имущество в активе баланса отражается по двум разделам:

* Внеоборотные активы;
* Оборотные активы.

В графе «Пояснения» необходимо привести номер пояснения к балансу и отчету о прибылях и убытках. Данные в балансе отражают на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

**Раздел 1. Внеоборотные активы (код 1100).**

***По статье «Нематериальные активы»* (код 1110)** отражается остаточная стоимость принадлежащих организации НМА *(****счета 04, 05***) в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» - исключительных прав на изобретение, промышленный образец, полезную модель; на программы для ЭВМ, базы данных; на товарный знак и знак обслуживания; на селекционные достижения; организационные расходы, признанные учредителями в качестве вклада в уставный капитал организации; деловая репутация организации. В соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ для целей налогового учета к нематериальным активам также относят исключительные права на объекты интеллектуальной собственности (патенты, свидетельства, товарные знаки). Кроме этого НК РФ в состав НМА включает ноу-хау (секретная формула в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта). Не включаются в состав НМА согласно гл. 25 НК РФ положительная деловая репутация. При этом амортизация по нематериальным активам может начисляться в соответствии с ПБУ 14/2007 одним из следующих способов:

* линейным, исходя из норм исчисленных организацией на основе срока полезного использования. Если срок полезного использования определить невозможно, то амортизация по НМА не начисляется);
* пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
* уменьшаемого остатка.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете Д-т 20,23,25,26 К-т 05.

Полная расшифровка состава нематериальных активов приводится в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

***Статья «Результаты исследований и разработок» (код 1120)*** заполняется в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Расходы на НИОКР собираются по дебету счета 08. Впоследствии такие расходы могут быть включены в состав нематериальных активов. Это происходит в том случае, если результаты произведенных работ подлежат правовой охране и запатентованы в установленном порядке. Этот порядок определен Патентным законом РФ от 23.09.1992г. № 3517-1. Расходы на НИОКР, результаты по которым не могут быть учтены в составе нематериальных активов, согласно ПБУ 17/02 включаются в состав расходов по обычным видам деятельности или в состав прочих расходов организации

***По статье «Основные средства»*** **(код 1130)** указываются данные по всем основным средствам организации по остаточной стоимости *(****счета 01, 02****).*

К основным средствам относят средства труда со сроком полезного использования свыше 12 месяцев.

Объекты недвижимости (здания, сооружения) подлежат государственной регистрации. Согласно п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств организации в настоящее время имеют право выбора принятия к бухгалтерскому учету объекта недвижимости как при передаче документов на регистрацию, так и после того, как они получены., т.е. такие объекты можно учитывать как на счете 01, так и на счете 08. Амортизация по данным объектам начисляется со следующего месяца после ввода их в эксплуатацию. С этого момента суммы НДС, выделенные на счете 19 можно отнести к налоговому вычету.

Если в отчетном периоде организация производила восстановление объектов основных средств путем капитального ремонта, реконструкции или модернизации, и по итогам этих работ улучшились (повысились) первоначальные показатели функционирования объектов, то по ним должен быть пересмотрен срок полезного использования.

Основные средства, по которым амортизация не начисляется, отражаются в балансе по первоначальной или восстановительной стоимости. К ним, в частности, относятся объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства (лесного, дорожного хозяйства); продуктивный скот, буйволы, волы, олени; многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста; приобретенные издания (книги, брошюры и т.д.); основные средства, приобретенные за счет целевых поступлений. Вместо амортизации по этим объектам начисляют износ и учитывают его на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств», существуют следующие способы начисления амортизации по основным средствам:

* линейный;
* способ уменьшаемого остатка;
* способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
* пропорционально объему выпущенной продукции.

Основные средства стоимостью не более 20 000 руб., а также книги, брошюры и другие печатные издания можно сразу списывать на затраты по мере передачи их в эксплуатацию в соответствии с приказом МФ РФ от 18.05.2002, № 45н (Д-т 20,23,25,26,44 К-т 01).

Если предприятие проводило переоценку основных средств по состоянию на 1 января, то ее результаты подлежат отражению в бухгалтерском учете в первом месяце и учитываются в бухгалтерской отчетности при формировании данных на начало отчетного года. Необходимо заметить, что в целях налогового учета переоценка не учитывается. Основные средства, нематериальные активы приходуются в их состав через счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Расшифровка движения основных средств в течение отчетного года, а также их состав на конец отчетного периода приводится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

***По строке* «*Доходные вложения в материальные ценности»*** **(код 1140)** организация указывает остаточную стоимость имущества, предназначенного для аренды или проката с целью получения дохода (***счета 03, 02****).* Лизингодатель по этой строке может отражать имущество для передачи в лизинг по остаточной стоимости, если это имущество будет учитываться на его балансе. Сумму амортизации по данному имуществу, показывают на отдельном субсчете к счету 02. Здесь же приводится остаточная стоимость имущества, предоставляемого по договору проката (на срок до 1 года). Амортизацию по этому имуществу можно начислять только линейным способом (п. 51 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ». Суммы начисленной амортизации также отражаются на счете 02.

***По строке «Финансовые вложения» (код 1150)***приводятся финансовые вложения со сроком обращения (погашения) более 12 месяцев ***(счета 58, 59****)*. При заполнении данной строки необходимо руководствоваться ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». К финансовым вложениям относятся государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других организаций (в том числе долговые ценные бумаги); вложения в уставные капиталы других организаций; займы, предоставленные другим организациям; депозитные вклады в кредитных учреждениях; дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования; вклады организации – товарища по договору простого товарищества.

Необходимо отметить, что депозитные счета в балансе, учтенные на счете 55, следует отражать по данной строке, только если по ним начисляют проценты, то есть такие вклады приносят доход. В противном случае их необходимо записать в строку «Денежные средства».

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат, что составляет их первоначальную стоимость. Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений включается в состав прочих доходов или расходов и отражается по счету 91 в корреспонденции со счетом 58. Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в отчетности по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно относить на финансовые результаты и отражать в составе прочих доходов или расходов.

Организация может создавать резерв под обесценение финансовых вложений, при составлении как годовой, так и промежуточной отчетности, только по тем финансовым вложениям, по которым рыночная стоимость не определяется. Резерв создается в том случае, если происходит устойчивое снижение стоимости финансовых вложений. Суммы такого резерва относят на прочие расходы и указывают в отчетности (Д-т 91 К-т 59). Т.е. показатель строки 1150 формируют в нетто-оценке (остаток по дебету счета 58 минус сальдо по кредиту счета 59).

Если право собственности на финансовые вложения перешло к инвестору, то такие объекты показываются в бухгалтерском балансе в полной сумме фактических затрат на их приобретение (независимо от оплаты). При этом непогашенная сумма отражается в пассиве баланса по соответствующей статье как кредиторская задолженность.

Полная расшифровка финансовых вложений должна быть приведена в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

***По строке 1160*** организация указывает ***отложенные налоговые активы,***учтенные на одноименном***счете 09***в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Отложенный налоговый актив (ОНА) – это положительная разница между реальным налогом на прибыль и условным налогом, исчисленным с балансовой прибыли. Отложенный налоговый актив показывает, насколько будет уменьшена сумма налога на прибыль, рассчитанного по гл. 25 НК РФ в следующих отчетных периодах. Чтобы определить сумму отложенного налогового актива, необходимо умножить вычитаемую временную разницу на ставку налога на прибыль. Вычитаемая временная разница – это доходы или расходы, которые учитываются при формировании бухгалтерской прибыли в текущем, а налогооблагаемой – в следующих отчетных периодах. Вычитаемые временные разницы образуются если:

* сумма амортизации, начисленная в бухгалтерском учете, больше чем в налоговом;
* коммерческие и управленческие расходы в бухгалтерском и налоговом учете списывают по-разному (в бухгалтерском – сразу, в налоговом – постепенно);
* существует переплата по налогу на прибыль, которая не возвращена организации, а будет зачтена в счет уплаты налога в следующих периодах;
* имеется убыток, перенесенный на будущее (убыток, который не был использован для уменьшения налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в будущем) и т.д.

Из-за вычитаемых временных разниц в отчетном периоде «бухгалтерский» налог на прибыль будет меньше «налогового».

На сумму ОНА в бухгалтерском учете производится запись Д-т 09 К-т 68.

***В строку 1170 «Прочие внеоборотные активы»***вносятся средства и вложения не нашедшие отражения в вышеперечисленных строках бухгалтерского баланса. К примеру, по этой строке может быть учтено незавершенное строительство, т.е. фактические затраты на незавершенные капитальные вложения организации, т.е. затраты на СМР как подрядным, так и хозяйственным способом (ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда); приобретение объектов основных средств (зданий, оборудования, транспортных средств и т.д.), расходы на НИОКР, прочие капитальные работы, учтенные ***на счетах 07, 08****.* По этой же строке отражают стоимость объектов недвижимости, которая находится на стадии государственной регистрации.

**Раздел 2. «Оборотные активы» (код 1200).**

В данном разделе баланса ***по строке 1210 «Запасы»***показываются остатки сырья и материалов, топлива, запасных частей, тары, покупных полуфабрикатов и др. материальных ценностей, а также затраты в незавершенном производстве и расходы будущих периодов в оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (***остатки по счетам 10,14,15,16,20,21,23,29,44,46,41,42,43,45,97)***. Расшифровка данных ценностей может приводиться по нижерасположенным строкам баланса.

В частности, по строке 1210 отражается фактическая себестоимость остатков **материалов,** учтенных на ***счетах 10, 14, 15, 16.*** Фактическая себестоимость включает в себя стоимость приобретения, а также все расходы по заготовке и доставке ценностей.

Если материалы учитываются не по фактической себестоимости, а по учетным ценам с использованием счетов 15 и 16, то в эту строку включаются остатки по счетам 15 и 16 (положительные отклонения прибавляются к 15 счету, отрицательные – вычитаются). Предприятиям предоставлено право, самостоятельно устанавливать порядок списания отклонений в стоимости материалов и закрепить его в учетной политике.

Если организация создает резервы под снижение стоимости сырья и материалов, то в соответствии с п. 12 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в годовом бухгалтерском балансе это имущество может отражаться за минусом созданного резерва в случаях если материалы полностью или частично утратили свое первоначальное качество; по материалам снизилась текущая рыночная стоимость.

Резерв создается по каждой единице или отдельным группам материалов в конце отчетного года за счет финансовых результатов после проведенной инвентаризации (Д-т 91 К-т 14). При этом у организации должно быть подтверждение расчета текущей рыночной стоимости.

Для определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, применяются согласно ПБУ 5/01 следующие методы их оценки:

а) по себестоимости каждой единицы;

б) по средней себестоимости;

в) метод ФИФО (по себестоимости первых по времени закупок).

По этой же строке 1210 отражается стоимость молодняка, а также взрослых животных, находящихся на откорме (птица, звери, кролики, семьи пчел и т.д.). Эта строка заполняется по данным ***счета 11*** «Животные на выращивании и откорме» предприятиями сельского хозяйства и организациями, имеющими на своем балансе подсобное сельское хозяйство (животноводство, птицеводство).

Если организация имеет затраты в незавершенном производстве» (***счета 20, 21, 23, 29, 44, 46)***, то остатки по этим счета также отражают по строке 1210. НЗП включает стоимость продукции не прошедшей всех стадий обработки, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Такая продукция может оцениваться в массовом и серийном производстве по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, либо по стоимости сырья, материалов использованных для ее изготовления. При единичном производстве продукции НЗП отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

Строительные, научные организации, выполняющие работы долгосрочного характера и рассчитывающиеся с заказчиками по выполненным этапам работ, использующие в учете счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» отражают по данной строке принятые заказчиком этапы по договорной стоимости. При этом заказчик учитывает стоимость работ в бухгалтерском учете по окончании всех этапов работ.

Предприятия торговли, общественного питания указывают по данной строке издержки обращения (в части транспортных расходов), относящиеся к нереализованному товару, учтенные на счете 44. Если учетной политикой установлено что эти расходы включаются в стоимость товаров, то они будут учитываться по строке «Готовая продукция и товары для перепродажи».

***Стоимость готовой продукции и товаров для перепродажи***, отражается по строке 1210 и учитывается на ***счетах 41,43***. Готовая продукция указывается по фактической себестоимости, а при использовании в учете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – по нормативной (плановой) себестоимости. Товары отражаются по покупной стоимости. По готовой продукции и товарам могут быть созданы резервы под снижение их стоимости (счет 14). В этом случае показатель данной строки приводится за минусом суммы таких резервов. Резерв формируется после проведенной инвентаризации и восстанавливается по мере продажи продукции, по которой он был создан.

По строке 1210 также приводится ***остаток по счету 45***, т.е. указывается отгруженная, но не оплаченная продукция, если договором поставки предусмотрен иной момент перехода права собственности на отгруженную продукцию от продавца к покупателю. Продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией продукции, возмещаемые договорной ценой.

Здесь же учитывается стоимость продукции и товаров, отгруженных по договору комиссии, т.к. право собственности к комиссионеру не переходит.

По этой же строке отражается стоимость товаров, отгруженных по договору мены, если встречная поставка не произведена. Право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам после встречного исполнения обязательств обеими сторонами.

Во всех остальных случаях отгруженная продукция по данной строке не показывается, а списывается в дебет счета 90 «Продажи» в общеустановленном порядке.

В данной строке 1210 учитываются ***расходы будущих периодов*** (одноименный ***счет 97).*** Расходы будущих периодов - это расходы, произведенные предприятием в отчетном году, но подлежащие погашению в следующие отчетные периоды (расходы по неравномерно проводимому ремонту, если резерв не создается; суммы арендной платы у арендатора, начисленные за несколько сроков вперед; расходы на рекламу, на подготовку кадров; стоимость бухгалтерских программ, если у организации нет исключительных прав, полученных лицензий, сертификация продукции, затраты на освоение природных ресурсов, новых производств и т.д.). Данные затраты могут списываться на себестоимость продукции несколькими вариантами – равномерно, пропорционально объему продукции и т.д. (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

***По строке 1220 «НДС по приобретенным ценностям»*,** отражается сумма НДС, которая не была отнесена к вычету из бюджета ***(счет 19****).* Организация имеет право отнести суммы НДС к вычету при выполнении следующих условий товары (работы, услуги) оприходованы; у организации есть счет-фактура, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

***По строке 1230***баланса учитывается ***дебиторская задолженность (счета 60 субсчет «Авансы выданные», 62,63,68,71, 73,75,76* *и т.д*.)**. По данным строкам указывается развернутое сальдо по активно-пассивным счетам, т.е. дебетовое сальдо в активе, а кредитовое – в пассиве. Кроме этого необходимо учесть, что дебиторская задолженность может отражать в балансе в зависимости от срока ее погашения свыше 12 месяцев – долгосрочная задолженность, либо в течение года – краткосрочная задолженность.

В состав дебиторской задолженности входит задолженность покупателей и заказчиков, включая НДС, в том числе задолженность, обеспеченная векселями (счет 62); задолженность дочерних и зависимых обществ (счета 62,76 и т.д.); суммы авансов выданных другим организациям (счет 60, субсчет «Авансы выданные»); задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (счет 75); задолженность прочих дебиторов (за финансовыми и налоговыми органами по переплаченным налогам, сборам (счет 68); по переплате страховых взносов, прочих отчислений в фонды социального страхования и обеспечения (счет 69); задолженность работников предприятия по ссудам, займам (счет 73-1); расчеты по возмещению материального ущерба (счет 73-2); задолженность за подотчетными лицами (счет 71); с поставщиками по недостачам МПЗ (счет 76-2); штрафы, пени, неустойки, признанные должником или по решению суда и отнесенные на финансовые результаты и т.д.).

Необходимо отметить, что в случае создания организацией резервов по сомнительным долгам за счет финансовых результатов – Д-т 91 К-т 63, (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ) дебиторская задолженность, по которой начислены резервы, в бухгалтерском балансе приводится за вычетом сумм образованных резервов.

Если в отчетном году предполагается погашение дебиторской задолженности, ранее представленной как долгосрочная, такая задолженность может быть показана в отчетном году как краткосрочная. Этот факт необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

***По строке 1240***приводятся ***финансовые вложения***(на срок не более 12 месяцев). Данная строка заполняется аналогично строке 1150 «Финансовые вложения» 1 раздела бухгалтерского баланса.

***По статье «Денежные средства» (строка 1250****)* отражается сальдо по **счетам *50,51,52,55,57***. При этом стоимость иностранной валюты на валютных счетах и в кассе организации необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности (ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»).

***По строке 1260 «Прочие оборотные активы»***учитываются суммы не нашедшие отражения по другим статьям раздела 2 бухгалтерского баланса. Здесь могут быть отражены дебетовые остатки по счетам 28 «Брак в производстве».

***Валюта актива баланса (стр. 1600) = Итог 1 раздела + Итог 2 раздела.***

***Порядок заполнения пассива бухгалтерского баланса***

**Раздел 3. Капитал и резервы (код 1300).**

***По строке 1310***приводится сумма ***уставного (складочного) капитала****,* ***уставного фонда, вкладов товарищей по договору простого товарищества*** *(совместной деятельности) (****счет 80****),* которая должна соответствовать данным учредительных документов. При формировании уставного капитала производится запись - Д-т 75 К-т 80. При внесении активов по договору простого товарищества – Д-т 01,04,10,41,43,50,51,52 и т.д. К-т 80. Изменения в эту строку вносятся в случае увеличения или уменьшения уставного капитала только после внесения изменений в учредительные документы организации, либо после окончания договора простого товарищества.

Уставный капитал акционерного общества представляет собой сумму номинальной стоимости акций, распределенных между его акционерами. Минимальный размер уставного капитала ЗАО и ООО на дату регистрации учредительных документов составляет 10 000 руб., ОАО – 100 000 руб.

В нижерасположенной ***строке 1320*** в круглых скобках указываются ***собственные акции, выкупленные у акционеров*** (***счет 81)*** в сумме фактических затрат, для их последующей перепродажи или аннулирования. При выкупе организацией принадлежащих ей акций производится запись – Д-т 81 К-т счетов учета денежных средств. Аннулирование выкупленных собственных акций отражается – Д-т 80 К-т 81 после внесения изменений в учредительные документы. Возникшая на счете 81 разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

***По строке 1340 «Переоценка внеоборотных активов»*** отражаются результаты переоценки основных средств, НМА. Дооценка отражается –Д-т 01,04 К-т 83. На сумму амортизации при дооценке – Д-т 83 К-т 02,05.

***В строку 1350***вписывается сумма ***добавочного капитала*** *(****счет 83).*** Здесь указывается эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций общества - Д-т 51 К-т 83); а также суммы курсовых разниц при формировании уставного капитала в иностранной валюте (Д-т 75 К-т 83).

***По строке 1360******отражается сумма резервного капитала*** *(****счет 82)*,** созданного как в соответствии с законодательством, так и в соответствии с учредительными документами за счет нераспределенной прибыли (Д-т 84 К-т 82). ФЗ «Об акционерных обществах» российские акционерные общества обязаны создавать резервный фонд, размер которого не может быть меньше 5% от уставного капитала. Акционерные общества должны ежегодно отчислять в этот фонд не меньше 5% своей чистой прибыли. В соответствии с учредительными документами резервный капитал образуется если его формирование предусмотрено учредительными документами и учетной политикой.

***По строке 1370***указывается остаток ***нераспределенной прибыли******(непокрытого убытка)***как за прошлые, так и за отчетный периоды***(остаток по******счету 84****).*

По этой строке в годовом балансе отражается дебетовое или кредитовое сальдо по счету 84. В промежуточном бухгалтерском балансе по строке 470 отражается остаток по счетам 84 и 99 «Прибыли и убытки». При составлении годового баланса производится его реформация, и счет 99 закрывается – *Д-т 99(84) К-т 84(99).* Сумма непокрытого убытка указывается в балансе в круглых скобках, а при расчете итоговой суммы раздела 3 баланса – вычитается.

Расшифровка состава уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли приводится в Отчете об изменениях капитала*.*

Некоммерческие организации в разделе «Капитал и резервы» вместо статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включают группу статей «Целевое финансирование», т.е.приводят остатки поступивших и неиспользованных *целевых средств (счет 86 «Целевое финансирование)* ***–*** вступительных, членских, добровольных взносов, а также целевых средств из других источников. Данные об остатках и движении средств целевого финансирования приводятся некоммерческими организациями в Отчете о целевом использовании полученных средств» (форма № 6).

Коммерческие организации суммы целевых средств отражают по строке 640 «Доходы будущих периодов». Постепенно, по мере использования этих средств на определенные цели (отпуск материально-производственных запасов на производство продукции, начисление амортизации и т.д.), данные затраты признаются прочими доходами и облагаются налогом на прибыль.

Полученные целевые средства отражаются коммерческими организациями в соответствии с требованиями ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

**Раздел 4. Долгосрочные обязательства (код 1400).**

В этом разделе ***по строке 1410*** приводятся данные о ***долгосрочных кредитах и******займах*** со сроком погашения свыше 12 месяцев ***(счет 67****)* в соответствии с требованиями ПБУ 15/2008 «Учет расходов по кредитам и займам». Причем отсчет начинается с первого числа календарного месяца, следующего за тем, в котором кредиты и займы были отражены в учете. В соответствии с п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, задолженность предприятия по кредитам и займам отражается в учете и отчетности с учетом начисленных процентов. Начисляют проценты независимо от времени их фактической уплаты (Д-т 91 К-т 67).

***В строку 1420*** организация записывает ***отложенные налоговые*** ***обязательства (одноименный счет 77****)* в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Отложенное налоговое обязательство (ОНО) – это отрицательная разница между реальным налогом на прибыль и условным налогом, исчисленным с балансовой прибыли. Отложенное обязательство показывает, насколько нужно будет увеличить сумму налога на прибыль, рассчитанную в соответствии с гл. 25 НК РФ в следующих отчетных периодах. Чтобы рассчитать отложенное налоговое обязательство нужно умножить сумму налогооблагаемых временных разниц на ставку налога на прибыль. Налогооблагаемая временная разница – это доходы и расходы, которые учитываются при формировании бухгалтерской прибыли в текущем, а налогооблагаемой – в следующих отчетных периодах. Налогооблагаемые временные разницы могут образоваться если:

* сумма «налоговой» амортизации больше «бухгалтерской»;
* проценты по кредитам и суммовые разницы в налоговом учете включены в состав внереализационных расходов, а в бухгалтерском – в стоимость инвестиционного актива до момента его оприходования на баланс и т.д.;
* в бухгалтерском учете затраты отражены в составе расходов будущих периодов, а в налоговом – списаны сразу и т.д.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете проводкой – Д-т 68 К-т 77.

***В строке 1430*** организации приводят ***резервы, образованные под условные обязательства*** в соответствии с требованиями ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

*Условным фактом хозяйственной деятельности* в соответствии с ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» признается факт, имеющий место на отчетную дату, в отношении последствий которого существует неопределенность. Последствия условного факта оказывают существенное влияние на оценку пользователей бухгалтерской отчетности финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

К условным фактам относятся:

* не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым, могут быть приняты в следующие отчетные периоды;
* не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
* гарантийные обязательства организации по проданной продукции и т.д.

Последствиями условного факта могут быть условные обязательства или условные активы.

Условные обязательства, существующие на отчетную дату, отражаются на счетах бухгалтерского учета путем создания и использования резервов на погашение условных обязательств ***(счет 96).***

*По строке «Прочие обязательства»* учитываются суммы не нашедшие отражения по другим статьям раздела 4 бухгалтерского баланса.

**Раздел 5. Краткосрочные обязательства (код 1500).**

***По строке 1510***указываются заемные средства предприятия со сроком погашения в течение 12 месяцев с учетом начисленных процентов ***(счет 66***)*.*

По этой же строке может быть отражена задолженность, которая в прошлых отчетных периодах считалась долгосрочной, а в этом году должна быть погашена.

***По строке 1520***записывается сумма ***кредиторской задолженности****.* В частности по этой строке отражают:

* сумму задолженности ***перед поставщиками и подрядчиками*** за поступившие ценности, выполненные работы и оказанные услуги (***счета 60,76);***
* задолженность ***перед персоналом по оплате труда*** – ***счет 70*** (начисленную, но не выплаченную заработную плату, социальные, компенсационные выплаты);
* задолженность ***по страховым взносам во внебюджетные социальные фонды*** (ПФР, ФСС, ФОМС) (***счет 69);***
* задолженность ***перед бюджетом*** по начисленным налогам и сборам ***(счет 68***). При заполнении этой строки нужно учитывать сумму условного расхода по налогу на прибыль, рассчитанную по данным бухгалтерского учета;
* суммы авансов, полученных от других организаций под предстоящие поставки продукции (работ, услуг) – **счет 62** ***субсчет «Авансы полученные»;*** задолженность предприятия по платежам обязательного и добровольного страхования имущества, работников, другим видам страхования (***счет 76-1);*** с подотчетными лицами ***(счет 71***); с персоналом по прочим операциям ***(счет 73)*** и т.д. Здесь также может быть указана сумма задолженности перед поставщиками, подрядчиками и другими организациями, которым организация выдала векселя в обеспечение их поставок (счет 60 субсчет «Векселя выданные»);
* ***задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов******(счет 75****)* (задолженность по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям, займам и т.д. (*Д-т 84 К-т 70, 75).*

В настоящее время акционерные общества вправе принимать решения о выплате дивидендов не акциям не только по результатам года, но и по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и финансового года.

***По строке 1530***указывается сумма доходов организации, которые относятся к ***будущим отчетным периодам****,* а получены уже в этом периоде (*счет 98) –* арендная плата, начисленная арендодателем за несколько сроков вперед *(Д-т 76 К-т 98)*; суммы разницы между рыночной и остаточной стоимостью имущества при недостаче *(Д-т 73 К-т 98)* и т.д. Кроме этого, по данной строке коммерческие организации отражают суммы средств целевого финансирования и бюджетных средств, а также стоимость активов полученных безвозмездно.

***По строке 1540 «Резервы предстоящих расходов»******счет 96****)* учитываются остатки средств, зарезервированных предприятием в целях равномерного включения расходов и платежей в издержки производства или обращения (на оплату отпусков, на выплату вознаграждения по итогам работы за год, за выслугу лет, на дорогостоящий ремонт основных средств, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и т.д.) – *Д-т 20,23,25,26 К-т 96; Д-т 96 К-т 23,60,70.*

***По строке 1550 «Прочие обязательства****»* приводятся суммы краткосрочных пассивов не нашедших отражения по другим статьям 5 раздела баланса.

***Валюта пассива баланса (стр. 1700) = Итог 3 раздела + Итог 4 раздела + Итог 5 раздела.***

**2.8. Вуалирование и фальсификация бухгалтерских балансов**

Противоположностью правдивости баланса является его вуалирование.

***Вуалирование баланса*** – это недостоверное отображение состояния средств, искажение результатов работы предприятия путем приукрашивания хороших сторон деятельности. В данном случае происходит искажение бухгалтерской отчетности, однако при ведении бухгалтерского учета требования нормативных актов соблюдаются.

Вуалирование не всегда умышленно. Иногда это следствие незнания или неряшливости составителей баланса. Однако в большинстве случаев оно делается преднамеренно, путем искажения тех статей баланса, правильность показателей, по которым по тем или причинам стараются скрыть.

***К приемам вуалирования баланса можно отнести следующие:***

1. Отражение ценностей в балансе не на тех статьях, где их следует показывать. Например, для уменьшения дебиторской задолженности часть ее записывают не в группу «Дебиторская задолженность», а на какие-нибудь другие статьи, например, «Прочие оборотные активы» и т.д.
2. Сальдирование дебиторской и кредиторской задолженности, т.е. суммы, которые должны показываться раздельно по активу (дебиторы) и по пассиву (кредиторы) вычитаются одна из другой. В результате в баланс попадает только разность (сальдо) между ними. Чаще всего это имеет место по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Свернутое сальдо некоторые организации показывают по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», когда не выделяют отдельно авансы полученные и выданные.
3. Списание недостач товарно-материальных ценностей за счет выявленных излишков.
4. Неправильное создание резервов в частности, таких как резервы под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14), резервы под обесценение финансовых вложений (счет 59), резервы по сомнительным долгам (счет 63). Они могут быть созданы в большей или меньшей сумме, чем следовало. В результате величина прибыли искажается, т.е. искусственно увеличивается или уменьшается.
5. Не списание на издержки расходов, произведенных в данном отчетном периоде и относящихся к этому периоду.
6. Включение в баланс чужого имущества (товаров принятых на комиссию, товарно-материальных ценностей находящихся на ответственном хранении и т.д.).

***Фальсификацией*** считается отчетность, подготовленная с отступлениями от установленных правил, необъективно отражающая финансовое положение организации. В данном случае происходит подделка отчетности, применяются законодательно не установленные учетные приемы, не отвечающие требованиям отражения фактов хозяйственной деятельности. Чаще всего такая отчетность является следствием ошибок, допущенных на всех стадиях учетного процесса. Например, занижение прибыли путем создания скрытых резервов, приводящее к увеличению прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Составление баланса, не вытекающего из счетных записей или основанного на записях в учете, в основу которых положены неправильные или даже фальшивые документы является грубейшим нарушением ФЗ РФ «О бухгалтерском учете» и рассматривается как уголовное преступление.

**2.9. Использование данных бухгалтерского баланса**

**для оценки финансового состояния организации**

Сведения, содержащиеся в бухгалтерском балансе, являются основным источником информации для анализа финансового состояния организации.

**Под финансовым состоянием** понимается способность предприятия финансировать свою деятельность. Оно характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормального функционирования предприятия, целесообразностью их размещения и эффективностью использования, финансовыми отношениями с конкурентами предприятия, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Бухгалтерский баланс позволяет провести анализ состава, структуры и динамики оборотных активов их ликвидности, рассчитать показатели оборачиваемости оборотных активов, определить степень платежеспособности предприятия, дать оценку имущественного положения организации, провести анализ дебиторской и кредиторской задолженности, формирования чистых активов организации. С помощью бухгалтерского баланса можно оценить эффективность размещения капитала предприятия, его достаточность для текущей и перспективной деятельности, проанализировать структуру заемных средств и эффективность их привлечения.

Финансовое состояние предприятия, его устойчивость во многом зависят от оптимальной структуры источников капитала (соотношения собственных и заемных средств), а также от оптимальности структуры активов предприятия, в частности от соотношения основного и оборотного капитала. Выработка правильной финансовой стратегии в этом вопросе поможет многим предприятиям повысить эффективность своей деятельности.

При сравнении балансов за различные периоды времени можно увидеть изменение удельной величины собственного капитала в стоимости имущества, соотношение темпов роста собственного и заемного капитала, дебиторской и кредиторской задолженности.

При стабильной финансовой устойчивости у организации должна увеличиваться величина собственного оборотного капитала, темпы роста собственного капитала должны превышать темпы роста заемного капитала, темпы роста дебиторской и кредиторской задолженности должны уравновешивать друг друга.

При соизмерении валюты баланса за отчетный и прошлый период можно судить об увеличении либо уменьшении масштабов хозяйственной деятельности предприятия.

С помощью бухгалтерского баланса внешние пользователи могут принять решения о целесообразности взаимоотношений с данным предприятием, о возможности приобретения его акций, оценить его кредитоспособность и риски по своим вложениям.

По результатам анализа бухгалтерского баланса разрабатываются предложения и рекомендации по оптимизации структуры собственного и заемного капитала, по ускорению оборачиваемости активов и укреплению финансовой устойчивости предприятия.

**ГЛАВА 3. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ**

**3.1. Значение и целевая направленность отчета**

**о прибылях и убытках в условиях рыночной экономики**

В отличие от бухгалтерского баланса, в котором содержатся данные об остатках активов, обязательств и капитала на отчетную дату, в Отчете о прибылях и убытках отражаются данные о доходах, расходах и финансовых результатах нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

***Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период***(ПБУ 4/99 п.21)*.*

Баланс предприятия позволяет оценить результаты деятельности на конец отчетного периода. Отчет о прибылях и убытках служит связующим звеном между балансовыми отчетами прошлого и настоящего отчетных периодов и показывает, за счет чего произошли изменения в текущем балансе по сравнению с прошлым. Иными словами, отчет о прибылях и убытках показывает, как изменяется собственный капитал предприятия под влиянием доходов и расходов.

Финансовый результат работы предприятия, его прибыль или убыток, является важнейшим показателем хозяйственной деятельности любой организации. Для коммерческих организаций особенно существенным является не общий финансовый результат их деятельности, а показатель чистой прибыли или убытка.

При формировании отчета о прибылях и убытках согласно требованиям ПБУ 4/99 необходимо исходить из следующих принципов:

* непрерывности деятельности организации, т.е. если отсутствуют признаки прекращения деятельности, то отчеты составляются на основании данных бухгалтерского учета в соответствии с учетными процедурами. Если компания должна вскоре прекратить свое существование, отчетность может быть составлена исходя из того, что, активы будут проданы по ликвидационной стоимости;
* доходы включаются в состав выручки в момент их возникновения, а не по факту поступления денежных средств; аналогично расходы списываются в момент возникновения затрат, связанных с получением доходов.

В отчете о прибылях и убытках, согласно приказу МФ РФ от 02.07.2010г. № 66н, отражаются показатели за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года, в частности:

* выручка;
* себестоимость продаж;
* валовая прибыль;
* коммерческие расходы;
* управленческие расходы;
* прибыль (убыток) от продаж;
* доходы от участия в других организациях;
* проценты к получению;
* проценты к уплате;
* прочие доходы;
* прочие расходы;
* *Прибыль (убыток) до налогообложения;*
* Текущий налог на прибыль;
* Изменение отложенных налоговых обязательств;
* Изменение отложенных налоговых активов
* *Чистая прибыль (убыток)*

СПРАВОЧНО

Результат от переоценки внеоборотных активов не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;

Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)

Совокупный финансовый результат периода;

Базовая прибыль (убыток) на акцию

Разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Сведения о формировании и использовании прибыли, приведенные в отчете о прибылях и убытках, рассматриваются пользователями в качестве важнейшей части финансовой отчетности организации.

**3.2. Состав и содержание отчета о прибылях и убытках**

**Порядок заполнения его статей (форма 0710002)**

Отчет о прибылях и убытках формируется в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». В отличие от баланса в отчете о прибылях и убытках приводятся не сальдо по счетам, а обороты по ним.

В форме № 2 отражаются данные по двум графам – за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года.

***По строке 2110* «*Выручка»*** отражается размер доходов, учтенных по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» (***Д-т 62 К-т 90*** и т.д.) без НДС (Д-т 90 К-т 68). Т.е. по данной строке отражаются доходы от обычных видов деятельности организации.

П. 12 ПБУ 9/99 устанавливает следующие условия, при которых признается выручка:

* организация имеет право получить эту выручку (такое право может быть подтверждено конкретным договором);
* сумма выручка может быть определена;
* есть уверенность в том, что та или иная хозяйственная операция улучшит финансово-экономическое положение организации;
* право собственности на продукцию перешло к покупателю или работа принята заказчиком;
* расходы, которые производятся в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если хотя бы одно из условий признания доходов не исполнено, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

При ведении бухгалтерского учета, а соответственно и при заполнении Отчета о прибылях и убытках финансовый результат от продажи продукции исчисляется по моменту отгрузки (независимо от факта оплаты).

При этом датой отгрузки продукции считается день передачи товарораспорядительных документов, датой выполнения работ (оказания услуг) считается день, когда выполнение работ (оказание услуг) было фактически завершено.

Следовательно, предприятия промышленности отражают по данной строке продажную стоимость готовой продукции, отгруженной покупателям; предприятия, выполняющие работы (оказывающие услуги) – стоимость работ (услуг), по которым подписаны акты приемки-передачи.

Предприятия оптовой и розничной торговли учитывают по этой строке товарооборот, т.е. стоимость отгруженных (отпущенных) покупателям товаров.

Выручка в строительных организациях представляет собой стоимость законченных объектов строительства, выполненных по договорам подряда и субподряда согласно актам приемки-сдачи выполненных работ (СМР).

Если договором поставки предусмотрен иной момент перехода права собственности на отгруженную продукцию, то выручка от продажи таких товаров может отражаться в данной строке по моменту оплаты (экспорт продукции). Здесь следует отметить, что отгруженная продукция, продолжает оставаться собственностью продавца до момента оплаты и числится на счете 45 «Товары отгруженные».

В аналогичном порядке отражается выручка от продажи товаров, переданных другим организациям по договорам комиссии, сумма которой вписывается в эту строку только после получения извещения комиссионера об отгрузке товаров конечному покупателю. Выручка в данном случае отражается с учетом средств, подлежащих уплате комиссионеру в качестве комиссионного вознаграждения.

При договоре мены выручка от продажи товаров (работ, услуг) отражается в бухгалтерском учете участников договора одновременно после исполнения обязательств обеими сторонами.

Помимо выручки от реализации к доходам от обычных видов деятельности могут быть отнесены поступления от сдачи имущества в аренду, от участия в уставных капиталах других организаций и т.д. Единственное условие: операции, которые приносят подобные поступления, должны признаваться предметом деятельности формы. В противном случае эти доходы считаются прочими.

Основные виды деятельности организации определяются по ее уставу. Здесь следует руководствоваться требованием существенности. В рекомендованной форме отчета выручка отражается без расшифровок. Однако если организация захочет показать заинтересованным пользователям, сколько доходов принес тот или иной вид предпринимательской деятельности, их можно записать, дополнив отчет соответствующими строками.

Уровень существенности каждая организация определяет самостоятельно в учетной политике. МФ РФ этот показатель рекомендован в размере не менее 5% от общей суммы доходов.

***По строке 2120 «Себестоимость продаж»***учитываются затраты, связанные с производством проданной продукции, оказанием услуг выручка от реализации которых отражена по строке 2110 данной формы. Т.е. по этой строке отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), в доле, относящейся к проданной в отчетном периоде продукции, выполненным работам, оказанным услугам (***Д-т 90-2 К-т 20,43,45***). Порядок определения себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) установлен ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Согласно п. 16 ПБУ 10/99, по этой строке приводятся лишь те расходы, которые отвечают следующим условиям:

* расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
* сумма расхода может быть определена;
* есть уверенность в том, что операция уменьшит экономические выгоды организации. Такая уверенность может быть лишь в том случае, когда организация передала актив.

Все расходы на производство продукции относят в бухгалтерском учете на счета производственных затрат в полном объеме.

В качестве конкретного перечня затрат, включаемых в себестоимость можно использовать отраслевые рекомендации, но с учетом ПБУ 10/99.

Организации **торговой, снабженческой и сбытовой деятельности**, а также общественного питания по этой строке указывают покупную стоимость проданных товаров – ***Д-т 90-2 К-т 41***.

Предприятия, оказывающие ***коммерческие услуги***, по данной статье отражают суммы затрат, понесенных при осуществлении посреднической деятельности – ***Д-т 90-2 К-т 44.***

Организации, которые используют для учета затрат счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг) учитывают по этой строке сумму отклонений фактической себестоимости продукции от нормативной (плановой). Если фактическая себестоимость больше нормативной – Д-т 90-2 К-т 40;если фактическая себестоимость меньше нормативной эта проводка производится способом «красного сторно».

***Строка 2110 «Валовая прибыль (убыток)»*** исчисляется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) и себестоимостью проданной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

***По строке 2210 «Коммерческие расходы»***приводятся затраты организации, связанные со сбытом продукции и списанные в дебет счета 90-2 (***Д-т 90-2 К-т 44***). Это могут быть расходы на рекламу, хранение и перевозку продукции, а также расходы на содержание складов готовой продукции.

Согласно ПБУ 10/99 организация может списывать коммерческие расходы двумя способами:

* распределять между реализованной и нереализованной продукцией;
* всю сумму расходов включать в себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде.

Выбранный способ списания коммерческих расходов устанавливается в учетной политике организации.

Организации торговли указывают по этой строке сумму издержек обращения, списанных в дебет счета 90 (зарплата продавцов, амортизация основных средств, затраты на аренду торговых площадей и складов, услуги охраны и т.д.).

***Строку 2220 «Управленческие расходы»***заполняют организации, учетной политикой которых предусмотрено списание общехозяйственных расходов непосредственно на счет 90 (***Д-т 90-2 К-т 26).*** Если организация согласно принятой учетной политике относит данные расходы на счет 20, то доля этих расходов, приходящаяся на реализованную продукцию, отражается по строке 2120 «Себестоимость продаж». В этом случае строка 2220 либо вообще не приводится, либо по ней нужно поставить прочерк.

***По строке 2200 «Прибыль (убыток) от продаж»***подсчитываетсяфинансовый результат от продажи продукции (работ, услуг). Он представляет собой разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) и расходами, связанными с их продажей.

**Строка 2200 = строка 2100 – строка 2210 – строка 2220.**

Данные о структуре (по элементам затрат) и размерах расходов организации по обычным видам деятельности подлежат отражению в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

***По строке 2310 «Доходы от участия в других организациях»***указываются доходы от участия в уставных капиталах других организаций (дивиденды по акциям, иные доходы по ценным бумагам и т.п.). Данные доходы отражаются в бухгалтерском учете по **кредиту счета 91**-1.

При заполнении этих строк необходимо учитывать, что в соответствии с принципом допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности показатели следует отражать по моменту начисления доходов, а не факту их поступления.

***По строке 2320 «Проценты к получению»*,** отражается сумма процентов, которые организация должна получить:

* по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам;
* за пользование денежными средствами, предоставленными другой организации;
* за пользование денежными средствами, находящимися на счетах организации в банках.

Сумма процентов к получению отражается по кредиту счета 91-1«Прочие доходы».

***По строке 2330 «Проценты к уплате»***учитываются проценты, которые организация должна уплатить по акциям, облигациям, а также кредитам и займам. В бухгалтерском учете сумма этих процентов отражается по дебетусчета 91-2.

***По строке 2340 «Прочие доходы»***приводятся следующие виды доходов:

* доходы от сдачи имущества в аренду;
* поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
* прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества) и вознаграждение за имущество, переданное в общее владение;
* денежные средства, полученные организацией сверх стоимости своего первоначального вклада при разделе имущества простого товарищества;
* доходы от продажи основных средств и иного имущества (без НДС);
* положительная разница между текущей рыночной стоимостью и предыдущей оценкой финансовых вложений;
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, по которым получены решения суда об их взыскании;
* активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
* поступления в возмещение убытков, причиненных организации (отражаются в учете и отчетности в отчетном периоде, в котором вынесено решение суда об их взыскании или они признаны должником);
* прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, если суммы не являются существенными;
* суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;
* положительные курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте;
* излишки имущества при инвентаризации.

Эти доходы организация учитывает *по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».*

***По строке 2350 «Прочие расходы»***приводятся следующие расходы организации:

* расходы от сдачи имущества в аренду;
* расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
* расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
* расходы по оплате услуг кредитных учреждений (расчетно-кассовое обслуживание, купля-продажа иностранной валюты и т.д.);
* расходы, связанные с продажей и прочим выбытием основных средств, иностранной валюты и прочих активов организации;
* расходы по содержанию законсервированных производственных мощностей;
* расходы по аннулированию производственных заказов, по прекращению производства, не давшего продукции;
* расходы по обслуживанию ценных бумаг (оплата консультационных, посреднических, депозитарных услуг и т.д.);
* отчисления в оценочные резервы (под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
* отрицательная разница между текущей рыночной стоимостью и предыдущей оценкой финансовых вложений и т.д.
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, которые признаны организацией-должником;
* возмещение причиненных организацией убытков;
* убытки прошлых лет, признанные в отчетном году (которые не являются существенными);
* суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов нереальных для взыскания;
* отрицательные курсовые разницы;
* убытки от хищений, виновники которых решением суда не найдены, либо судом возвращены документы в связи с несостоятельностью ответчика;
* судебные издержки, арбитражные сборы;
* средства, перечисленные на благотворительные цели, на осуществление отдыха, развлечений, спортивных мероприятий, мероприятий и т.п.;
* расходы на НИОКР, результаты по которым не могут быть учтены в составе нематериальных активов или расходов по обычным видам деятельности;
* суммы НДС, начисленные при безвозмездной передаче имущества.

Все эти расходы учитываются на дебете счета 91-2 «Прочие расходы».

Если какая-либо статья прочих доходов и расходов является существенной, ее можно привести развернуто в самом отчете или в пояснениях.

***Статья «Прибыль (убыток) до налогообложения» (строка 2300)***находится расчетным путем в результате сложения всех вышеуказанных доходов и вычитания всех расходов. Эта строка представляет собой «бухгалтерскую» прибыль или убыток организации.

***Строка 2410 «Текущий налог на прибыль»***– это налог на прибыль для целей налогообложения.

Текущий налог на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 равен:

+УР(-УД) + ПНО – ПНА + ОНА – ОНО.

Условный расход (доход) – это произведение бухгалтерской прибыли или убытка (величины, отраженной по строке 2300 формы) и ставки налога на прибыль.

Полученная величина текущего налога на прибыль должна совпадать с суммой налога на прибыль, отраженной в декларации.

В **строке 2421** необходимо привести сумму **отложенных налоговых обязательств (активов) (ОНО, ОНА).**

ОНО являются частью текущего налога на прибыль.Отражаются постоянные налоговые обязательства или активы на счете 99.

Согласно ПБУ 18/02, постоянное налоговое обязательство – это налог на прибыль, который образуется по данным налогового учета, но отсутствует по данным бухгалтерского. Чтобы рассчитать постоянное налоговое обязательство, нужно умножить постоянную разницу на ставку налога на прибыль.

Постоянная разница – это суммы, которые отражаются в бухгалтерском учете, но не учитываются в налоговом. На сумму ПНО в бухгалтерском учете производится запись – Д-т 99 К 68, на сумму ПНА - обратная бухгалтерская проводка (Д-т 68 К 99).

***Строки 2430 «Изменение отложенных налоговые обязательств»*** *и* ***2450 «Изменение отложенных налоговые* *активов»*** заполняются в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

***Строка «Изменение отложенных налоговых обязательств»*** заполняется по данным счета 77 и представляет собой разницу между оборотами по кредиту и дебету счета 77. Если эта разница положительная, то результат вычитают из прибыли до налогообложения (увеличивают убыток). Если разница отрицательная, то полученный результат нужно прибавить к прибыли (вычитать из убытка).

***Строка «Изменение отложенных налоговых активов***» формируется по данным счета 09 и также представляет собой разницу между оборотами по этому счету. Если дебетовый оборот (где отражают начисление активов) превышает кредитовый (где показывают списание или погашение), то результат увеличит прибыль (уменьшит убыток).

***По строке 2460 «Прочее***» можно приводить суммы налогов уплачиваемых организациями, находящимися на УСН, ЕНВД, штрафные санкции и пени, уплачиваемые за нарушение налогового законодательства.

***Строка 2400 «Чистая прибыль (убыток)»*** находится расчетным путем.

Строка 2400 = строка 2300 - строка 2410 - строка 2430 - строка 2450 – строка 2460.

СПРАВОЧНО.

***В строке 2510*** необходимо привести ***результат от переоценки внеоборотных активов***, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода.

При дооценке основных средств нематериальных активов производят записи – Д-т 01, 04 К-т 83, Д-т 83 К-т 02,05. При уценке – Д-т 84 К-т 01, 04, Д-т 02,05, К-т 84.

***Строка 2500 «Совокупный финансовый результат периода»*** находится расчетным путем.

**Строка 2500 = строка 2400 + строка 2510 + строка 2520.**

***Строки 2900 «Базовая прибыль (убыток) на акцию» и 2910 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию»***в Отчете о прибылях и убытках заполняют только акционерные общества. Эти сведения приводятся в годовой бухгалтерской отчетности.

При расчете прибыли на акцию необходимо руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (приказ МФ РФ от 21.03.2000г. № 29н).

Вышеуказанные рекомендации предусматривают расчет двух видов прибыли на акцию: базовой прибыли (убытка) на акцию и разводненной прибыли (убытка) на акцию.

Показатель базовой прибыли на акцию отражает часть прибыли отчетного периода, причитающуюся акционерам – владельцам обыкновенных акций. Разводненная прибыль на акцию – это величина, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли на акцию в отчетном периоде.

*Базовая прибыль на акцию = базовая прибыль (убыток) отчетного периода*

*ср. вшвешенное кол-во обыкн.акций, находящ.*

*в обращении в данном отчетном периоде*

***Базовая прибыль отчетного периода*** – это прибыль, оставшаяся в распоряжении акционерного общества после всех обязательных платежей в бюджет и выплаты дивидендов по привилегированным акциям.

Привилегированные акции приносят владельцам фиксированный дивиденд, размер которого, как правило, не зависит от результатов работы общества.

Чтобы определить средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, необходимо:

* сложить обыкновенные акции, находящиеся в обращении на 1-е число каждого календарного месяца отчетного периода (информацию можно взять из реестра акционеров);
* разделить полученную сумму на число календарных месяцев в отчетном периоде.

***Пример 1.***

На начало отчетного периода число обыкновенных акций, находящихся в обращении составляло 15 000 шт.; 1 июля организация выкупила у акционеров 3 000 шт. акций, а 1 сентября произошла дополнительная эмиссия, которая составила 7 500 шт.

КОА = 15 000 шт. \* 6 мес. + 12 000 шт. \* 2 мес. + 19 500 шт. \* 4 мес. =

192 000 шт. : 12 мес. = 16 000 шт.

Если чистая прибыль (ЧП) равна, к примеру, 480 000 руб., то базовая прибыль на акцию (БПА) = 480 000 руб. : 16 000 шт. = 30 руб.

Под разводнением прибыли, приходящейся на одну акцию, понимается уменьшение (увеличение) прибыли, которое может произойти в результате:

* конвертации ценных бумаг (привилегированных акций, облигаций и т.д.) в обыкновенные акции;
* исполнения обществом договора купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене, ниже их рыночной стоимости.

**Цель расчета разводненной прибыли на акцию** заключается в предоставлении информации о максимально возможной степени разводнения (уменьшения) прибыли на акцию в отчетном периоде. В отличие от базовой прибыли на акцию, разводненная прибыль является показателем, отражающим возможную (наихудшую) ситуацию. Такая информация служит своеобразным предупреждением акционеров о том, что может случиться, если владельцы ценных бумаг, конвертируемых в обыкновенные акции, станут владельцами этих акций. В этом случае прибыль компании будет распределена уже на большее количество обыкновенных акций, т.е. разводнена.

***Пример 2.***

Чистая прибыль организации (ЧП) = 480 000 руб.;

Средневзвешенное количество обыкновенных акций

в обращении = 16 000 шт.;

Облигации, каждая конвертируется в 1,5 обыкновенные

акции = 1 000 шт.;

Выплата процентов по облигациям 1 000 шт. х 20 руб. = 20 000 руб.;

Корректировка чистой прибыли = 480 000 + 20 000 = 500 000 руб.

Количество обыкновенных акций в результате конвертации облигаций =16 000шт. + 1 000шт. \* 1,5 шт = 17 500 шт.;

БПА = 480 000 руб. : 16 000 шт. = 30 руб.;

Разв. ПА = 500 000 руб. : 17500 = 28, 57 руб.

Акционерные общества, которые в отчетном периоде проводили дополнительное размещение обыкновенных акций, указывают в бухгалтерской отчетности следующую информацию об этом выпуске: причину, дату, основные условия выпуска и т.д.

Если АО проводило размещение дополнительных акций после отчетной даты, но до даты подписания отчетности, то базовая и разводненная прибыль (убыток) на акцию корректируется. Если это событие произошло после отчетной даты, то информация о нем должна быть раскрыта в пояснительной записке.

**3.3. Аналитическое использование отчета о прибылях и убытках**

**в оценке доходности и рентабельности организации**

Поскольку общий финансовый результат в Отчете о прибылях и убытках представлен развернуто, т.е. в разрезе различных видов деятельности предприятия, то по информации, содержащейся в данной форме отчетности можно дать оценку изменения доходов и расходов организации в отчетном периоде по сравнению с предыдущим, проанализировать состав, структуру и динамику валовой прибыли, прибыли от продаж, чистой прибыли, выявить факторы формирования конечного финансового результата и динамику рентабельности продаж.

Отчет о прибылях и убытках позволяет провести анализ динамики выручки от продаж, затрат на производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг, анализ факторов, формирующих различные виды доходов и расходов организации.

Данные, содержащиеся в отчете о прибылях и убытках, используются при расчете некоторых коэффициентов, характеризующих деловую активность и доходность организации.

Для оценки деловой активности при расчете коэффициентов оборачиваемости используют показатель выручки (нетто) от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг).

При оценке доходности используют такие показатели как прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) до налогообложения, чистая прибыль (убыток) отчетного периода. Сопоставляя различные показатели финансовых результатов с инвестированными средствами можно определить разные показатели доходности, разложить их по факторам. Сопоставление активов организации с прибылью позволяет установить фактическую доходность от вложений в целом.

Кроме того, по данным формы № 2 можно провести анализ операционного левериджа. Под операционным левериджем понимается разделение всей совокупности затрат предприятия на постоянные и переменные, что дает возможность использовать механизм управления прибылью.

В результате обобщения результатов анализа можно выявить неиспользованные возможности увеличения прибыли и доходности предприятия, повышения уровня его рентабельности.

Информация, представленная в отчете о прибылях и убытках позволяет всем заинтересованным пользователям делать вывод, насколько эффективна деятельность данной организации, и насколько оправданы и выгодны вложения в ее активы.

**ГЛАВА 4. ПРИЛОЖЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ**

**И ОТЧЕТУ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ**

**4.1. Отчет об изменениях капитала (форма 0710003)**

**4.1.1. Целевое назначение и содержание отчета**

**об изменениях капитала**

Отчет об изменениях капитала представляется в виде пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Это отдельная типовая форма бухгалтерской отчетности.

***Отчет об изменениях капитала показывает его увеличение или уменьшение за период в увязке с величиной капитала на начало и конец отчетного периода.***

Эта форма отчетности отражает изменение капитала и резервов организации, как за отчетный год, так и за предыдущий отчетный период.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», отчет об изменениях капитала должен содержать следующие числовые показатели:

1. Величина капитала на начало отчетного периода.

2. Увеличение капитала – всего

в том числе:

* за счет дополнительного выпуска акций;
* за счет переоценки имущества;
* за счет прироста имущества;
* за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение);
* за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала.

Уменьшение капитала всего

в том числе:

* за счет уменьшения номинала акций;
* за счет уменьшения количества акций;
* за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение);
* за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала.

4. Величина капитала на конец отчетного периода.

Типовая форма отчета об изменениях капитала состоит из трех разделов:

**Раздел 1. Движение капитала**. Здесь приводятся данные о наличии и движении всех видов источников собственного капитала организации: уставного, резервного, добавочного, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также собственных акций, выкупленных у акционеров.

**Раздел 2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**. В этом разделе отражается величина капитала до корректировок и после корректировок. Данные приводятся по всем составляющим капитала.

**Раздел 3.** **Чистые активы**. В этом разделе организации после соответствующего расчета записывают сумму чистых активов на конец отчетного года, предыдущего года и года, предшествующего предыдущему.

**4.1.2. Состав, содержание и порядок заполнения**

**показателей отчета об изменениях капитала (форма 0710003)**

В отчете об изменениях капитала отражаются сведения о движении составляющих частей собственного капитала организации (**уставного, добавочного, резервного, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также собственных акций, выкупленных у акционеров).**

**Раздел 1. Движение капитала**

Данный раздел заполняют акционерные общества, а также общества с ограниченной и дополнительной ответственностью. Из этого раздела можно увидеть, за счет каких факторов или источников произошло изменение величины уставного (счет 80), добавочного (счет 83), резервного капитала (счет 82), а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (счет 84), а также собственных акций, выкупленных у акционеров (счет 81).

По строкам, указывающим остатки капитала на 31 декабря, учитываются суммы капитала, соответствующие **сальдо по счетам 80,81,82,83, 84.**

В строках, отражающих увеличение капитала, записываются все источники, в результате которых возрос капитал организации (обороты по кредиту соответствующих счетов).

По строкам, учитывающим уменьшение капитала, указываются суммы фактических расходов средств капитала (обороты по дебету соответствующих счетов). Необходимо помнить о том, что уменьшение составляющих капитала отражается в таблице в круглых скобках и при подсчете остатка вычитается из итоговой суммы.

Форма таблицы показывает, за счет каких факторов меняется величина каждой из составляющих капитала организации.

Для облегчения заполнения этого раздела по строкам, в которых у организации не может быть числовых показателей проставлен знак «х».

Рассмотрим порядок заполнения **графы «Уставный капитал».**

Остаток уставного капитала на конец периода должен соответствовать размеру, зафиксированному в учредительных документах (Д-т 75 К-т 80).

В случае перерегистрации учредительных документов и изменении размера уставного капитала данные отражаются по соответствующим строкам, указывающим на увеличение или уменьшение величины уставного капитала. К примеру, увеличение величины уставного капитала может произойти в результате:

* *дополнительного выпуска акций* (эмиссии) у акционерных обществ (Д-т 75 К-т 80) – **строка 3214;**
* *увеличения номинальной стоимости акций* у акционерных обществ – **строка 3215;**
* *реорганизации юридического лица* **– строка 3216.** Это имеет место в случае присоединения одной организации к другой или их слияние.

Уставный капитал может вырасти и за счет дополнительных взносов учредителей, например, если участники общества с ограниченной ответственностью решают увеличить размер своих долей. Однако, такой строки в форме №3 не предусмотрено, поэтому ее нужно будет добавить самостоятельно.

На уменьшение величины уставного капитала оказывают влияние следующие факторы:

* *уменьшение номинала акций*;
* *уменьшение количества акций* за счет выкупа и погашения уже размещенных акций или путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации и иные ценные бумаги;
* *реорганизация юридического лица* путем разделения или выделения.

Уставный капитал можно уменьшить лишь после того, как об этом будет сообщено всем кредиторам организации. При этом кредиторы могут потребовать, чтобы организация досрочно рассчиталась с ними по долгам (ст. 90 и 101 ГК РФ).

Если предприятие подверглось реорганизации, то для правильного отражения в отчетности результатов реорганизации необходимо руководствоваться Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (приказ МФ РФ от 20.05.2003г., № 44н). В результате реорганизации предприятий их учредители определяют новый размер уставного капитала, размер которого может отличаться от величины уставного капитала реорганизованных предприятий. Во вступительной отчетности размер уставного капитала должен быть равен сумме зафиксированной в договоре о реорганизации.

После даты принятия учредителями решения о проведении реорганизации, в бухгалтерской отчетности (промежуточной и (или) годовой) подлежит дополнительно раскрытию следующая информация о проводимой реорганизации:

* основание проведения реорганизации;
* сведения об организациях, участвующих в реорганизации, и правопреемниках;
* дата составления передаточного акта или разделительного баланса;
* изменения в составе и стоимости имущества после этой даты;
* расходы на реорганизацию;
* формирование уставного капитала возникших организаций;
* разница между данными заключительной и вступительной бухгалтерской отчетности.

Движение **собственных акций, выкупленных у акционеров*,*** приведено в следующей графе. Так как счет ***81 «Собственные акции (доли)»*** активный, сальдо у него дебетовое, поэтому записывается в графу в круглых скобках. Движение по этому счету – увеличение (уменьшение) может произойти в результате:

* *дополнительного выпуска акций* **(строка 3214);**
* *увеличения номинальной стоимости акций* **(строка 3215***) или их уменьшени* ;
* *уменьшения количества акций;*
* *реорганизации юридического лица*.

Необходимо помнить, что стоимость выкупленных акций для последующей перепродажи или аннулирования учитывается на счете 81 в сумме фактических затрат на приобретение.

Изъятие размещенных акций из обращения может произойти в результате их выкупа обществом у акционеров по решению общего собрания акционеров либо по требованию самих акционеров в случаях и с учетом ограничений, регламентируемых ФЗ от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах».

В дальнейшем эти акции могут быть проданы, либо аннулированы. В последнем случае на их номинал производится уменьшение уставного капитала общества с отнесением разницы между ценой выкупа и номинальной стоимостью аннулированных акций на прочие доходы (расходы).

Расшифровка величины ***добавочного капитала*** содержится в следующей графе. По строкам, указывающим остатки на начало года, приводится сальдо по кредиту ***счета 83.***

**Размер добавочного капитала может увеличиться в результате:**

* *переоценки* (дооценки) *объектов основных средств*, нематериальных активов **(строка 3212),** которая отражается в бухгалтерской отчетности в соответствии с ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 (Д-т 01,04 К-т 83; Д-т 83 К-т 02,05);
* *доходов, относящихся непосредственно на увеличение капитала –* **строка 3213**(курсовые разницы при взносах в уставный капитал иностранных инвесторов в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (Д-т 75(83) К-т 83 (75)); получения эмиссионного дохода от проданных акций (Д-т 51 К-т 83) и т.д.

**Добавочный капитал может уменьшиться в результате**:

* переоценки имущества (если актив, по которому была произведена дооценка выбывает, то сумма дооценки переносится на счет нераспределенной прибыли **(Д-т 83 К-т 84);**
* расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала (направление добавочного капитала на увеличение уставного капитала (**Д 83 К 80**); направление добавочного капитала на погашение убытка (**Д 83 К 84**)).

*В строке «Изменение добавочного капитала»* необходимо показать, за счет каких составляющих произошло его увеличение или уменьшение.

Для отражения изменений в составе **резервного капитала** (**счет 82)** предназначена отдельная графа.

Эту графу заполняют только те организации, которые образуют резервный капитал либо в соответствии с законодательством, либо в соответствии с учредительными документами и учетной политикой.

Величина резервного капитала может возрасти в результате отчислений за счет нераспределенной прибыли (**Д-т 84 К-т 82).**

Резервный капитал в соответствии с протоком собрания учредителей, может быть направлен:

* на покрытие убытков отчетного года или прошлых лет (Д-т 82 К-т 84);
* на выкуп собственных акций у акционеров, в случае отсутствия иных средств без уменьшения уставного капитала (Д-т 82 К-т 83,84);
* при погашении облигаций акционерного общества Д-т 82 К-т 58).

В следующей графеприводятся данные **о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) (счет 84).**

По **строке 3211 «Чистая прибыль**» отражается реформация бухгалтерского баланса – **Д-т 99 К-т 84**;

**В строке 3213 «Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала»** может быть отражено изменение учетной политики, исправление существенных ошибок, погашение убытка учредителями и т.д.;

**Строка 3216 «Реорганизация юридического лица»** отражает увеличение нераспределенной прибыли в результате проведенной реорганизации (в форме слияния).

Уменьшение нераспределенной прибыли может быть отражено в **строке «убыток».** Здесь записывается полученный убыток по итогам отчетного периода – **Д-т 84 К-т 99**.

**По строке «Переоценка имущества**» отражается уценка основных средств, нематериальных активов – **Д-т 84 К-т 01,04; Д-т 02,05 К-т 84.**

Уменьшение нераспределенной прибыли может произойти также в результате:

* списания расходов, относящихся непосредственно на уменьшение капитала (изменение учетной политики, исправления существенных ошибок);
* при уменьшении номинальной стоимости акций;
* при уменьшении количества акций;
* при реорганизации юридического лица;
* при начислении дивидендов (**Д-т 84 К-т 75);**
* при изменении добавочного капитала (**Д-т 84 К-т 83);**
* при изменении резервного капитала (**Д-т 84 К-т 82).**

**Раздел 2. Корректировки в связи с изменением учетной политики**

**и исправлением ошибок**

Учетная политика организации в соответствии с ПБУ 1/2008 может изменяться в следующих случаях:

* при изменении нормативных документов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета;
* при внедрении организацией новых способов и методов ведения бухгалтерского учета;
* если существенно меняются условия деятельности организации (реорганизация предприятия, смена собственников, изменение видов деятельности и т.д.).

В целях сопоставимости информации, данные за предыдущий год, которые переносятся в отчетность текущего года, необходимо представить, таким образом, если бы новая учетная политика применялась и в прошлые годы, т.е. данные прошлого года нужно пересчитать в сопоставимых условиях. Причем эта корректировка отражается только в бухгалтерской отчетности и никаких записей в учете при этом не производится.

В данном разделе необходимо записать насколько изменились составляющие собственного капитала организации, если произошло изменение учетной политики, либо исправление существенных ошибок. При этом выделяется отдельно влияние корректировок на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и другие статьи капитала, по которым были осуществлены корректировки. Порядок исправления ошибок регулируется ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

**Раздел 3. Чистые активы**

В этом разделе отчета об изменениях капитала отражаются данные о стоимости чистых активов организациидля оценки степени его ликвидности. При заполнении данной строки организации должны руководствоваться совместным приказом МФ РФ от 29.01.2003г., № 10н, и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг России (ФКЦБ) от 29.01.2003г., № 03-6/пз «Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Показатель чистых активов необходимо рассчитывать ежеквартально, а также в конце года. Результаты расчета включаются в состав бухгалтерской отчетности (п. 5 Порядка расчета чистых активов АО).

Чистые активы предприятия определяются путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы ее обязательств (пассивов), принимаемых к расчету.

К активам, принимаемым в расчет величины чистых активов, относятся:

* 1 раздел бухгалтерского баланса;
* 2 раздел бухгалтерского баланса.

К пассивам, принимаемым в расчет величины чистых активов, относятся:

* 4 раздел;
* 5 раздел за минусом строки 1530 «Доходы будущих периодов».

Если стоимость чистых активов получилась с отрицательным знаком, то эта сумма отражается в форме в круглых скобках.

*Расчет оценки стоимости чистых активов акционерного общества*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Код строки | На начало года | На конец года |
| АКТИВЫ |  |  |  |
| 1. Нематериальные активы | 1110 |  |  |
| 2. Результаты исследований и разработок | 1120 |  |  |
| 3. Основные средства | 1130 |  |  |
| 4. Доходные вложения в материальные ценности | 1140 |  |  |
| 5. Финансовые вложения\* | 1150 |  |  |
| 6. Отложенные налоговые активы | 1160 |  |  |
| 7. Прочие внеоборотные активы | 1170 |  |  |
| 8. Запасы | 1210 |  |  |
| 9. НДС по приобретенным ценностям | 1220 |  |  |
| 10.Дебиторская задолженность\*\* | 1230 |  |  |
| 11.Финансовые вложения\* | 1240 |  |  |
| 12.Денежные средства | 1250 |  |  |
| 13.Прочие оборотные активы | 1260 |  |  |
| 14.*Итого активы, принимаемые к расчету**(сумма пп. 1 – 13)* |  |  |  |
| ПАССИВЫ |  |  |  |
| 15. Заемные средства | 1410 |  |  |
| 16.Отложенные налоговые обязательства | 1420 |  |  |
| 17.Резервы под условные обязательства | 1430 |  |  |
| 18. Прочие обязательства | 1450 |  |  |
| 19. Заемные средства | 1510 |  |  |
| 20.Кредиторская задолженность | 1520 |  |  |
| 21.Резервы предстоящих расходов | 1540 |  |  |
| 22.Прочие обязательства | 1550 |  |  |
| 23.*Итого пассивы, принимаемые к расчету* (*сумма пп. 15–22)* |  |  |  |
| 20.Стоимость чистых активов (п.14 минус п.23) |  |  |  |
| \* за исключением балансовой стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров;  \*\* за исключением задолженности участников (учредителей) по их вкладам в уставный капитал | | | |

Показатель чистых активов часто используется в финансово-хозяйственной деятельности акционерных обществ. От размера чистых активов зависит величина уставного капитала ООО и АО.

В соответствии с ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995г., № 208-ФЗ (с изменениями и дополнениями), сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости чистых активов (п. 4 ст. 35 ФЗ № 208-ФЗ). Причем, общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов, если на день принятия такого решения стоимость чистых активов меньше суммы уставного капитала и резервного фонда.

**4.2. Отчет о движении денежных средств (форма 0710004)**

**4.2.1. Назначение и состав отчета о движении денежных средств**

Важной составной частью сведений о финансовом состоянии организации и перспективах его развития является Отчет и движении денежных средств**.** Потенциальные инвесторы обязательно должны быть проинформированы о способности предприятия получать денежные средства, требующиеся для продолжения его деятельности (оплаты счетов поставщиков, выплаты налогов и заработной платы, обеспечения обслуживания долга и поддержания высокой курсовой стоимости своих акций). Это особенно актуально в современной экономической ситуации в России, когда проблема неплатежей до сих пор не решена. Введение отчета о движении денежных средств в состав финансовой отчетности стало очередным шагом на пути приближения отечественных правил финансового учета к международным стандартам (отчет о движении средств и денежного эквивалента является стандартной формой отчетности в мировой практике).

***Отчет о движении денежных средств характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности***(ПБУ 4/99 п.29)*.*

Таким образом, отчет о движении денежных средств дополняет баланс и отчет о прибылях и убытках важной для пользователей информацией привлекать и использовать денежные средства.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, раскрывающие наличие, поступление и расходование денежных средств организации.

Отчет о движении денежных средств должен содержать следующие числовые показатели:

1. Остаток денежных средств на начало отчетного периода.

2. Поступило денежных средств – всего

в том числе:

* от продажи продукции, товаров, работ и услуг;
* от продажи основных средств и иного имущества;
* авансы, полученные от покупателей (заказчиков);
* бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование;
* кредиты и займы полученные;
* дивиденды, проценты по финансовым вложениям;
* прочие поступления.

3. Направлено денежных средств – всего

в том числе:

* на оплату товаров, работ, услуг;
* на оплату труда;
* на отчисления в государственные внебюджетные фонды;
* на выдачу авансов;
* на финансовые вложения;
* на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам;
* на расчеты с бюджетом;
* на оплату процентов по полученным кредитам, займам;
* прочие выплаты, перечисления.

4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Данный отчет призван помочь руководству организации и другим пользователям бухгалтерской отчетности отразить причины изменений в объеме и составе денежных средств организации за отчетный период.

При использовании отчета о движении денежных средств совместно с остальными формами финансовой отчетности представляется информация, которая позволяет оценить изменения в чистых активах хозяйствующего субъекта, его финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность) и его способность к воздействию на потоки денежных средств для того, чтобы приспособиться к изменившимся условиям и возможностям.

**4.2.2. Содержание и порядок формирования отчета**

**о движении денежных средств (форма 0710004)**

В Отчете о движении денежных средств (форма № 4) раскрываются сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на счетах **50,51**,**52,55** (кроме остатка по субсчету 55-3 «Депозитные счета», так как они являются финансовыми вложениями), **57.**

Если в организации имеет место движение денежных средств в иностранной валюте, то вначале составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. Затем данные каждого расчета в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируют при заполнении соответствующих строк отчета.

Данные в отчете отражаются в разрезе 3-х видов деятельности:

* текущей;
* инвестиционной;
* финансовой.

Важное значение при заполнении Отчета о движении денежных средств имеет правильное разделение движения денежных средств по видам деятельности организации.

***Под текущей деятельностью*** *понимается деятельность организации, направленная на извлечение прибыли в качестве основной цели*, т.е. деятельность предприятия ради чего оно было создано (для промышленных предприятий – производство продукции, для строительных организаций – выполнение СМР, для торговли – приобретение и продажа товаров и т.д.

***Под инвестиционной деятельностью*** *понимается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий, другой недвижимости, оборудования, НМА и других внеоборотных активов, а также с их продажей.* Кроме этого инвестиционной деятельностью признаются НИОКР, собственное строительство, приобретение ценных бумаг, предоставление займов, вклады в уставные капиталы других организаций.

***Под финансовой деятельностью*** *понимается деятельность организации, связанная с получением займов, выпуском акций, размещением облигаций и т.д.*

При поступлении денежных средств от продажи иностранной валюты (включая обязательную) на счета в кредитных организациях или в кассу, соответствующие суммы учитываются в составе данных по текущей деятельности.

Сумма проданной иностранной валюты включается в данные по текущей деятельности, по соответствующему направлению расходования.

При приобретении иностранной валюты, перечисленные денежные средства включаются в данные по текущей деятельности по соответствующему направлению.

Поступление приобретенной иностранной валюты также отражается по текущей деятельности раздельно или в составе других поступлений (кроме продажи основных средств и иного имущества, что относится к инвестиционной деятельности).

В отчете представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств.

Данные в отчете о движении денежных средств приводятся за два периода: за отчетный год и за аналогичный период предыдущего года.

**Движение денежных средств по текущей деятельности.**

Здесь учитывается сумма денежных средств в рублях и иностранной валюте, поступивших и выбывших с начала года от операций, связанных с текущей деятельностью. В нижерасположенных строках приводится расшифровка движения денежных средств по направлениям поступления и выбытия.

**Строка 4110 «Поступило денежных средств – всего»** отражаетобщее поступление денежных средств по текущей деятельности **(обороты по дебету 50,51,52,55).**

В нижерасположенных строках приводится расшифровка таких поступлений.

В частности, **по строке 4111 «от продажи продукции, товаров, работ и услуг»** отражается выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг, учтенная по дебету счетов учета денежных средств и **кредиту счетов 62, 90**. По этой же строке могут указываться авансы, полученные (**Д-т 50,51,52 К-т 62**). Организации розничной торговли показывают здесь выручку, отраженную проводкой – **Д 50 К 90.**

В **строку 4112 «арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, комиссионные поступления»** записывается сумма поступившей арендной платы, если организация признает сдачу имущества основным видом деятельности, а также лицензионные платежи, зачисленные гонорары и комиссионные поступления (**Д-т 50,51,52 К-т 62,76)**.

**В строку 4113 «Прочие поступления»**записывают все прочие поступления, отраженные по дебету счетов учета денежных средств с кредита разных счетов, связанные с текущей деятельностью, например:

* возврат неиспользованных подотчетных сумм (К-т 71);
* возврат денежных средств персоналом организации (К-т 70);
* безвозмездное поступление денежных средств от юридических и физических лиц (К-т 98);
* возмещение излишне перечисленных сумм налогов, сборов (К-т 68);
* получение денежных средств в результате внутрихозяйственных расчетов (К-т 79);
* получение денежных средств по возмещению ущерба (К-т 73);
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, полученные от покупателей К-т 76,91);
* поступления в возмещение причиненных организации убытков;
* средства, поступившие из бюджета на финансирование основной деятельности;
* возвращенные поставщиками авансы;
* поступление денежных средств от учредителей и т.д.

**По строке «Направлено денежных средств - всего»**приводятся суммы кредитовых оборотов по счетам учета денежных средств – **50,51,52,55** (суммы средств в рублях и иностранной валюте, перечисленные организацией с банковских счетов в безналичном порядке и выданные из кассы на цели, связанные с текущей деятельностью организации) в дебет разных счетов. Эти суммы указываются в отчете в круглых скобках.

В нижерасположенных строках приводится расшифровка данной строки по направлениям выплат. В частности:

* **по строке 4121 «на оплату товаров, работ, услуг»** отражаются денежные средства, перечисленные поставщикам и подрядчикам в оплату приобретенных товаров, работ, услуг (**Д-т 60,76**);
* **по строке 4122 «на оплату труда»** учитываются средства, выданные из кассы или перечисленные с расчетного счета на оплату труда (**Д-т 70**);
* **по строке 4123 «на выплату процентов по долговым обязательствам»** учитываются средства, направленные на уплату процентов по ценным бумагам (**Д-т 76),** процентов по кредитам и займам (**Д-т 66,67**)???;
* **по строке 4124 «на расчеты по налогам и сборам»**отражаются расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, т.е. суммы всех налогов, сборов, штрафных санкций перечисленных со счетов учета денежных средств (**Д-т 68,69);**
* **по статье «прочие выплаты, перечисления» (строка 4125)**записывают все прочие списания со счетов денежных средств, на расходы по текущей деятельности(на выдачу подотчетных сумм – **Д 71**; авансы, перечисленные поставщикам под поставку сырья, материалов, на выполнение работ, оказание услуг – **Д 60**; персоналу по прочим операциям – **Д 73**; расходы будущих периодов – **Д 97**; перечисления страховым организациям – **Д 76**, расходы по оплате услуг кредитных учреждений – **Д 91,** выплата дивидендов **Д 75** и т.д.).

Показатель**«Результат движения денежных средств от текущей деятельности» (строка 4100)**отражает разницу между поступлением и выбытием денег по текущей деятельности. Чтобы найти эту величину нужно сложить показатель строки 4110 и вычесть показатель строки 4120.

# Движение денежных средств по инвестиционной деятельности.

**Строка 4210 «Поступило денежных средств – всего»** отражаетобщее поступление денежных средств по инвестиционной деятельности **(обороты по Д 50,51,52,55).**

В нижерасположенных строках приводится расшифровка таких поступлений.

**Строка 4211 «от продажи объектов основных средств и иного имущества».**Здесь учитывается выручка, поступившая на счета учета денежных средств от продажи основных средств, оборудования к установке, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности, и т.д. – **обороты по кредиту счетов 62,76.**

**В строку 4212 «дивиденды, проценты по финансовым вложениям»**записывают суммы дивидендов по финансовым вложениям, зачисленные на счета учета денежных средств – **кредит счета 76.** По этой же строке указывают средства, поступившие на счета учета денежных средств в качестве процентов, полученных по ценным бумагам, займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам – **к-т 76**.

**По строке 4213 «прочие поступления»** отражают все прочие поступления, связанные с инвестиционной деятельностью. Здесь можно привести средства, полученные в оплату за проданные акции, облигации, другие ценные бумаги, приобретенные на срок менее 12 месяцев **– кредит счетов 62,76**.По этой же строкеотражают возврат денежных средств ранее предоставленным другим организациям в виде займов – **кредит счета 58,** а такжепроценты, которые начисляет банк на остаток денежных средств.

Далее в отчете **по строке 4220** **«Направлено денежных средств – всего»** указывают перечисления денежных средств по инвестиционной деятельности, которые записаны по **кредиту счетов учета денежных средств**, в дебет разных счетов. Например:

**строка 4221 «на приобретение объектов основных средств (включая доходные вложения в материальные ценности) и нематериальных активов».**По этой строке отражают суммы перечисленные поставщикам в оплату машин, оборудования, транспортных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности **– дебет счетов 60, 76;**

**по строке 4222 «на финансовые вложения»** записывают суммы денежных средств, перечисленных на покупку финансовых вложений (приобретение ценных бумаг, взносы в уставные капиталы других организаций и т.д.) - **дебет счета 58**. В эту же строку можно вписать денежные средства, потраченные на покупку дебиторской задолженности по договору уступки права требования. Здесь также записывают суммы предоставленных прочим организациям займов – **дебет счета 58.**

Если организация приобрела контрольный пакет акций в уставном капитале другой организации, то уплаченная сумма указывается по этой же строке **(Д-т 58).**В эту строку записывают суммы предоставленных прочим организациям займов – **дебет счета 58;**

**в строку 4223 «на прочие выплаты, перечисления»** вносят всеостальные суммы, списанные со счетов учета денежных средств на инвестиционную деятельность.

**Строка 4200 «Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности»**находится расчетным путем как разница между притоком и оттоком денежных средств от инвестиционной деятельности **(строка 4210 – строка 4220).**

# Движение денежных средств по финансовой деятельности.

**По строке 4310 «Поступило денежных средств – всего»** отражают все поступления денег, связанных с финансовой деятельностью (**обороты по дебету счетов 50,51,52,55,57)***.* В нижерасположенных строках приводят расшифровку таких поступлений:

**по строке** **4311 «кредитов и займов»**указывают денежные средства, поступившие на счета организации в виде кредитов и займов - **кредит счетов 66,67;**

**в строку 4312** вписывают суммы поступивших бюджетных ассигнований и иного целевого финансирования – **кредит счета 86;**

**строка 4313** предназначена для отражения вкладов участников – **кредит счета 75;**

**по строке 4314** записывают другие поступления по финансовой деятельности (например, эмиссионный доход от проданных акций – **кредит счетов 75,83**).

**Строка 4320 «Направлено денежных средств – всего»** предназначена для отражения списанных денег на финансовую деятельность (**обороты по кредиту счетов 50,51,52,55,57).** К примеру:

**в строку 4321 вписывают** суммы погашенных кредитов и займов без учета начисленных процентов – **дебет 66,67**;

**по строке 4322** отражают выплаченные дивиденды учредителям – **кредит счета 75;**

**строка 4323** служит для записи всех прочих списаний на финансовую деятельность (кредит счетов 50,51,52,55,57). Это может быть выкуп собственных акций у акционеров (**дебет счета 81**)**,** погашение обязательств по финансовой аренде. Финансовая аренда (лизинг) предполагает приобретение в собственность арендодателем (лизингодателем) определенного имущества, с последующим предоставлением этого имущества арендатору (лизингополучателю) во временное владение и пользование для предпринимательских целей (ст. 665 ГК РФ). Погашение текущих обязательств по лизингу лизингополучатель осуществляет в размере и сроки, определенные договором лизинга и отражает – **Д-т 76 К-т 51.**

**Строка 4300 «Результат движения денежных средств от финансовой деятельности»**заполняется по данным вышеприведенных строк и представляет собой разность между поступлением и расходованием денежных средств по финансовой деятельности (строка 4310- строка 4320).

**Строка 4400 «Результат движения денежных средств за отчетный период».**Для расчета показателя по этой строке нужно сложить величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности **(+(-) строка 4100 +(-) строка 4200 +(-) строка 4300).**

В целях заполнения отчета о движении денежных средств организация может принять решение учитывать в целях аналитичности итоговой информации помимо данных о движении денежных средств также их эквивалентов. Понятие **денежных эквивалентов** в российском законодательстве отсутствует. Согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств») денежные эквиваленты представляют собой краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения быстро и с минимальными потерями обратимые в денежные средства и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

**Строка 4450 Остаток денежных средств на начало отчетного года**. По этой строкеотражается сумма денежных средств, числящаяся на счетах организации по состоянию на 1 января (**дебетовое сальдо по счетам 50 (**кроме денежных документов)**, 51, 52, 55,57**.

Сальдо в иностранной валюте по счетам 50 и 52 необходимо пересчитать по курсу ЦБ РФ на 1 января. Эта строка заполняется по данным главной книги и баланса.

**Строка 4500 Остаток денежных средств на конец отчетного периода.**

По этой строке отражается остаток наличных денег в кассе, на расчетных, валютных счетах и иных счетах в банках. Показатель данной строки можно определить расчетным путем как остаток денежных средств на начало отчетного года плюс (минус) чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов. Кроме этого, данный показатель должен соответствовать остаткам по счетам учета денежных средств (50,51,52,55), отраженным в главной книге на конец отчетного периода.

**Строка 4490 «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю».** Данную строку заполняют организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью и имеющие валютные счета. Чтобы правильно заполнить эту строку необходимо пересчитать некоторые данные за прошлый год.

По этой строке показываются расхождения величины валютных денежных средств по курсу ЦБ РФ на 31 декабря предыдущего года (графа 4) и на начало отчетного года отраженных по курсу ЦБ РФ на 31 декабря отчетного года в графе 3 (валюта на одну и ту же дату, но по разным курсам). Здесь также нужно отразить сумму курсовых разниц за год по валютным денежным средствам.

При сопоставлении итоговых данных с этой строкой будет ясно, какое влияние на итоговое увеличение или уменьшение денежных средств оказали курсовые разницы.

**4.3. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях**

**и убытках (форма 0710005) -** табличный вариант

Пояснения являются расшифровкой отдельных статей баланса и отчета о прибылях и убытках, объясняющие наличие и движение средств.

Пояснения разрешено оформлять как в табличном, так и в текстовом виде. Табличная форма предназначена для количественных данных. Информацию описательного характера можно оформить в текстовом виде. В приказе № 66н от 02.07.2010г. приведен пример оформления пояснений.

Пояснения включают в себя информацию о нематериальных активах, расходах на НИОКР; об основных средствах, незавершенных капитальных вложениях; о финансовых вложениях; о запасах; о дебиторской и кредиторской задолженности; о затратах на производство; о резервах под условные обязательства, об обеспечении обязательств; о государственной помощи.

Каждый раздел и подраздел в пояснениях имеет свою нумерацию, на которую необходимо сделать ссылку рядом с соответствующей статьей баланса или отчета о прибылях и убытках.

**Раздел 1. «Нематериальные активы и расходы на НИОКР»**

***Подраздел 1.1. Наличие и движение нематериальных активов***

В этом подразделе расшифровывается наличие, движение и состав **нематериальных активов** *(***счет 04***)*. Заполняется таблица в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Данные в графах приводятся на начало года, изменения за период и на конец отчетного периода по первоначальной стоимости. Если НМА подвергались переоценке, то их необходимо показать по текущей рыночной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости. В отдельной графе в круглых скобках необходимо выделить начисленную амортизацию и убытки от обесценения.

Таблица заполняется на основании регистров синтетического и аналитического учета.

В графе **«На начало года» и «На конец периода**» отражается **дебетовое сальдо по счету 04 и накопленная амортизация – кредитовое сальдо по счету 05.**

В графе **«Изменения за период**» приводится поступление НМА (**обороты по дебету счета 04)**, выбытие НМА (**обороты по кредиту счета 04**), суммы начисленной амортизации (**обороты по кредиту счета 05**), а также данные переоценки НМА - **Д 04 (84) К 83 (04) Д 84 (05) К 05 (84).**

***Подраздел 1.2. Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией***

В этой таблице необходимо выделить сальдо по дебету счета 04 по каждому виду НМА, если их создала сама организация. Данные приводят на 31 декабря отчетного года, предыдущего года, и года предшествующего предыдущему.

***Подраздел 1.3. НМА с полностью погашенной стоимостью***

В таблице необходимо привести показатели по НМА, которые полностью самортизированы. Данные приводят по каждому виду НМА по состоянию на 31 декабря отчетного года, предыдущего года, и года предшествующего предыдущему.

***Подраздел 1.4. Наличие и движение результатов НИОКР***

Данный подраздел заполняется организациями, выполняющими НИОКР собственными силами для дальнейшего использования в собственном производстве, в соответствии с ПБУ 17/02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в разрезе следующих граф:

* на начало года;
* изменения за период;
* на конец периода.

По строке «Всего» необходимо привести общую сумму расходов на НИОКР, а в нижерасположенных строках сделать расшифровку данных расходов по направлениям.

Согласно п. 5 ПБУ 17/02 расходы на НИОКР отражаются в составе вложений во внеоборотные активы и собираются на дебете счета 08. В дальнейшем, расходы на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, учитываются на счете 04 обособленно (Д-т 04 К-т 08). Если расходы на НИОКР не дали положительных результатов, либо не подлежат применению в производстве и управлении, такие затраты списывают на счет 91 (Д-т 91 К-т 08).

При списании расходов на НИОКР, результаты которых используются для производственных или управленческих нужд кредитуется счет 04 и дебетуются счета 20,26. Списание расходов производится по каждой выполненной работе линейным способом (равномерно в течение принятого срока использования полученных результатов, но не более 5 лет или пропорционально объему продукции (работ, услуг)).

При прекращении использования результатов НИОКР в производстве продукции или для управления организацией, суммы таких расходов не отнесенные на счета производственных затрат списываются в дебет счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 04.

***Подраздел 1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению НМА***

В данном подразделе организации приводят затраты по незаконченным исследованиям и разработкам и по приобретению НМА.

Такие затраты собираются по дебету счета 08. Поэтому в графе «На начало года» необходимо записать остаток по счету 08 отдельно по незаконченным НИОКР и незаконченным операциям по приобретению НМА.

В графе **«Изменения за период»** отражают:

* в графе **«затраты за период»** - развернутые **обороты по дебету счета 08;**
* в графе **«списано затрат как не давших положительного результата**» - бухгалтерскую запись – **Д 91-2 К 08;**
* в графе **«принято к учету в качестве НМА или НИОКР**» – проводку – **Д 04 К** **08.**

**Раздел 2. Основные средства**

***Подраздел 2.1. Наличие и движение основных средств***

Подраздел заполняется в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Данные приводят отдельно по основным средствам (счет 01) и по доходным вложениям в материальные ценности **(счет 03).**

Таблица заполняется аналогично подразделу 1.1. «Наличие и движение НМА.

В составе доходных вложений в материальные ценности отражают специально приобретенные организацией ценности для предоставления их по договору аренды в целях получения дохода (счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»):

* *имущество для передачи в лизинг;*
* *имущество, предоставляемое по договору проката.*

Доходные вложения в материальные ценности отражают в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 6/01 по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение, включая затраты по доставке и монтажу (**Д 03 К 08).**

Выбытие доходных вложений в материальные ценности учитывается по кредиту счета 03 (**Д 02 К 03** – на сумму накопленной амортизации; **Д 91 К 03** – на сумму остаточной стоимости).

***Подраздел 2.2. Незавершенные капитальные вложения***

Этот подраздел содержит расшифровку по незавершенному строительству и незаконченным операциям по приобретению основных средств **(счет 08).** Расшифровку приводят в разрезе следующих граф:

1. **«На начало года»** - **сальдо по дебету счета 08** в части данных видов активов» по состоянию на 1 января отчетного года.
2. **«Изменения за период»**:
   * «затраты за период» - обороты по дебету счета 08;
   * «списано» - обороты по кредиту счета 08;
   * «принято к учету основных средств в качестве основных средств или увеличена их стоимость» - проводку Д 01 К 08.
3. **«На конец периода»** - сальдо по дебету счета 08.

***Подраздел 2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации***

Все затраты по достройке, дооборудованию, реконструкции и частичной ликвидации основных средств вначале учитывают на дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В случае увеличения стоимости объектов основных средств в результате проведенных работ на счетах бухгалтерского учета производится запись – **Д 01 К 08.**

Уменьшение стоимости объектов в результате частичной ликвидации относится на прочие расходы – **Д 91-2 К 01***.*

Данные в подразделе приводят за отчетный и прошлый год по каждому объекту основных средств.

***Подраздел 2.4. Иное использование основных средств***

В этом подразделе по состоянию на 31 декабря отчетного года, прошлого года, и года предшествующего предыдущему приводят данные о следующих основных средствах:

* Переданные в аренду основные средства, числящиеся на балансе. Строку заполняет арендодатель (сальдо по дебету счета 01, отдельный субсчет);
* Переданные в аренду основные средства, числящиеся за балансом. Строку заполняет лизингодатель (сальдо по дебету забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду»);
* Полученные в аренду основные средства, числящиеся на балансе. Строку заполняет лизингополучатель (сальдо по дебету счета 01);
* Полученные в аренду основные средства, числящиеся за балансом. Строку заполняет арендатор (сальдо по дебету забалансового счета 001 «Арендованные основные средства»);
* Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации - сальдо по счету 01 (отдельный субсчет), либо по счету 08 (отдельный субсчет».;
* Основные средства, переведенные на консервацию – сальдо по счету 01 (отдельный субсчет). Порядок консервации устанавливает руководитель организации своим приказом. Основные средства могут быть переведены на консервацию на срок более 3-х месяцев. Амортизация по таким объектам не начисляется.
* Иное использование основных средств (залог и др.). При получении основных средств в залог в качестве гарантии выполнения обязательств их учитывают на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». При передаче основных средств в залог в качестве гарантии выполнения обязательств их учитывают на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

**Раздел 3. Финансовые вложения**

***Подраздел 3.1. Наличие и движение финансовых вложений***

В этом подразделе отражаются по видам долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, учитываемые на одноименном счете **58.** Финансовые вложения отражаются в учете и отчетности в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (вклады в уставные капиталы других организаций, государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, предоставленные займы, депозитные вклады и др.).

По графам отражают данные:

1. На начало года:
   * первоначальную стоимость – **дебетовое сальдо по счету 58** на 1 января отчетного года**;**
   * накопленную корректировку – разницу между текущей рыночной и первоначальной стоимостью – **Д 58 (91) К 91 (58)** по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость; либо начисленную в течение срока обращения разницу между первоначальной и номинальной стоимостью – по долговым ценным бумагам - **Д 58 (91) К 91 (58);** либо величину образованного резерва под обесценение финансовых вложений – **Д 91-2 К 59.**
2. Изменения за период:

* поступило – **обороты по дебету счета 58**;
* выбыло – по первоначальной стоимости - обороты по кредиту счета 58; накопленную корректировку отражают аналогично описанной выше;
* начисление процентов (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной - **Д 58 (91) К 91 (58);**
* текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения – **Д 58 (91) К 91 (58)**.

1. На конец периода:

* первоначальную стоимость – **дебетовое сальдо по счету 58;**
* накопленную корректировку – отражают аналогично описанной выше.

***Подраздел 3.2. Иное использование финансовых вложений***

В этом подразделе отражают финансовые вложения полученные в залог – сальдо на забалансовом **счете 008** «Обеспечения обязательств и платежей полученные»; финансовые вложения переданные третьим лицам, в том числе в залог – сальдо на забалансовом **счете 009** «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Данные приводят по состоянию на 31 декабря отчетного года, прошлого года и года предшествующего предыдущему.

**Раздел 4. Запасы**

***Подраздел 4.1. Наличие и движение запасов***

Подраздел содержит расшифровку запасов, отраженных по строке 1210 бухгалтерского баланса (счета 10,14,15,16,11,20,21,23,29,44,46,41,42,43,45,97???)

По строкам записывают запасы с расшифровкой по каждому виду, группе. Таблица содержит данные о запасах:

* 1. На начало года:
* себестоимость – указывается фактическая себестоимость запасов;
* величина резерва под снижение стоимости – **сальдо по кредиту счета 14** на 1 января отчетного года.
  1. Изменения за период:
* **поступления и затраты** – обороты по дебету счетов затрат;
* **выбыло**, в т.ч. себестоимость – обороты по кредиту счетов затрат; резерв под снижение стоимости – величина образованного резерва – **Д 91-2 К 14;** убытков от снижения стоимости; оборот запасов между их группами (видами).
  1. На конец периода:
* себестоимость – указывается фактическая себестоимость запасов;
* величина резерва под снижение стоимости – **сальдо по кредиту счета 14** на конец отчетного периода**.**

***Подраздел 4.2. Запасы в залоге***

В таблице отражают:

* запасы, не оплаченные на отчетную дату с расшифровкой по видам запасов;
* запасы, находящиеся в залоге также с расшифровкой по видам???

**Раздел 5. Дебиторская и кредиторская задолженность**

***Подраздел 5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности***

Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»

В подразделе отражаются сведения и состоянии краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности. Причем дебиторская задолженность показывается в зависимости от срока ее погашения - краткосрочная (со сроком погашения в течение 12 месяцев включительно) и долгосрочная (со сроком погашения более 12 месяцев после отчетного периода).

Заполняется этот раздел по данным синтетического и аналитического учета по счетам расчетов и включает следующие графы:

1. 1. На начало года:

* учтенная по условиям договора (**дебетовое сальдо по счетам 60,62,71,73,75,76** и др.) по состоянию на 1 января отчетного или предыдущего года;
* величина резерва по сомнительным долгам – **сальдо по кредиту счета 63.**

1. Изменения за период:

Поступление:

* в результате хозяйственных операций (**обороты по дебету счетов расчетов**). Данные раскрываются за минусом дебиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде;
* причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления – **Д 76-2 К-т 91-1.**

Выбытие:

* погашение – обороты по кредиту счетов расчетов;
* списание на финансовый результат – **Д 91-2 К счетов расчетов;**
* восстановление резерва – **Д 63 К 91-1;**
* перевод из долго- в краткосрочную задолженность.

1. На конец периода:

* учтенная по условиям договора (**дебетовое сальдо по счетам 60,62,71,73,75,76** и др.);
* величина резерва по сомнительным долгам – **сальдо по кредиту счета 63** на конец отчетного периода**.**

***5.2. Просроченная дебиторская задолженность***

В подразделе приводят данные по неоплаченной в срок дебиторской задолженности по ее видам.

***Подраздел 5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности***

Этот подраздел заполняется аналогично подразделу 5.1.

***5.2. Просроченная дебиторская задолженность***

Этот подраздел заполняется аналогично подразделу 5.2.

**Раздел 6. Затраты на производство**

В этом разделе отражаются данные о затратах организации **по их элементам**:

* материальные затраты;
* расходы на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

Здесь приводится расшифровка расходов, включенных в раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» отчета о прибылях и убытках. При заполнении этого раздела необходимо руководствоваться **ПБУ 10/99 «Расходы организации».**

Данные отражаются в целом по организации без учета внутрихозяйственного оборота. При внутрихозяйственном обороте затраты формируются на одних счетах, а затем списываются на другие. К внутрихозяйственному обороту относят затраты, связанные с передачей продукции (работ, услуг) внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и т.д. Сюда же относят затраты по браку, при простоях по внешним причинам, возмещаемые виновными лицами (юридическими и физическими), расходы, списываемые в установленном порядке на счета учета финансовых результатов и капитала.

**Раздел 7. Резервы под условные обязательства**

*Условным фактом хозяйственной деятельности* в соответствии с ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» признается факт, имеющий место на отчетную дату, в отношении последствий которого существует неопределенность. Последствия условного факта оказывают существенное влияние на оценку пользователей бухгалтерской отчетности финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

К условным фактам относятся:

* не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым, могут быть приняты в следующие отчетные периоды;
* не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
* учтенные (дисконтированные) векселя, срок погашения которых не наступил до даты подписания бухгалтерской отчетности;
* гарантийные обязательства организации по проданной продукции и т.д.

Последствиями условного факта могут быть условные обязательства или условные активы.

К условному обязательству (условному активу) относится такое последствие условного факта, которое в будущем с высокой степенью вероятности может привести к уменьшению (увеличению) экономических выгод организации.

Условные обязательства по способу отражения в бухгалтерской отчетности делятся на две группы:

1. Условные обязательства, существующие на отчетную дату.
2. Возможные обязательства, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено лишь в будущем.

Возможные обязательства, так же как и условные активы, только раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

Условные обязательства, существующие на отчетную дату, отражаются на счетах бухгалтерского учета путем создания и использования **резервов на погашение условных обязательств** (счет 96 «Резервы предстоящ расходов» - Д 20 К 96).

По каждому условному обязательству раскрывается:

* краткое описание обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
* краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

По каждому резерву, созданному под условные обязательства, дополнительно раскрывается следующая информация:

* сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
* сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием обязательства ранее, признанного условным;
* неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации.

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных организацией векселей, и других аналогичных обязательств раскрывается, как привило, в бухгалтерской отчетности за отчетный период, независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов.

Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке в том, случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. При этом в бухгалтерском учете и балансе за отчетный период условные активы не отражаются. Раскрываемая информация при этом не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива. Оценка вероятности условного факта:

* очень высокая (событие наступит с достаточной определенностью) – 95% - 100%;
* высокая (событие скорее наступит) – 50% - 95%;
* средняя (вероятность наступления события выше малой, но ниже высокой) – 5% - 50%;
* малая (вероятность наступления события мала) – 0% - 5%.

**Раздел 8 Обеспечение обязательств**

При заполнении этого подраздела необходимо руководствоваться договорами, заключенными в соответствии с требованиями ГК РФ, а также указаниями по забалансовым счетам согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета:

* забалансовый счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
* забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Обеспечение (гарантия) представляет собой документ, в котором одна организация гарантирует другой выполнение обязательств в определенный срок на определенную сумму и подтверждает, что готова погасить задолженность, если она образуется вследствие неисполнения обязательств.

**По строке «Обеспечения полученные - всего»**приводятся дебетовые остатки по **счету 008.** Из общей суммы обеспечений можно выделить отдельной строкой стоимость полученных векселей.

На забалансовом счете 008 обобщается информация о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим организациям. Если в гарантии не указана сумма, то она определяется исходя из условий договора.

Обеспечения, учтенные на счете 008, списывают по мере погашения задолженности.

В качестве обеспечения полученных займов, отгруженных товаров, выполненных работ и оказанных услуг используются, в частности, облигации, векселя, иные ценные бумаги и виды имущества.

*По этой же строке* приводится общая стоимость заложенного имущества, удерживаемого организацией. В нижерасположенных строках можно указать его расшифровку по видам.

Как правило, залог связан с выдачей кредита или займа. Предметом залога может быть любое имущество, в т.ч. вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества изъятого из оборота, и требований, связанных с личностью кредитора (ст. 336 ГК РФ). В залог принимают ценные бумаги, основные средства, находящиеся там до полного погашения долга. У залогодержателя суммы залога также учитываются на забалансовом счете 008.

**По строке «Обеспечения выданные – всего»**отражаются обеспечения, учтенные на забалансовом **счете** **009.** Данная строка заполняется аналогично строке «Обеспечения полученные – всего».

На этом счете отражается информация о наличии и движении выданных гарантий другим лицам в обеспечение обязательств и платежей (оплаты полученных товаров, возврата кредита, займа и т.д.). Суммы на счете 009 списывают по мере погашения задолженности.

По этой же строке отражается имущество, переданное в залог*.*

**Раздел 9. Государственная помощь**

Данные в этой таблице заполняют в соответствии с ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Согласно п. 1 ПБУ 13/2000, ***государственная помощь***– это увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Государственная помощь предоставляется коммерческим организациям в виде:

* ***субвенций*** (бюджетные средства, предоставленные на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе);
* ***субсидий*** (бюджетные средства, предоставляемые на условиях долевого финансирования целевых расходов);
* ***бюджетных кредитов*** (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество).

**По строке «Получено бюджетных средств – всего»** приводится общая сумма полученной государственной помощи за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года. В нижерасположенных строках необходимо сделать расшифровку полученных средств на текущие расходы или на вложения во внеоборотные активы.

Учет государственной помощи ведется с использованием счета 86 «Целевое финансирование».

При этом необходимо отразить:

- принятие бюджетных средств к бухгалтерскому учету;

- операции по списанию бюджетных средств со счета целевого финансирования;

- операции по возврату средств бюджету.

ПБУ 13/2000 устанавливает следующие два способа принятия к учету бюджетных средств:

- метод начисления (допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- метод признания бюджетных средств по мере фактического их получения.

Способы принятия к учету бюджетных средств согласно ПБУ 13/2000

|  |  |
| --- | --- |
| Метод начисления (допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности) | Метод признания бюджетных средств  по мере фактического получения |
| 1. Отражается задолженность по целевому бюджетному финансированию:- Д-т 76 К-т 86 | - |
| 2. Отражаются денежные средства по мере их фактического получения организацией:  - Д-т 51 К-т 76;  3. Поступившие и принятые ресурсы, отличные от денежных средств:  - Д-т 07, 08, 10, 41 и т.д. К-т 76 | 1. Отражается сумма фактически поступивших денежных средств:  - Д-т 51 К-т 86  2. Поступившие и принятые ресурсы, отличные от денежных средств:  - Д-т 07, 08, 10, 41 и т.д. К-т 86 |

Бюджетные средства списываются с учета целевого финансирования на увеличение финансовых результатов организации. Списание производится систематически, а порядок списания зависит от того, для каких целей были предоставлены бюджетные средства.

Порядок списания бюджетных средств согласно ПБУ 13/2000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Цели предоставления бюджет. средств | Порядок списания бюджетных средств | Бухгалтерские записи |
| 1. Финансир-ие капитальных расходов | Списание производится:   * на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих амортизации; * в течение периода признания расходов по внеоборотным активам, не подлежащим амортизации | 1. Введение объекта в эксплуатацию:  - Д-т 01 К-т 08;  - Д-т 86 К-т 98  2. Начисление амортизации:  - Д-т 20 К-т 02;  - Д-т 98 К-т 91 |
| 2. Финансир-ие текущих расходов | Списание производится в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены | 1. Принятие материальных  ценностей к учету:  - Д-т 10 К-т 60;  2. При оплате поставщикам:  - Д-т 60 К-т 51;  - Д-т 86 К-т 98  3. Отпуск материалов в производство:  - Д-т 20 К-т 10  4. Начисление зарплаты:  - Д-т 20 К-т 70;  - Д-т 98 К-т 91 |

Если организация использовала бюджетные средства не по назначению, или не использовала в срок, она должна вернуть их. При этом записи на счетах бухгалтерского учета будут следующие:

1. Восстановлены полученные бюджетные средства, ранее отнесенные в состав доходов будущих периодов - Д-т 86 К-т 98

2. Восстановлена часть средств бюджетного финансирования, отнесенная на прочие доходы –

Д-т 98 К-т 91

3. Возвращены бюджетные средства – Д-т 86 К-т 51.

**По строке «Бюджетные кредиты»** данного подраздела необходимо привести также сумму полученных и возвращенных бюджетных кредитов с расшифровкой их назначению. При получении бюджетных кредитов на счетах бухгалтерского учета производят следующие записи:

1. Получен бюджетный кредит – **Д-т 51 К-т 66 (67).**

2. Начислены проценты по бюджетному кредиту – **Д-т 91 К-т 66 (67).**

3. Возвращены бюджетный кредит и начисленные проценты – **Д-т 66 (67) К-т 51.**

**4.4. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках -** текстовый вариант

Организациям при формировании пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках сложно ограничиться только табличной формой пояснений, т.к. нужно выполнить требования всех нормативных документов по раскрытию информации в отчетных формах, в частности ПБУ. Почти в каждом их них содержится раздел «Раскрытие информации a бухгалтерской отчетности. Поэтому пояснения могут быть комбинированными (содержать табличный и текстовый варианты).

Пояснения должны содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности. Также в пояснениях должно содержаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете.

В пояснениях организация может детализировать изменения в своей учетной политике, на следующий отчетный год, в том случае если информации описанной в разделе 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» формы отчета об изменениях капитала будет недостаточно для информирования пользователей бухгалтерской отчетности.

Раскроем информацию, которая может быть приведена в текстовом варианте пояснений:

1. Краткая характеристика организации, основные направления ее деятельности (текущая, инвестиционная, финансовая).
2. Учетная политика организации и изменения в учетной политике.
3. Основные факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты.
4. Основные аналитические показатели.
5. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (которые не были раскрыты в табличной форме пояснений).
6. Прочие расшифровки и комментарии (события после отчетной даты, условные факты хозяйственной деятельности, государственная помощь, информация об операциях со связанными сторонами, информация по сегментам, информация о природоохранных мероприятиях и т.д.).
7. Решение собрания акционеров по распределению прибыли, остающейся в распоряжении организации.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут быть приведены показатели удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными оборотными средствами, платежеспособность). При характеристике платежеспособности необходимо обратить внимание на такие показатели как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления налогов в бюджет, штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов, кредиторов и т.д. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Можно привести оценку деловой активности организации, критериями которой являются, широта рынков сбыта продукции, наличие поставок на экспорт, репутация организации, степень выполнения плановых показателей, обеспечение заданных темпов роста, уровень эффективности использования ресурсов организации.

Целесообразно включение в данный раздел пояснений информации о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, осуществление экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

Акционерные общества, ценные бумаги которого обращаются на фондовом рынке, наряду с обычной годовой бухгалтерской отчетностью, составляют годовую бухгалтерскую отчетность исходя из требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и представляют ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

В пояснения необходимо включить разделы, соответствующие отдельным положениям по бухгалтерскому учету.

Каждая организация самостоятельно определяет объем информации, а также форму ее подачи. Это могут быть текст, таблицы, схемы, диаграммы и т.д.

Исходя из вышеизложенного, именно пояснения являются основой для доклада главного бухгалтера или финансового директора на ежегодном собрании акционеров.

**1. Краткая характеристика деятельности организации,**

**основные направления ее деятельности**

Описание текстового варианта пояснений необходимо начать с краткой характеристики деятельности организации. Сюда нужно включить следующие данные:

1. Наименование юридического лица:

* полное наименование организации;
* сокращенное наименование (если таковое имеется);
* наименования торговых марок, находящихся в собственности организации;
* информация об официальной странице в сети Интернет;
* адрес электронной почты.

1. Организационно-правовая форма собственности в соответствии с классификатором организационно-правовых форм (постановление Госстандарта России от 30.03.1999г. № 97). Если юридическое лицо имеет в уставном (складочном) капитале долю, принадлежащую государству, то дополнительно необходимо представить следующие сведения:

* доля уставного (складочного) капитала организации, находящаяся в государственной, федеральной или муниципальной собственности;
* пакет акций организации – акционерного общества, закрепленный в государственной, федеральной или муниципальной собственности;
* наличие специального права на участие РФ, субъектов РФ или муниципальных образований в управлении организацией.

1. Адрес организации:

* фактическое место нахождения организации;
* если у организации имеются представительства, филиалы необходимо указать их адрес;
* место государственной регистрации организации;
* место постановки на налоговый учет.

1. Сведения об учредителях:

* для учредителей юридических лиц - наименование юридического лица, организационно-правовую форму собственности, доля учредителей юридических лиц в уставном капитале организации;
* для учредителей физических лиц - фамилия, имя, отчество учредителей; долю учредителей физических лиц в уставном капитале организации.

1. Способ образования организации:

* вновь созданное юридическое лицо;
* юридическое лицо, образованное в результате реорганизации (присоединения, слияния, выделения, разделения, преобразования);
* дата государственной регистрации юридического лица.

1. Размер уставного капитала юридического лица, указанного в учредительных документах организации. Для акционерных обществ необходимо указать следующую информацию:

* количество акций выпущенных и полностью оплаченных;
* количество акций выпущенных и оплаченных не полностью;
* количество акций выпущенных и не оплаченных;
* номинальная стоимость акций;
* процент оплаты уставного капитала на отчетную дату;
* процент прав участия в размещенном уставном капитале, принадлежащий дочерним и зависимым обществам.

**2. Учетная политика организации и изменения в учетной политике**

**Учетная политика и бухгалтерская отчетность**

В ПБУ 1/2008 дано определение учетной политики (п. 2).

***Под учетной политикой организации***  понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

ПБУ 1/2008 устанавливает основы формирования и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ независимо от организационно-правовых форм (кроме кредитных организаций).

Предприятия, руководствуясь законодательством и нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет, самостоятельно формируют учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности, что соответствует ФЗ РФ «О бухгалтерском учете».

Основное назначение и главная задача принимаемой предприятием учетной политики – максимально адекватно отразить деятельность предприятия, сформировать полную, объективную и достоверную информацию о ней для целей эффективного регулирования этой деятельности в интересах дела и заинтересованных лиц.

Учетная политика формируется путем выбора способов ведения бухгалтерского учета из нескольких допускаемых общепризнанными стандартами. Если стандартами не установлены такие способы ведения учета тех или иных объектов, то предприятие само разрабатывает соответствующие процедуры исходя и закрепляет их в учетной политике. При этом разрешено опираться на МСФО из требований законодательства. В обоих случаях должно быть выдержано одно важнейшее условие – единство учетной политики на предприятии. Оно заключается в том, что выбор способов ведения учета осуществляется на единых основах. Это означает, во-первых, применение избранных способов, всеми структурными подразделениями предприятия, включая выделенные на отдельный баланс, независимо от места их расположения. В противном случае формируемая разными подразделениями учетная информация будет несопоставимой и несводимой. Во-вторых, в отношении какого-то одного конкретного вопроса предприятие должно использовать один выбранный способ, если иное не установлено системой нормативного регулирования учета. Кроме этого формирование учетной политики целесообразно осуществлять в тесной связи с налоговым планированием.

**Описание учетной политики в бухгалтерской отчетности организаций**

Принятая предприятием учетная политика должна раскрываться для внешних пользователей финансовой информации. При этом под раскрытием информации подразумевается предание ее гласности. Применительно к учетной политике речь идет об описании в бухгалтерской отчетности важнейших способов ведения бухгалтерского учета.

Необходимость в этом связана с назначением финансовой информации о деятельности предприятия. Чтобы проанализировать состояние предприятия на основе его финансовой (бухгалтерской) отчетности, необходимо знать, как сформировались те или иные показатели, что отражает их изменение: реальное улучшение – ухудшение дел или корректировку методов исчисления этих показателей. Иными словами, заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности должен иметь возможность понять и оценить те или иные данные, включенные в нее.

В публикуемом отчете подлежат описанию не все составляющие учетной политики, а лишь основные ее положения (существенные способы ведения учета). Под основными понимаются те положения учетной политики, которые существенно влияют на представление об имущественном и финансовом положении предприятия, его денежном обороте или результатах его деятельности, а также те, которые значительно влияют или могут повлиять на интерпретацию данных. Иными словами, существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых, пользователи бухгалтерской отчетности не могут сделать полезные выводы по ней. Очевидно, что раскрытию подлежат главным образом методические способы ведения учета. Что касается технического и организационного аспектов системы бухгалтерского учета, то, поскольку их знание не является определяющим для пользователей отчетности, они могут не описываться в отчете.

Основные положения учетной политики могут раскрываться в отчетности двумя способами:

* путем описания каждого из них;
* путем указания отклонений от общих правил.

При использовании первого способа пояснительная информация к бухгалтерской отчетности включает более или менее подробное изложение всех основных положений учетной политики, независимо от того, являются они общепризнанными или нет. Такое описание целесообразно делать в расчете на пользователей отчетности, незнакомых с российскими правилами и практикой бухгалтерского учета. В частности, оно уместно в отчете предприятия с иностранным участием (полностью или частично принадлежащим иностранным инвесторам), где существенны имущественные и финансовые интересы иностранных инвесторов. Являясь чаще всего транснациональными компаниями, эти инвесторы нуждаются в финансовой информации, формирующейся в бухгалтерском учете принадлежащих им предприятий в России. Их интересуют результаты деятельности российского подразделения, от которых зависят размеры причитающихся дивидендов.

Кроме того, соответствующие данные имеют значение для отношений этих инвесторов с налоговыми органами их стран в части налоговых обязательств. Однако, бухгалтерская отчетность российского предприятия, подготовленная исходя из национальных правил и традиций, чаще всего требует трансформации применительно к правилам, принятым в компании. Выполнить подобную трансформацию, не имея подробных сведений о том, как была подготовлена отчетность, не представляется возможным.

Второй способраскрытия учетной политики целесообразен для отчетности «внутрироссийского пользования», рассчитанной на подготовленного читателя, т.е. пользователя имеющего представление (хотя бы общее) о правилах учета, действующих в стране. При этом способе основные положения учетной политики раскрываются лишь в том случае, когда они отличаются от общепринятых правил. Если при составлении финансовой отчетности предприятие строго следует общепризнанным правилам, то в отчете достаточно ограничиться указанием этого факта. Если предприятие допускает по тем или иным причинам отступления от таких правил, то они подробно описываются в пояснениях к отчету вместе с причинами этих отступлений.

Аналогичный подход действует в отношении раскрытия описанных в ПБУ 1/2008 допущений (допущение имущественной обособленности, допущение непрерывной деятельности, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, допущение последовательности применения учетной политики), использованных предприятием при формировании учетной политики. Если учетная политика разработана, исходя из этих допущений, то они могут не описываться в отчете, так как следование им подразумевается. При отступлении от них предприятие должно отметить данный факт, указать причины и последствия (в стоимостном выражении) его.

Кроме положений, отличных от общепризнанных, информация об учетной политике должна содержать сведения о положениях, сформированных организацией:

* в результате выбора, сделанного из нескольких допускаемых вариантов;
* исходя из отраслевой принадлежности предприятия;
* в результате нетрадиционного применения допускаемых вариантов, в том числе отраслевых.

Особому описанию подлежат изменения в учетной политике организации, происшедшие в течение отчетного года, равно как в отчетном году по сравнению с годом, предшествующим отчетному, и существенно влияющие (содержательно и количественно) на оценки и решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Речь идет об отчетности как отчетного, так и последующих периодов. Раскрытие этих случаев позволяет оценить изменения в колебаниях тех или иных показателей отчетности. Описание изменений должно сопровождаться раскрытием причин этих изменений и стоимостной оценкой их последствий. Благодаря этому пользователь бухгалтерского отчета сможет понять, как изменения в учетной политике повлияли на имущественное и финансовое состояние, а также на результаты деятельности общества.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике по конкретным вопросам бухгалтерского учета определяются организацией исходя из требований соответствующих стандартов.

Пояснения к учетной политике должны быть четкими, ясными, по возможности краткими и не должны дублировать информацию, содержащуюся в других разделах отчета.

Учетная политика должна раскрываться в бухгалтерском отчете за год. Для промежуточных бухгалтерских отчетов это требование не обязательно. Исключения должны составлять случаи, когда при подготовке промежуточного отчета произошли существенные изменения в учетной политике по сравнению с последним по времени составления бухгалтерским отчетом, раскрывавшим учетную политику. В случае публикации бухгалтерской отчетности в объеме, меньше установленного, раскрытию подлежит как минимум та информация об учетной политике, которая непосредственно относится к публикуемым материалам.

Раскрытие учетной политики в бухгалтерской отчетности не исключает неправильного или неточного отражения фактов хозяйственной деятельности организации в этой отчетности. Оно не снимает с предприятия ответственности за нарушение установленных правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

**Отражение в учете и отчетности изменений учетной политики**

Существует два подхода к отражению изменений в учетной политике:

* перспективный;
* ретроспективный.

Суть перспективного подхода состоит в том, что изменение показателей в связи с изменением учетной политики организации, осуществляется в начале или в течение года, с которого внедряются новые способы учета.

При использовании ретроспективного подхода изменение показателей, вызванное сменой учетной политики, производится путем корректировки входящих остатков в отчетности. При этом никакие записи на счетах бухгалтерского учета не производятся, т.к. корректировка осуществляется в межотчетный период.

До недавнего времени в нормативных документах предпочтение отдавалось перспективному подходу. Например, в отмененных Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской организаций (приказ МФ РФ от 28.06.2000г. № 60н п. 58) было указано, что если при уточнении учетной политики, на следующий отчетный год организация считает нецелесообразным начислять резервы предстоящих расходов, то остатки средств резервов, по которым в установленном порядке имеют место переходящие остатки, по состоянию на 1 января следующего за отчетным года, подлежат присоединению к финансовому результату с отражением в бухгалтерском учете организации за январь. Исходя из изложенного, в январе следующего года при списании переходящих остатков резервов, образование которых в отчетном году не предусмотрено, в бухгалтерском учете необходимо было произвести запись – Д-т 96 К-т 91 и отразить возникшие доходы в отчете о прибылях и убытках в составе прочих.

В пояснениях изменение учетной политики в случае существенности списанных сумм, должно было быть раскрыто не только в разделе по учетной политике, но и в разделе о ее доходах и расходах.

Следовательно, особенностью перспективного подхода к отражению изменений в учетной политике, являлось то, что исходящие остатки отчетности предыдущего года полностью соответствовали входящим остаткам отчетности следующего года, а доходы и расходы, образованные за счет изменений учетной политики, формировали финансовый результат года, с которого начинала применяться новая учетная политика.

Особенностью ретроспективного подхода является то, что изменение показателей, вызванное сменой учетной политики, не отражается в бухгалтерском учете, а производится путем изменения входящих остатков в межотчетный период, т.е. в период между двумя отчетами, когда не формируется отчет о прибылях и убытках, а счет прибылей и убытков закрыт, так как произведена реформация бухгалтерского баланса. Поскольку в межотчетный период доходы и расходы признаны быть не могут, то списание остатков резервов должно осуществляться за единственного доступного в этот период источника – нераспределенной прибыли организации.

В пояснениях данную операцию необходимо раскрыть не только в разделе об учетной политике организации, но и в разделе о нераспределенной прибыли.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» основано именно на ретроспективном подходе. В частности в пп.21-23 этого документа указано, что в случае изменения учетной политики организации вступительный баланс формируется исходя из условия, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Поэтому отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующих данных за предыдущие годы. Такой порядок нужно применять всегда, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью. В этом случае измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности перспективный подход отражения изменений в учетной политике также является менее предпочтительным, потому, что при данном подходе доходы и расходы, которые были фактически сформированы в предыдущие отчетные периоды, необходимо признать в текущем году.

**3. Основные факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты**

Оказать существенное влияние на показатели хозяйственной и финансовой деятельности организации могут следующие факторы:

* реорганизация юридического лица;
* ликвидация юридического лица
* прекращение некоторых видов деятельности;
* расширение или наоборот сужение рынка продаж продукции (работ, услуг);
* существенное изменение режимов налогообложения;
* выход организации из сферы консолидации или наоборот вход организации в сферу консолидации.

Рассмотрим некоторые факторы, оказывающие немаловажное влияние на показатели бухгалтерской отчетности организаций.

**Информация о реорганизации юридического лица**

При осуществлении реорганизации организаций бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации организаций (приказ МФ РФ от 20.05.2003г. № 44н).

Основными документами для проведения реорганизации и формирования бухгалтерской отчетности являются:

1. Учредительные документы, связанные с реорганизацией.
2. Решение учредителей о реорганизации.
3. договоры о слиянии или присоединении.
4. Передаточный акт или разделительный баланс, которые могут включать следующие приложения:

* акты инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой организации;
* первичные учетные документы по основным средствам, материально-производственным запасам и т.д.);
* расшифровки кредиторской и дебиторской задолженностей;
* документы о записи в единый государственный реестр юридических лиц вновь возникших организаций при реорганизации.

Оценка передаваемого (принимаемого) при реорганизации имущества проводится учредителями по остаточной стоимости, либо по текущей рыночной стоимости, либо по любой иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, по первоначальной стоимости финансовых вложений и т.д.). Стоимость имущества должна соответствовать приложениям (описям, расшифровкам).

Оценка обязательств реорганизуемой организации осуществляется по данным бухгалтерского учета (с учетом убытков, причитающихся возмещению кредиторам), а оценка подлежащих выкупу акций в уставном капитале – по цене не ниже их текущей рыночной стоимости.

При аннулировании выкупленных акций на их номинальную стоимость уменьшается уставный капитал, а разница относится на финансовые результаты реорганизуемой организации как операционные доходы (расходы).

Заключительная бухгалтерская отчетность составляется на день, предшествующий дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц соответствующей записи о реорганизации в формах слияния, разделения и преобразования. При реорганизации в форме присоединения – на день прекращения деятельности последней из присоединенных организаций. При этом составляется промежуточная или годовая отчетность вследствие несовпадения даты передачи имущества и обязательств реорганизуемой организации и даты внесения в Реестр записи о возникших организациях.

В случаях составления разделительного баланса (передаточного акта) непосредственно перед представлением документов для государственной регистрации цифровые данные заключительной отчетности могут соответствовать данным передаточного акта или разделительного баланса. Передача имущества и обязательств по передаточному акту или разделительному балансу бухгалтерскими записями не отражается и не рассматривается как продажа имущества или его безвозмездная передача.

Расходы по реорганизации включаются в состав прочих расходов и показываются в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой.

Начисление амортизации по основным средствам, нематериальным активам в организациях, возникших в результате реорганизации, производится с 1 числа месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации.

При реорганизации в форме ***слияния*** все организации, прекращающие свою деятельность, за день до записи в Реестре государственной регистрации, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность с закрытием счетов прибылей и убытков. При этом все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемых организаций, а также расходы по реорганизации в форме слияния отражаются в учете организаций, прекращающих свою деятельность.

Вступительная отчетность возникшей в результате слияния организации на дату ее государственной регистрации формируется на основе передаточного акта и построчного объединения числовых показателей. Однако суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках во вступительной бухгалтерской отчетности не производится.

Уставный капитал в соответствии с договором о слиянии формируется как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, а разница подлежит урегулированию во вступительном балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При реорганизации в форме ***присоединения***заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией, в которой производится закрытие счета прибылей и убытков и распределение чистой прибыли на основе договора о присоединении. Отчетность составляется на день, предшествующий внесению в Реестр записи о прекращении ее деятельности. Все расходы по текущей деятельности (продажа товарно-материальных ценностей, расчеты с кредиторами, начисление амортизации, начисление оплаты труда и т.д.) отражаются в учете присоединяющейся организации и в заключительной бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность правопреемника формируется на основе данных передаточного акта путем построчного суммирования или вычитания (убытка) числовых показателей заключительной отчетности присоединяющейся организации. При этом суммирование числовых показателей отчета о прибылях и убытках правопреемника и присоединяющейся организации не производится до даты государственной регистрации, а после этого числовые показатели формы отчета о прибылях и убытках правопреемника включают доходы и расходы реорганизованной организации.

В соответствии с договором о присоединении полученные основные средства, материальные ценности, нематериальные активы отражаются в оценке по передаточному акту, а уставный капитал формируется путем конвертации (обмена) акций (паев, долей) присоединяющегося предприятия в акции правопреемника.

Если реорганизация производится в форме ***разделения,***то для составления разделительного баланса производится разделение числовых показателей реорганизуемой организации. Никаких записей в бухгалтерском учете при этом не производится, включая разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках.

Записи по счетам учета продаж и прочих доходов и расходов производятся на день, предшествующий государственной регистрации. Это необходимо для составления заключительной бухгалтерской отчетности и формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) с разделением числовых показателей в разрезе возникших организаций. До внесения в Реестр записи о возникших организациях в результате разделения все текущие расходы (расходы по оплате труда, расчеты с кредиторами, начисление амортизации и т.д.) отражаются в составе затрат реорганизуемой организации.

На основе разделительного баланса и заключительной отчетности реорганизуемой организации составляются вступительные балансы каждой новой организации на дату государственной регистрации.

Полученные в процессе реорганизации в форме разделения основные средства, нематериальные активы и т.д. оцениваются по данным разделительного баланса с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Уставный капитал организаций, возникших после разделения, отражается во вступительном балансе в соответствии с решением учредителей.

При реорганизации в форме ***выделения,***реорганизуемая организация на дату составления годовой бухгалтерской отчетности может руководствоваться ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (приказ МФ РФ от 02.07.2002г. № 66н).

До внесения в государственный Реестр записи о возникших в результате выделения организациях, все расходы по текущей деятельности реорганизуемой организации (с даты утверждения разделительного баланса) отражаются на счетах реорганизуемой организации. Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации составляется на основе разделительного баланса. Уставный капитал этой организации отражается во вступительном балансе в соответствии с решением учредителей.

Если реорганизация происходит в форме ***преобразования***в соответствующую организационно-правовую форму на основе решения учредителей все вопросы, связанные с передачей имущества и обязательств правопреемнику, регулируются в передаточном акте. Расходы по переоформлению документов могут производиться за счет учредителей. Вступительная отчетность организации в форме преобразования составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Уставный капитал в соответствии с решением учредителей о порядке конвертации акций реорганизуемой организации отражается во вступительной отчетности. Возникшие разницы по сравнению с уставным капиталом реорганизуемой организации регулируются во вступительном балансе показателем нераспределенной прибыли.

Начиная с момента принятия учредителями решения о проведении реорганизации, в бухгалтерской отчетности (промежуточной, годовой), составляемой в период проведения реорганизации, подлежит дополнительно раскрытию в составе пояснительной записки следующая информация о реорганизации:

* основание проведения реорганизации;
* сведения об организациях, участвующих в реорганизации и правопреемниках;
* дата составления передаточного акта или разделительного баланса;
* изменения в составе и стоимости имущества (ввод в эксплуатацию основных средств, их амортизация, выбытие и т.д.) и обязательств (погашение или увеличение задолженности), начиная с даты составления передаточного акта или разделительного баланса;
* расходы, связанные с реорганизацией;
* формирование уставного капитала возникших организаций;
* несоответствие данных передаточного акта или разделительного баланса показателям заключительной бухгалтерской отчетности;
* несоответствие данных заключительной бухгалтерской отчетности показателям вступительного бухгалтерского баланса;
* невыполненные условия и прочие события, связанные с реорганизацией и т.д.

У организаций, прекративших свою деятельность в результате реорганизации, в составе пояснительной записки может быть раскрыта следующая информация:

* основание для проведения реорганизации;
* документы по передаче имущества и обязательств правопреемнику;
* документы, подтверждающие закрытие, переоформление расчетных и других счетов в банках;
* сведения о снятии с учета налоговыми органами, территориальными органами Пенсионного РФ, региональными отделениями Фонда социального страхования РФ, территориальными органами Госкомстата РФ и т.д.

Организации, продолжающие свою деятельность в форме присоединения или выделения, в пояснительной записке раскрывают информацию о данных передаточного акта или разделительного баланса, изменении величины уставного капитала, добавочного капитала и других показателей баланса.

При реорганизации в форме выделения организация в пояснительной записке либо в отчете о прибылях и убытках может привести данные о доходах и расходах, прибылях и убытках, а также о налоге на прибыль.

**Информация о ликвидации юридического лица**

Как правило, информация о ликвидации юридического лица, включаемая в пояснения к бухгалтерской отчетности, воспринимается пользователями, особенно учредителями (собственниками) организации негативно. Тем не менее, в соответствии с ГК РФ и законом РФ «О несостоятельности (банкротстве)» в бухгалтерской отчетности ликвидируемой организации необходимо привести следующие сведения:

* стоимость не проданных на отчетную дату активов;
* размер кредиторской задолженности в разрезе очередей погашения;
* изменение величины кредиторской задолженности в связи с уточнением величины заявленных требований кредиторов в течение периода требования;
* величина средств, причитающихся собственникам организации после удовлетворения требований всех кредиторов.

Данные по этим показателям необходимо привести в сравнении с предыдущими отчетными периодами.

В заключительной бухгалтерской отчетности необходимо указать следующую информацию:

* сумму выплаченных средств кредиторам в порядке очередности и соотношение выплаченных сумм и требований по кредиторской задолженности;
* суммарную величину выплат кредиторам с учетом текущих обязательств, погашенных вне очереди.

Приведенная информация может быть представлена в виде таблиц.

**Информация о прекращенных видах деятельности**

Информация о прекращаемых видах деятельности должна приводиться в отдельном разделе пояснений в соответствии с ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (приказ МФ РФ от 02.07.2002г. № 66н).

Данное положение не применяется при прекращении деятельности вследствие чрезвычайных обстоятельств, национализации имущества или принудительного изъятия имущества организации по основаниям, предусмотренным законодательством, а также при полной ликвидации организации или реорганизации (за исключением выделения из ее состава самостоятельных юридических лиц). Также не нужно применять ПБУ 16/02 если организация меняет характер своей деятельности в результате заключения других хозяйственных договоров.

*Под* ***прекращаемой деятельностью*** понимается часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

Прекращаемая деятельность может быть выделена для целей составления бухгалтерской отчетности, если активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности (или основная часть их) относятся или могут быть прямо отнесены к прекращаемой деятельности. Активы, обязательства, доходы и расходы могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате прекращения части деятельности организации.

Условия признания деятельности прекращаемой:

* уполномоченный орган организации должен принять решение о прекращении части деятельности организации;
* в организации должна быть выработана единая программа прекращения деятельности.

Признавать факт прекращения деятельности в бухгалтерской отчетности необходимо после того, как решение организации об этом станет публичным.

Организация должна раскрывать информацию по прекращаемой деятельности, начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой до отчетного периода (включительно) когда завершается прекращение деятельности или организация от нее отказалась.

Факт отмены программы прекращения деятельности обязательно должен быть отражен в пояснительной записке.

Информация о прекращаемой деятельности раскрывается в годовой бухгалтерской отчетности в составе пояснительной записки в следующем разрезе:

1. Описание прекращаемой деятельности:

* соответствующий отчетный сегмент (часть сегмента или совокупность сегментов);
* дата признания деятельности прекращаемой;
* дата или период ожидаемого завершения прекращения деятельности (если определимы).

1. Стоимость активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению.
2. Суммы доходов, расходов, прибылей / убытков до налогообложения, начисленный налог на прибыль, относящийся к прекращаемой деятельности.
3. Движение денежных средств (по инвестиционной, текущей и финансовой деятельности), относящееся к прекращаемой деятельности.

Для активов и обязательств, по которым организация заключила договоры купли-продажи, в пояснительной записке дополнительно раскрываются продажная цена актива (за вычетом расходов на выбытие), предполагаемые сроки поступления денежных средств, балансовая стоимость соответствующих активов и обязательств.

Все перечисленные данные необходимо привести для обеспечения сопоставимости информации за два года (отчетный и предшествующий отчетному). Это означает, что информация за периоды, предшествующие отчетному, представленная в бухгалтерской отчетности, подготовленной после признания деятельности прекращаемой, должна быть скорректирована в целях выделения активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств по прекращаемой деятельности.

Любая информация, раскрываемая в соответствии с ПБУ 16/02, должна представляться раздельно по каждой части деятельности организации, признаваемой как прекращаемая.

Если признание деятельности прекращаемой согласно ПБУ 16/02 происходит после окончания отчетного года, но до подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год, то соответствующее уточнение показателей и раскрытие информации должны быть сделаны в соответствии в ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (приказ МФ РФ от 25.11.1998г. № 56н).

**Информация о выходе (входе) юридического лица из сферы консолидации**

Данную информацию необходимо обособленно раскрывать в составе пояснений к сводной бухгалтерской отчетности, в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (приказ МФ РФ от 30.12.1996г. № 112). Такое раскрытие обеспечивает возможность сравнения деятельности группы организаций за несколько отчетных периодов. Причем в пояснениях должна быть приведена следующая информация по обществу исключенному (включенному) из сферы консолидации:

1. Наименование общества.
2. Основание для исключения (включения) общества из сферы консолидации.
3. Стоимость имущества и обязательств группы, приходящихся на общество, исключенное из сферы консолидации (включенное в консолидированную отчетность). В данном случае нужно соблюдать требование сопоставимости показателей. Иногда такую информацию бывает раскрыть довольно сложно, поэтому можно исходить из следующего:
   * определить нетто-показатели отчетности дочернего общества (т.е. показатели, прошедшие «очистку» от внутригрупповых расчетов);
   * полученные показатели вычесть из одноименных показателей сводной отчетности за отчетный год, если новое дочернее общество было включено в сферу консолидации в отчетном году;
   * вычесть показатели отчетности этого общества из одноименных показателей сводной отчетности за годы, предшествовавшие году исключения, если новое дочернее общество было исключено из сферы консолидации в отчетном году.

**4. Основные аналитические показатели**

Информация данного раздела может быть представлена в любой части пояснений, однако лучше включать ее в начало пояснений.

Здесь приводятся аналитические показатели, которые дают возможность пользователям отчетности получить информацию о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации за отчетный год.

Аналитические показатели могут представляться как в абсолютном (показатели отчетности), так и в относительном выражении (с помощью коэффициентов).

Каждая организация самостоятельно выбирает круг показателей, которые она будет раскрывать в пояснениях. Тем не менее, необходимо соблюдать следующие правила:

1. Организация включает в основные показатели те коэффициенты, которые используют другие организации со схожими видами деятельности, причем лучше использовать методику расчета данного показателя существующую на практике.
2. Для раскрытия следует выбирать те показатели или коэффициенты, которые можно проследить в динамике, за ряд лет.
3. Приоритет отдается показателям, характеризующим следующие величины:

* величину доходности организации (финансовые результаты, показатели рентабельности, оборачиваемости и т.д.);
* величину активов и собственного капитала организации;
* степень деловой активности организации.

1. Аналитические показатели представлять с применением в расчетах сопоставимых данных, например, при расчете показателей рентабельности, оборачиваемости.

**5. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках**

Пояснения к бухгалтерскому балансу должны включать раздел характеризующий методы оценки имущества и обязательств организации. Раскроем информацию, отражаемую в данной части пояснений, в соответствии с требованиями нормативных документов (положений по бухгалтерскому учету). В этой части содержится та информация, которая не была раскрыта в табличной форме пояснений.

**Нематериальные активы**

На основании ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» в бухгалтерской отчетности отражается следующая информация о НМА, которая не была раскрыта в табличной форме пояснений:

* способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
* принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;
* способы начисления амортизации нематериальных активов и установленный коэффициент при использовании способа уменьшаемого остатка;
* изменение сроков полезного использования нематериальных активов;
* изменение способов определения амортизации нематериальных активов;
* оставшиеся сроки полезного использования НМА..

**Основные средства**

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в текстовой части пояснений необходимо раскрыть следующую информацию:

* о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
* о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
* об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
* о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

**Научно-исследовательские, опытно-конструкторские**

**и технологические работы**

На основании ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в текстовой части пояснений дополнительно раскрывается следующая информация о расходах на НИОКР:

* о способах списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;
* о принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

**Финансовые вложения**

В бухгалтерской отчетности в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» финансовые вложения подразделяются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные).

В текстовой части пояснений подлежит раскрытию с учетом требования существенности как минимум следующая информация:

* о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
* о последствиях изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
* стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
* данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;
* по долговым ценным бумагам и предоставленным займам – данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования.

**Материально-производственные запасы**

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением) по группам (видам), исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В текстовой части пояснений к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности следующая информация:

* о способах оценки МПЗ по их группам (видам);
* о последствиях изменений способов оценки МПЗ.

**Активы и обязательства в иностранной валюте**

В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» в пояснениях к бухгалтерской отчетности раскрывается:

* величина курсовых разниц, отнесенных на счета учета финансовых результатов организации;
* величина курсовых разниц, отнесенных на иные счета бухгалтерского учета;
* курс ЦБ РФ, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

**Кредиты и займы**

На основании ПБУ 15/2008 Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» в текстовой части пояснений необходимо наличие следующих данных:

* о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);
* о суммах процентов, причитающихся займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива;
* о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в прочие расходы;
* о величине видах, сроках погашения выданных векселей и проданных облигаций;
* о сроках погашения видов займов, кредитов;
* о суммах дохода от временного использования средств, полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных или (краткосрочных) финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и изготовлением инвестиционного актива;
* о суммах, включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением или изготовлением инвестиционного актива;
* в случае неисполнения или неполного исполнения займодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснениях информации. О суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора).

**Доходы организации**

В составе информации текстовой части пояснений на основании ПБУ 9/99 «Доходы организации» подлежит раскрытию следующая информация:

* о порядке признания выручки организации;
* о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию следующая информация:

* общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;
* доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
* способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

**Расходы организации**

В составе информации текстовой части пояснений на основании ПБУ 10/99 «Расходы организации» подлежит раскрытию следующая информация:

В составе информации в бухгалтерской отчетности на основании ПБУ 10/99 «Расходы организации» подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

**Налог на прибыль**

В соответствии с ПБУ 18/02 при наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:

* условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
* постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
* постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
* суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
* причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
* суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

**Совместная деятельность**

На основании ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» данная информация подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации при наличии договоров, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой или совместно осуществляемой деятельности с целью получения экономических выгод или дохода.

Организацией, являющейся участником договора о совместной деятельности, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация об участии в совместной деятельности:

* цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее;
* способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);
* классификация отчетного сегмента (операционный или географический);
* стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
* суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности организации об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснениях в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Для формирования достоверной информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности каждым участником обеспечивается достоверность представляемой другим участникам договора информации о выполнении договора о совместной деятельности.

**6. Прочие расшифровки и комментарии**

**События после отчетной даты**

Информация, представляемая в финансовой отчетности должна быть полезной и соответствовать целям и задачам, стоящим перед заинтересованными в ней пользователями.

Знание финансовых данных влияет на экономические решения, принимаемые пользователями, помогает оценить прошлые, настоящие и будущие события.

Одной из особенностей учетного процесса, является то, что между отчетной датой и датой подписания годовой бухгалтерской отчетности проходит достаточно продолжительный период времени. В данный период могут произойти события, которые позволяют переоценить факты деятельности организации, отраженные в финансовой отчетности за отчетный год. В результате этого, некоторая информация, включенная в отчетность, теряет свою значимость и актуальность, а значит, заинтересованный пользователь не сможет сделать обоснованные выводы о хозяйствующем субъекте.

Избежать такого положения можно путем информирования пользователей обо всех существенных событиях, произошедших после отчетной даты. Раскрытие в отчетности таких сведений производится в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты».

Согласно данному положению **«*событием после отчетной даты»*** признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год».

Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год».

При этом не все факты, которые оказали или могут оказать влияние на деятельность организации после окончания отчетного года, могут быть приравнены к событиям. К ним отнесены лишь существенные события, например:

* объявление в установленном порядке дебитора банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;
* произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;
* продажа после отчетной даты производственных запасов, которая показала, что расчет цены реализации этих запасов не был обоснован;
* объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами, за периоды, предшествовавшие отчетной дате;
* обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период;
* принятие решения о реорганизации организации;
* приобретение предприятия как имущественного комплекса;
* реконструкция или планируемая реконструкция;
* принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
* крупная сделка по приобретению или выбытию основных средств, финансовых вложений;
* чрезвычайные обстоятельства (пожар, авария, стихийное бедствие и т.д.);
* прекращение существенной части основной деятельности организации;
* существенное снижение стоимости основных средств после отчетной даты;
* изменение курсов иностранных валют после отчетной даты и т.д.

Примерный перечень событий после отчетной даты приведен в Приложении к ПБУ 7/98.

События после отчетной даты можно разделить на два вида:

1. События, влияющие на финансовые результаты отчетного года.
2. События, не влияющие на величину финансовых результатов.

Первая группа событий в соответствии с п. 9 ПБУ 7/98 отражается в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами декабря до утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

Пример.

По состоянию на 31 декабря отчетного года организация имеет дебиторскую задолженность в размере 20 000 руб. В марте следующего года организация получила информацию о том, один из ее дебиторов, задолженность которого составляет 5 000 руб., в установленном порядке признан банкротом. При этом процедура банкротства уже началась в декабре месяце отчетного года.

Таким образом, организация должна уменьшить сумму своей дебиторской задолженности на 5 000 рублей, и отразить в годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год задолженность в размере 15 000 руб.

При этом списание дебиторской задолженности отражается в учете записью по состоянию на 31 декабря: Д-т 91 К-т 62 (76) – 5 000 руб.

То есть при получении информации о банкротстве дебитора до момента представления годовой бухгалтерской отчетности организация должна уменьшить числящуюся в учете дебиторскую задолженность на сумму задолженности дебитора-банкрота. Необходимо уточнить, что если организация предвидела банкротство партнера и создала на сумму долга резерв сомнительных долгов, то вносить изменения в отчетность нет необходимости, т.к. в следующем отчетном году безнадежная дебиторская задолженность будет списана за счет этого резерва без изменения финансового положения организации.

При наступлении существенного события, которое организация уже учла в годовой бухгалтерской отчетности, в текущем периоде необходимо сделать сторнировочные проводки и отразить наступившее событие в отчетности текущего периода в общеустановленном порядке.

Например, при списании дебиторской задолженности в бухгалтерском учете следует сделать следующие проводки:

Д-т 91 К-т 62 (76) – сторнирована ранее списанная сумма дебиторской задолженности;

Д-т 91 К-т 62 (76) – отражена в текущем периоде сумма списанной дебиторской задолженности.

Таким образом, в бухгалтерской отчетности необходимо раскрыть количественное влияние этих событий и дополнить его текстовым комментарием.

События второй группы раскрываются только текстовым комментарием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и в учете никакие записи не производятся (п. 10 ПБУ 7/98).

К событиям второй группы, данные о которых раскрываются только в пояснениях, можно отнести следующие:

* объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами, за периоды, предшествовавшие отчетной дате;
* принятие решения о реорганизации организации;
* приобретение предприятия как имущественного комплекса;
* реконструкция или планируемая реконструкция;
* принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
* прекращение существенной части основной деятельности организации;
* существенное снижение стоимости основных средств после отчетной даты;
* изменение курсов иностранных валют после отчетной даты и т.д.

Правила ПБУ 7/98 установлены для всех организаций независимо от порядка учета финансовых результатов для целей налогообложения. В то же время в п. 9 ПБУ 7/98 указано, что порядок расчета и учета налоговых последствий после отчетной даты устанавливается отдельными положениями по бухгалтерскому учету.

Информация о значительных событиях, возникающих после отчетной даты, раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках для того, чтобы собственники (учредители, участники) организации при утверждении годовой бухгалтерской отчетности знали об этом событии и определили источники возмещения возможных потерь, а также приняли окончательное решение о годовых дивидендах, т.е. смогли учесть наступившее после отчетного года событие при распределении чистой прибыли.

**Условные факты хозяйственной деятельности**

***Условным фактом хозяйственной деятельности*** в соответствии с ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» признается факт, имеющий место на отчетную дату, в отношении последствий которого существует неопределенность. Последствия условного факта оказывают существенное влияние на оценку пользователей бухгалтерской отчетности финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

К условным фактам относятся:

* не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым, могут быть приняты в следующие отчетные периоды;
* не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
* учтенные (дисконтированные) векселя, срок погашения которых не наступил до даты подписания бухгалтерской отчетности;
* гарантийные обязательства организации по проданной продукции и т.д.

Последствиями условного факта могут быть условные обязательства или условные активы.

К условному обязательству (условному активу) относится такое последствие условного факта, которое в будущем с высокой степенью вероятности может привести к уменьшению (увеличению) экономических выгод организации.

Условные обязательства по способу отражения в бухгалтерской отчетности делятся на две группы:

1. Условные обязательства, существующие на отчетную дату.
2. Возможные обязательства, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено лишь в будущем.

Возможные обязательства, так же как и условные активы, только раскрываются в пояснительной записке к годовому отчету и на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

Условные обязательства, существующие на отчетную дату, отражаются на счетах бухгалтерского учета путем создания и использования резервов на погашение условных обязательств.

По каждому условному обязательству в пояснениях раскрывается:

* краткое описание обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
* краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Информация об условных активах раскрывается в пояснениях в том, случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. При этом в бухгалтерском учете и балансе за отчетный период условные активы не отражаются. Раскрываемая информация при этом не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива.

Оценка вероятности условного факта:

* очень высокая (событие наступит с достаточной определенностью) – 95% - 100%;
* высокая (событие скорее наступит) – 50% - 95%;
* средняя (вероятность наступления события выше малой, но ниже высокой) – 5% - 50%;
* малая (вероятность наступления события мала) – 0% - 5%.

**Государственная помощь**

В данной части пояснительной записки отражаются данные о государственной помощи в соответствии с ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Государственная помощь может быть предоставлена в виде субвенций, субсидий, бюджетных кредитов. Их понятие и порядок отражения в бухгалтерском учете рассмотрены в разделе «Государственная помощь» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

В пояснениях к бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум следующая информация о государственной помощи:

* характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;
* назначение и величина бюджетных кредитов;
* характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды;
* не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

**Информация о связанных сторонах**

Порядок раскрытия в отчетности сведений о связанных сторонах регулируется ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах».

К связанным сторонам относят участников совместной деятельности, а также аффилированных лиц.

*Аффилированными лицами* признаются юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность других юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Такими лицами являются:

* члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
* лица, относящиеся к той группе лиц, к которой принадлежит данное акционерное общество;
* лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный капитал данного юридического лица;
* лица, которые единолично реализуют полномочия исполнительного органа общества.

Информация о связанных сторонах – это сведения о том, проводились ли между предприятием, составляющим бухгалтерскую отчетность и связанными сторонами какие-либо операции по передаче активов и обязательств.

К таким операциям относятся:

* приобретение и продажа товаров (работ, услуг);
* приобретение и продажа основных средств, других активов;
* аренда имущества и предоставление его в аренду;
* финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных капиталах других организаций;
* предоставление и получение гарантий и залогов и другие операции.

Информация о связанных сторонах подлежит обязательному раскрытию в годовой бухгалтерской отчетности в случаях, когда:

* такая организация контролируется или оказывается значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность, другой организацией или физическим лицом;
* такая организация контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию;
* такая организация и другая организация контролируются (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или физическим лицом (одной и той же группой лиц).

В составе информации о связанных сторонах необходимо указать размер вознаграждений

Перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в отчетности, устанавливает сама организация.

Если юридическое или физическое лицо контролирует другое юридическое, или юридические лица контролируются одним и тем же юридическим или физическим лицом, то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности, независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

**Информация по сегментам**

Многие компании как российские, так и международные производят широкий спектр услуг и товаров или осуществляют деятельность в различных географических регионах с разными условиями роста, уровнями рентабельности и риска. Такую информацию называют информацией по сегментам.

Приказом МФ РФ от 27.01.2000г. № 11н было утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Нормы установленные в ПБУ 12/2000 практически полностью соответствуют нормам МСФО 14 «Сегментарная отчетность».

ПБУ 12/2000 устанавливает, что в пояснительной записке необходимо раскрывать информацию по сегментам.

Рассмотрим, что означает слово «сегмент» применительно к бухгалтерской отчетности.

Дословный перевод латинского слова segmentum означает отрезок либо часть круга. Применительно к бухгалтерскому учету и аудиту это понятие означает, что в бухгалтерской отчетности сведения о разных частях (сегментах) деятельности организации необходимо указывать отдельно. Такими частями (сегментами) могут быть данные о производстве и продаже разных товаров, работ, услуг либо данные о продажах товаров одного вида в разных регионах и т.д.

Понятие«*информация по сегментам*»представляет собой информацию, раскрывающую часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях (п. 5). Под определенными хозяйственными условиями следует понимать характерный для части деятельности организаций уровень рисков и прибылей.

Согласно ПБУ 12/2000, информация по сегментам раскрывается по операционному и географическому сегментам.

***Информация по операционному сегменту*** раскрывает часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, которая отличается по уровню риска и прибыльности от деятельности по производству других товаров, работ, услуг.

***Информация по географическому сегменту*** раскрывает часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе. Эта часть деятельности отличается по уровню рисков и прибыльности от деятельности в других регионах.

Основные особенности ПБУ 12/2000:

Во-первых, сфера применения этого нормативного документа существенно ограничена. Он применяется в основном головной организацией, у которой есть дочерние и зависимые общества, при составлении сводной бухгалтерской отчетности. Если дочерние и зависимые общества занимаются различными видами деятельности, у головной организации возникнут значительные трудности при сводке и составлении сегментарной отчетности.

Во-вторых, ПБУ 12/2000 обязаны применять объединения юридических лиц (ассоциации, союзы и т.д.), в учредительных документах которых предусмотрено составление сводной отчетности.

При отражении в бухгалтерской отчетности информации по сегментам, в учетную политику необходимо внести изменения, т.е. определить виды (группы) товаров (работ, услуг), которые войдут в состав информации по сегментам.

Организации, которые будут представлять информацию по сегментам, должны обеспечить аналитический учет данной информации с целью составления отчетности за год в соответствии с требованиями положения. При этом приветствуется раскрытие информации и в квартальной отчетности.

Порядок формирования и представления информации по сегментам не применяется в какой-либо другой отчетности кроме бухгалтерской. Субъектам малого предпринимательства разрешено не применять данный порядок.

При переходе к отражению в бухгалтерском учете информации по сегментам предлагается следующая последовательность действий.

***На первом этапе*** необходимо определить, нужно ли представлять каждой конкретной организации информацию по сегментам.

Информация по сегментам представляется в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций) при наличии хотя бы одного из следующих условий:

* организация имеет дочерние и зависимые общества и составляет сводную бухгалтерскую отчетность;
* организация составляет сводную бухгалтерскую отчетность согласно учредительным документам объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах;
* организация осуществляет различные виды деятельности (производственную, торговую, сельскохозяйственную и т.д.);
* организация осуществляет один вид деятельности, но производит товары (выполняет работы, оказывает услуги) различающиеся по производственному процессу; по потребителям товаров, работ, услуг; по географическим районам, в которых она работает и по другим существенным признакам.

***На втором этапе,***необходимо определить по каким сегментам должна формироваться информация: операционным или географическим, либо по тем и другим.

***Операционный сегмент*** – это выделяемая деятельность организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы или оказанию определенной услуги. При этом производство конкретного вида товара (работы, услуги) данного сегмента должно отличаться по рискам и получению прибыли от производства товара (работы, услуги) других операционных сегментов.

***Географический сегмент* –** это выделяемая деятельность организации по производству товаров (работ, услуг) в определенном географическом регионе (определенном государстве или регионе РФ). При этом производство товара (работы, услуги) в данном географическом регионе должно отличаться по рискам и получению прибыли от производства товаров (работ, услуг) в других географических регионах деятельности данной организации.

Географический сегмент может выделяться по местам расположения активов организации (ведения деятельности организации, например, по месту расположения филиалов, структурных подразделений, дочерних и зависимых организаций) либо по местам расположения рынков сбыта потребителей (покупателей) товаров, работ, услуг.

Перечень сегментов, по которым организуется бухгалтерский учет, устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике.

***На третьем этапе*** необходимо определить, как будет строиться бухгалтерский учет по сегментам.

Бухгалтерский учет, раскрывающий деятельность по каждому сегменту, должен строиться на основании принятого данной организацией внутреннего учета, исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Обязательному отражению по каждому сегменту подлежит информация о выручке (доходах), расходах, финансовом результате, активах, обязательствах.

В информации о выручке (доходах) сегмента должны быть представлены следующие данные:

* о выручке от продажи определенных товаров (работ, услуг) по операционному сегменту;
* о выручке от продажи товаров (работ, услуг) по географическому сегменту;
* о части общей выручки организации, которая обоснованно приходится на конкретный сегмент – операционный или географический.

В состав расходов по сегментам включаются прямые расходы (стоимость материалов, заработная плата, взносы во внебюджетные социальные фонды и т.д.), общепроизводственные (косвенные) расходы. При этом косвенные расходы могут распределяться между сегментами различными способами:

* пропорционально количеству часов отработанных рабочими;
* пропорционально количеству отработанных машино-часов;
* пропорционально стоимости или количеству сырья;
* пропорционально стоимости обработанного сырья или материалов;
* пропорционально стоимости или количеству произведенной продукции.

База распределения расходов определяется организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике.

В информации об активах сегментадолжны быть представлены данные об активах, которые используются для производства:

* определенных товаров (работ, услуг) – по операционному сегменту;
* товаров (работ, услуг) – по географическому сегменту.

Способ распределения активов между сегментами избирается организацией самостоятельно в зависимости от специфики ее деятельности.

В информации об обязательствах сегментадолжны быть представлены данные об обязательствах, которые возникают при производстве и продаже определенных товаров (работ, услуг) – по операционному сегменту; при производстве товаров (работ, услуг) в определенном географическом регионе – по географическому сегменту.

При этом активы, которые используются организацией в двух и более сегментах, распределяются между сегментами только в том случае, когда по этим сегментам идет соответствующее распределение выручки (доходов) и расходов.

Распределение между сегментами выручки (дохода), расходов, активов и обязательств может производиться разными способами. Выбранный способ распределения необходимо закрепить в учетной политике.

***На четвертом этапе*** необходимо определить, какие из операционных или географических сегментов будут отчетными.

Сегмент считается отчетным, если значительная часть его выручки получена от продаж внешним покупателям и выполнено одно из следующих условий:

* выручка от продаж внешним покупателям и от операций с другими сегментами организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
* финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли (убытка) всех сегментов;
* активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

Организация может объединить в одну группу – отчетныйоперационный сегмент *–* различные виды товаров (работ, услуг) при условии сходства по каждому виду деятельности, как правило, хотя бы одного фактора. Так по промышленной деятельности – это процесс производства товаров; по торговой – по потребителям (покупателям) товаров (например, оптовая и розничная торговля) и т.д.

Организация может объединить в одну группу – отчетный географический сегмент *–* товары (работы, услуги), производимые (реализуемые) в нескольких географических регионах (нескольких государствах или регионах РФ), при сходстве в них: политических и экономических условий, при которых ведется деятельность организации; сходстве деятельности и получения прибыли; сходстве рисков, присущих деятельности организации; общности правил валютного контроля и валютного риска, связанных с деятельностью организации в регионах.

***На пятом этапе*** производится раскрытие информации по отчетным сегментам при составлении бухгалтерской отчетности.

При отражении в бухгалтерской отчетности информация по отчетным сегментам подразделяется на первичную и вторичную. Это разделение производится исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей организации, которые выявляются на основе организационной и управленческой структуры организации и внутренней отчетности.

Если риски и прибыли организации определяются главным образом различиями в производимых товарах, работах, услугах, то первичной признается информация по операционным сегментам, а вторичной – по географическим.

Если риски и прибыли определяются главным образом различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается информация по географическим сегментам, а вторичной – по операционным сегментам.

Если риски и прибыли определяются в равной мере различиями в производимых товарах, работах, услугах и различиями в географических регионах деятельности, то в качестве первичной информации будет выступать информация по операционным отчетным сегментам, а в качестве вторичной – по географическим отчетным сегментам.

**Изменение оценочного значения**

ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» было утверждено приказом МФ РФ от 06.10.2008г. № 106 н. В бухгалтерском учете предприятия используют счета оценочных резервов. К ним относят:

* счет 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей»»
* счет 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»;
* счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Согласно п. 2 и 3 ПБУ 21/2008 ***изменением оценочного значения*** считается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, если такая корректировка обусловлена появлением новой информации исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств.

***Оценочным значением*** является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости МПЗ, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, НМА и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов.

Согласно ПБУ 21/2008 изменения оценочных значений разделяются на два вида:

* влияющие на величину собственного капитала;
* не оказывающие влияния на величину собственного капитала.

**Изменения оценочных значений, влияющие на величину собственного** **капитала**, отражаются в отчетности путем корректировки соответствующих статей капитала за тот период, в котором произошло изменение (п. 5 ПБУ 21/2008).

Примером такой корректировки является переоценка основных средств. Изменение стоимости основных средств отражается в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал», который приводится в бухгалтерском балансе в разделе 3 «Капитал и резервы».

Если при проведении переоценки рыночная стоимость имущества увеличилась или уменьшилась, изменяется оценочное значение. В свою очередь в отчетности отражается увеличение или уменьшение собственного капитала организации.

**Изменения оценочных значений, не влияющие на величину собственного** **капитала**, включаются в доходы или расходы предприятия перспективно:

* в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период;
* в периоде, когда произошло изменение и в будущих периодах, если оно влияет на бухгалтерскую отчетность данных периодов (п.4 ПБУ 21/2008).

Например, изменение в расчетной оценке суммы резерва под сомнительную задолженность влияет только на финансовый результат текущего периода и поэтому признается в текущем отчетном периоде. В то же время изменение оценочного срока полезного использования основного средства (как в первом примере) влияет на сумму амортизации, как в текущем периоде, так и последующие периоды оставшегося срока полезного использования.

Таким образом, влияние изменения, относящегося к текущему периоду, имеет место в обоих случаях и признается как доход или расход в текущем периоде.

Влияние на будущие периоды имеет место во втором случае и признается как доход или расход в последующих периодах.

В пояснениях к отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

* содержание изменения, повлиявшего на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за данный отчетный период;
* содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно; факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

Разрабатывая учетную политику в части учета изменений в оценочные значения можно исходить из МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

**Информация о природоохранных мероприятиях**

В результате производственной деятельности чаще всего увеличивается загрязнение окружающей среды. Поэтому требуются определенные расходы на обеспечение безопасности современного производства, устранение производственных выбросов и вредных отходов, природоохранные мероприятия.

Затраты на природоохранную деятельность чаще всего представляют собой значительную долю в расходах промышленных предприятий отраслей металлургии, химической, машиностроительной, пищевой промышленности.

Данные расходы необходимо учитывать и отражать отдельной статьей в финансовой отчетности. Информация о природоохранной деятельности представляется в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

В отраслях промышленности, со значительной долей расходов на природоохранную деятельность к финансовой отчетности необходимо приложить отчет о структуре данных видов расходов. Кроме этого в примечаниях, раскрывающих учетную политику необходимо описать методы, используемые для бухгалтерского учета расходов на природоохранную деятельность, в частности:

* методы учета обязательств и резервных фондов;
* методы создания и учета резервов на случай аварий за счет части нераспределенной прибыли;
* методы оценки и учета условных обязательств.

В соответствующем разделе пояснительной записки необходимо привести следующие существенные показатели:

* по обязательствам и резервным фондам, созданным либо возникшим в отчетном периоде;
* по условным обязательствам с оценкой величины предполагаемых расходов в тех случаях, когда вероятность наступления события достаточно высока.

В составе дополнительной информации о природоохранных мероприятиях в составе пояснительной записки могут быть приведены следующие сведения:

* перечень основных проводимых и планируемых организацией мероприятий в области охраны окружающей среды;
* оценка влияния проводимых мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году;
* характеристика финансовых последствий мероприятий в области охраны окружающей среды для будущих периодов;
* данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы;
* данные о текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Дополнительная информация по природоохранным мероприятиям может быть представлена в пояснительной записке в виде графиков, диаграмм, аналитических таблиц и т.д.

**4.5. Состав, содержание и порядок заполнения отчета о целевом использовании полученных средств (форма 0710006)**

Отчет о целевом использовании полученных средств заполняют и представляют общественные некоммерческие организации в составе форм бухгалтерской отчетности. В форме отражают данные об остатках средств в части основной (уставной) деятельности, ранее поступивших вступительных, членских, добровольных и прочих взносов, данные о целевом использовании полученных средств. Эти показатели отражаются на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью некоммерческой организации, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

Если в каком-либо году расходы некоммерческой организации превысили сумму поступивших целевых средств (с учетом остатка на начало года), остаток средств в отчете приводится в скобках (в бухгалтерском балансе эта сумма отражается в составе прочих оборотных активов), а в пояснениях необходимо привести разъяснения по поводу данного факта.

Если некоторые показатели отчета о целевом использовании полученных средств являются существенными, то организация может сделать их расшифровку, выделив для этого отдельные строки.

**По строке 6100 «Остаток средств на начало отчетного года»**приводится **кредитовое сальдо по счету** **86** «Целевое финансирование».

**По строке 6210 «Вступительные взносы»**указывается сумма поступивших (подлежащих поступлению) взносов на счета учета денежных средств - **Д 50,51 К 86.**

Если некоммерческая организация собирала членские взносы, то их общую сумму необходимо отразить по одноименной **строке 6215 «Членские взносы».**

Возможность взимания вступительных и членских взносов должна быть предусмотрена в уставе организации. Там же должен быть указан общий порядок установления этих взносов. В уставе этот вопрос может быть отнесен к компетенции выборного органа некоммерческой организации – совета, правления, президиума, бюро и т.д. Уполномоченный уставом орган определяет периодичность уплаты вступительных и членских взносов, размер взноса для отдельных категорий членов (например, различные размеры взноса для юридических и физических лиц, полных и ассоциированных членов), устанавливает круг членов, освобождение от уплаты взносов и т.д.

Вступительные и членские взносы могут использоваться на содержание аппарата управления организации и на осуществление ее уставной деятельности. Эти взносы не могут использоваться для оказания услуг в пользу отдельных членов организации.

**По строке 6220** учитывают **целевые взносы.**

Добровольные взносы со стороны участников общества учитывают**по строке 6230** **«Добровольные имущественные взносы и пожертвования»*.***

Если некоммерческая организация осуществляла предпринимательскую деятельность, то доходы от этой деятельности указывают **по строке 6240 «Прибыль от предпринимательской деятельности.** Сюда, к примеру, можно отнести доходы от сдачи имущества в аренду и т.д.

**По строке 6250 «Прочие»**могут отражаться:

* суммы грантов, поступивших от иностранных благотворительных организаций;
* выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной (уставной) деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации;
* целевое финансирование из бюджетов всех уровней в виде субвенций, субсидий и муниципальных грантов.

**Строка «Всего поступило средств»**находится расчетным путем.

Строка 6200 = строка 6210 + строка 6215 + строка 6220 + строка 6230 + строка 6240 + строка 6250.

В нижерасположенных строках отражается использование целевых средств на различные расходы. К примеру:

1. **По строке 6310** приводятся суммы **израсходованных средств на целевые мероприятия,** расшифровка которых приведена в строках 6311 – 6313:

* строка 6311 «социальная и благотворительная помощь»;
* строка 6312 «проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п. (аренда помещения, другие расходы);
* строка 6313 «иные мероприятия».

Строка 6310 = строка 6311 + строка 6312 + строка 6313.

2. **По строке 6320** отражаются **расходы на содержание аппарата управления** некоммерческой организации. Здесь отражают следующие расходы:

* строка 6321 «расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)». Здесь указывается сумма начисленной заработной платы и отчисления во внебюджетные социальные фонды;
* строка 6322 «выплаты не связанные с оплатой труда» (премии активным участникам общества, поощрения и т.д.);
* строка 6323 «расходы на служебные командировки и деловые поездки». Здесь отражается не только сумма расходов на командировки в официальном понимании этого термина, но и транспортные и командировочные расходы добровольцев в благотворительных организациях, расходы на возмещение затрат членам высшего органа управления некоммерческой организацией, непосредственно связанных с участием в работе этого органа;
* строка 6324 «содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)». По этой строке в частности учитываются расходы на аренду помещения, эксплуатационные расходы по арендованному имуществу и имуществу, полученному в безвозмездное пользование, расходы на содержание служебного автотранспорта, коммунальные платежи и иные аналогичные расходы;
* строка 6325 «ремонт основных средств и иного имущества» (числящихся на балансе некоммерческой организации);
* строка 6326 «прочие». Сюда могут быть включены расходы на услуги связи всех видов, включая мобильную связь, электронную почту, плату за подключение и доступ в Интернет и т.д.

Расходы на содержание аппарата управления необходимо развернуто отражать не только в части, относящейся к аппарату управления, но и в части, относящейся к основной содержательной (программной) деятельности некоммерческой организации.

Строка 6320 = строка 6321 + строка6 322 + строка 6323 +

строка 6324 + строка 6325 + строка 6326.

**По строке 6330 «Приобретение основных средств, инвентаря, и иного имущества»** указываются суммы, израсходованные на покупку имущества за счет целевых поступлений, включая расходы по их приобретению.

**По строке 6326 «Прочие***»* отражаются расходы, не перечисленные в вышеперечисленных строках (расходы, связанные с предпринимательской деятельностью, уплаченные налоги, другие расходы).

**Строка 6300 «Всего использовано средств***»* находится расчетным путем

Строка 6300 = строка 6310 + строка 6320 + строка 6330 + строка 6326.

**Строка 6400 «Остаток средств на конец отчетного года»** рассчитывается следующим образом:

Строка 6400 = строка 6100 + строка 6200 – строка 6300.

**ГЛАВА 5. СВОДНАЯ И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

**5.1.** **Определения и область применения консолидированной отчетности в современном российском законодательстве**

Одной из наиболее перспективных тенденций в развитии бизнеса в нашей стране и за рубежом является приобретение одними компаниями пакетов акций других, создание дочерних обществ, слияние и объединение компаний другими способами. Все это приводит к появлению группы взаимосвязанных организаций, называемых за рубежом концернами или холдингами, которые начинают играть все большую роль в экономике той или иной страны.

Этот процесс обусловлен экономическими причинами: благодаря созданию концернов и холдингов входящие в них общества получают возможность стать более конкурентоспособными, получить доступ к новым технологиям, расширить сферу своей деятельности, развить деловые связи, поднять рентабельность и технологический уровень производства, привлечь новых опытных работников, приобрести кредитные и другие преимущества и т. д. Кроме того, создание группы взаимосвязанных организаций открывает широкие возможности для проведения операций, направленных на экономию финансовых ресурсов, оптимизацию налогообложения, координацию финансовых и материальных потоков в масштабах группы.

Чтобы руководство компаний, владельцы, инвесторы, кредиторы и прочие пользователи могли оценить и проанализировать то, как функционирует группа (концерн), возникает необходимость в составлении особой, а именно – консолидированной отчетности.

***Консолидированная отчетность***представляет собой финансовуюотчетность Группы взаимосвязанных организаций (концерна),рассматриваемых как единое хозяйственное образование. Она характеризует имущественное и финансовое положение группы на отчетную дату, а также результаты ее деятельности за отчетный период.

Консолидированная отчетность имеет несколько особенностей.

Во-первых, это отчетность особого образования – группы взаимосвязанныхорганизаций. При этом***под группой взаимосвязанных организаций***понимается особая форма объединения предприятий, которые находятся в определенных финансово-хозяйственных взаимоотношениях, определяемых посредством системы участия, финансовых связей и договоров. Группа организаций включаетв себя, таким образом, общества, являющиеся самостоятельными юридическими лицами, но сама, в отличие от них, самостоятельным юридическим лицом и участником гражданского оборота не является.

Во-вторых, консолидированная отчетность составляется на основе данных отчетности членов группы при помощи специальных учетных процедур. Членами группы являются основное или головное хозяйственное общество (материнская компания), дочерние и зависимые общества. Зависимые общества для целей консолидации разделяются на собственно зависимые и совместные (совместно контролируемые) общества. Это разделение зависимых обществ связано с требованиями международных стандартов.

Основой для деления обществ на дочерние, совместные (совместно контролируемые) и зависимые является степень контроля или влияния, которое оказывает головная компания на то или иное общество. ***Под контролем***для целей консолидации понимается возможность оказывать влияние на финансовую и оперативную деятельность предприятия с целью получения экономической выгоды финансового или нефинансового характера. Необходимо проводить различие между решающим влиянием и контролем, который обеспечивает безоговорочное принятие тех или иных решений в хозяйственной деятельности дочернего общества, диктуемых материнской компанией, и значительным влиянием, которое не может обеспечить обязательного принятия таких решений зависимым обществом. Особый вид представляет собой совместный контроль, если речь идет об общей (долевой) собственности.

Решающее влияние и, следовательно, отнесение того или иного общества к дочерним обществам определено в ГК РФ.

***К дочерним обществам***, согласно ГК РФ относят общества, в которых головная организация (материнская компания) имеет более 50% голосующих акций, либо владеет более 50% уставного капитала.

***К зависимым обществам,*** согласно ГК РФ,относят общества, в которых головная организация владеет более 20% голосующих акций, либо более 20% уставного капитала (но менее 50%, иначе общество будет отнесено к дочерним).

Основными нормативными документами по порядку составления и представления сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности являются следующие:

* Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (приказ МФ РФ от 30.12.1996г. № 112, в ред. приказа МФ РФ от 12.05.1999г. № 36н);
* Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы (постановление Правительства РФ 09.01.1997г. № 24).

Итак, *сводная бухгалтерская отчетность* – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций и сформированная в соответствии с Методическими рекомендациями.

В Методических рекомендациях под группой взаимосвязанных организаций понимается головная организация с ее дочерними (зависимыми) обществами.

Важным признаком группы взаимосвязанных организаций является наличие единого контроля над активами и операциями всех входящих в нее обществ. В данном случае под контролем в группе понимается возможность оказания решающего влияния на финансово-хозяйственную деятельность общества, возникающая вследствие распоряжения контрольным либо достаточно крупным пакетом его акций. Это дает право назначать часть руководства общества и влиять на принимаемые им решения с целью извлечения экономической выгоды из результатов его деятельности.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется путем объединения (свода) данных бухгалтерской отчетности организаций, входящих в состав одной группы, т.е. происходит суммирование показателей бухгалтерской отчетности головного предприятия и отчетности дочерних и зависимых обществ.

Как указано в Методических рекомендациях, сводная бухгалтерская отчетность не составляется в следующих случаях:

* когда доля голосующих акций (доля в уставном капитале) дочернего или зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью последующей перепродажи, либо в случае, если головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом (п. 1.5);
* если данные о дочернем или зависимом обществе не оказывают существенного влияния на формирование представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы; либо включение бухгалтерской отчетности дочернего или зависимого общества противоречит требованию рациональности (п. 1.6);
* дочернее общество, которое выступает в свою очередь головной организацией по отношению к своим дочерним обществам, не составляет сводную бухгалтерскую отчетность, если 100% ее голосующих акций (уставного капитала) принадлежит другой головной организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности; либо 90% или более голосующих акций (уставного капитала) принадлежит другой головной организации, и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности (п. 1.8);
* стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе, являющемся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество (п. 1.7);
* при наличии у головной организации только зависимых обществ (п. 1.8).

**5.2. Назначение сводной бухгалтерской отчетности. Основные отличия консолидированной отчетности от сводной**

### Сводная годовая бухгалтерская отчетность составляется по унитарным предприятиям и по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли).

Составление сводной бухгалтерской отчетности осуществляется путем построчного суммирования соответствующих данных, отраженных в формах годовой бухгалтерской отчетности организаций и унитарных предприятий.

В российских нормативных документах для определения консолидированной отчетности зачастую используется название «сводная бухгалтерская отчетность». С этим отождествлением не согласны некоторые ученые и практики, занимающиеся данной проблемой, в частности, Козлова Т.В. (МГУ), Плотникова Л.К. (Саратовский государственный социально-экономический университет), Якубовская Л.В. (НК ОАО «Лукойл») и т.д. По их мнению, это определение недостаточно точное. Оно больше подходит для обозначения отчетности, составляемой методом свода, или суммированием данных теми организациями, которые имеют производства, хозяйства и иные структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс и не являющиеся юридическими лицами.

Таким образом, сводная бухгалтерская отчетность составляется в рамках одного собственника или для статистического обобщения.

Консолидированная бухгалтерская отчетность в отличие от сводной составляется несколькими собственниками по совместно контролируемому обществу и имеет другую цель – показать, прежде всего, инвесторам и другим заинтересованным лицам результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных организаций, юридически самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным целым.

Основная особенность составления консолидированной отчетности заключается не в своде, а в элиминировании отдельных показателей организаций, входящих в группу, в целях исключения повторного счета в консолидированном отчете группы.

**5.3. Состав и структура сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности. Основные требования**

**и правила их составления и представления**

В Методических рекомендациях установлены следующие требования к составлению сводной бухгалтерской отчетности:

* ***требование полноты***– в сводную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ, за исключением случаев, не предусмотренных Методическими рекомендациями (п. 3.1);
* ***требование единства методов и оценки статей отчетности***– при составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ. Если в дочернем обществе некоторые элементы учетной политики, чем-либо различаются, они должны быть пересчитаны в соответствии с учетной политикой головной организации (п. 3.3);
* ***требование единой отчетной даты и единого отчетного периода***– в сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату. В случае невозможности составления промежуточной бухгалтерской отчетности дочернего общества в сводную бухгалтерскую отчетность включаются данные бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленные на иную отчетную дату, при условии, что расхождение между отчетной датой сводной бухгалтерской отчетности и отчетной датой бухгалтерской отчетности дочернего общества не превышает 3-х месяцев (п. 3.4);
* ***требование единой валюты отчетности***– для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленные в иностранной валюте, пересчитываются в валюту РФ – рубли.

Курсовые разницы, возникающие в результате стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов отражаются в составе добавочного капитала (п.3.5).

В Методических рекомендациях изложены ***правила составления сводной* *бухгалтерской отчетности:***

1. Бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется путем построчного суммирования соответствующих данных по правилам, установленным Методическими рекомендациями (п. 3.2).
2. В сводный бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках не включаются (п. 3.6):

* финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ, в части, принадлежащей головной организации;
* показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
* дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;
* выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту продажу; любые иные доходы, расходы, прибыли и убытки, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации.

1. В случае, когда сумма финансовых вложений головной организации не совпадает со стоимостью акций (доли в уставном капитале), показанной в балансе у дочернего общества, возникает положительная или отрицательная разница, которая отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей «Деловая репутация дочерних обществ» (п. 3.7).
2. При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочернего общества, в котором головная организация имеет более 50%, но менее 100% голосующих акций (уставного капитала), в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о прибылях и убытках выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие долю меньшинства в уставном капитале и финансовых результатах деятельности общества (п. 3.9).

Итак, ***основными особенностями составления сводной бухгалтерской отчетности группой взаимосвязанных организаций являются следующие****:*

* сводная бухгалтерская отчетность составляется по группе взаимосвязанных организаций, находящихся под прямым или косвенным контролем головной организации;
* сводная отчетность группы характеризует имущественное и финансовое положение группы как единого хозяйственного целого. В связи с этим особенностью методики составления сводного отчета наряду с суммированием показателей является исключение показателей внутригрупповых расчетов, а также исключение внутригрупповой продажи и прибыли от операций между организациями группы;
* в сводной отчетности группы, состоящей из головной организации и дочерних обществ, выделяется доля активов и капитала группы, не принадлежащая головной организации, т.е. доля акционеров группы, находящихся в меньшинстве;
* основной сферой применения сводной отчетности группы является котировка акций группы на фондовом рынке;
* данные сводной отчетности не могут быть использованы для целей налогообложения.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разработанным самой организацией на основе типовых форм. Головная организация придерживается принятой формы сводного бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому. Сводная годовая бухгалтерская отчетность составляется в миллионах рублей и миллиардах рублей. Она представляется головной организацией не позднее 30 июня следующего за отчетным года, если иное не установлено законодательством РФ и учредительными документами организации. Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации и представляется учредителям головной организации и иным заинтересованным пользователям, если это предусмотрено законодательством РФ. (Методические указания п. 2.1, 2.2, 2.3, 2.9, 2.11, 2.12, 2.13).

**5.4. Порядок формирования консолидированной**

**бухгалтерской отчетности**

Рассмотрим алгоритм составления сводной (консолидированной) отчетности на условном примере, приведенном Новодворским В.Д. и Слеповым Ю.В., с некоторыми изменениями и дополнениями [62].

Перед началом составления сводной отчетности головная организация должна получить от всех организаций группы следующие данные:

* о финансовых вложениях организаций группы в уставные капиталы других организаций;
* о номинальной стоимости акций (долей капитала) организаций группы;
* о полученном организациями группы эмиссионном доходе;
* об остатках кредиторской и дебиторской задолженности организаций группы друг другу;
* о кредитах и ссудах, выданных организациями группы друг другу;
* о начисленных и выплаченных дивидендах организациями группы;
* о внутригрупповых доходах и прибыли;
* о приобретенных у организации группы основных средствах;
* о приобретенных у организации группы и еще не списанных материалах, товарах, готовой продукции.

Для составления сводного бухгалтерского отчета используем условные данные, приведенные в таблицах 1 – 5.

В примере будем применять формы отчетности, составленные головной организацией на основе типовых форм с расшифровкой некоторых показателей, отражающих движение средств между головной организацией и дочерним обществом.

Таблица 1

(тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатель | Сумма | Номер формы отчетности | Номер строки |
| *Головная организация АО «А»* | | | | |
| 1. | Финансовые вложения в капитал дочернего общества (60% акций) | 800 | 1 | 141 |
| 2. | Дебиторская задолженность дочернего общества | 200 | 1 | 241 |
| 3. | Кредиторская задолженность дочернего общества | 120 | 1 | 621 |
| 4. | Краткосрочный кредит, выданный дочернему обществу | 500 | 1 | 251 |
| 5. | Дивиденды, полученные от дочернего общества | 50 | 1  2 | 471  081 |
| 6. | Выручка от продажи продукции дочернему обществу | 5 000 | 2 | 011 |
| 7. | Прибыль от продажи продукции дочернему обществу, в том числе:  прибыль от продажи основных средств  прибыль от продажи материалов  прибыль от продажи прочих товаров и услуг | 400  50  70  280 | 1  2 | 472  051 |
|  |  |  |  |  |
| *Дочернее общество АО «Б»* | | | | |
| 8. | Номинальная стоимость уставного капитала | 1 000 | 1 | 410 |
| 9. | Дебиторская задолженность головной организации | 120 | 1 | 241 |
| 10. | Кредиторская задолженность головной организации | 200 | 1 | 621 |
| 11. | Краткосрочный кредит, полученный от головной организации | 500 | 1 | 610 |
| 12. | Дивиденды, выплаченные головной организации | (50) | 1 | 471 |
| 13. | Стоимость основных средств, приобретенных у головной организации,  в том числе их остаточная стоимость на конец отчетного периода | 800  700 | -  1 | -  121 |
| 14. | Стоимость материалов, приобретенных у головной организации,  в том числе не списанных на конец отчетного периода | 1 200  200 | -  1 | -  211 |
| 15. | Себестоимость прочих товаров и услуг, приобретенных у головной организации  из них, не списанных на производство реализованной продукции | 3 000  - | 2  - | 021  - |

Таблица 2

*Баланс головной организации АО «А»*

*на 01.01.ХХ*

(тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| АКТИВ | Код строки | На конец отчетного периода |
| *1. Внеоборотные активы* |  |  |
| Нематериальные активы | 110 | 350 |
| Основные средства | 120 | 3 200 |
| Незавершенное строительство | 130 | 120 |
| Долгосрочные финансовые вложения, в том числе:  инвестиции в дочерние общества | 140  141 | 1 500  800 |
| **Итого по разделу 1** | **190** | **5 170** |
| *2. Оборотные активы* |  |  |
| Запасы | 210 | 480 |
| НДС по приобретенным ценностям | 220 | 100 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | 50 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты), в том числе:  дебиторская задолженность дочернего общества | 240  241 | 900  200 |
| Краткосрочные финансовые вложения, в том числе:  краткосрочный кредит, выданный дочернему обществу | 250  251 | 700  500 |
| Денежные средства | 260 | 1 200 |
| **Итого по разделу 2** | **290** | **3 430** |
|  |  |  |
| **БАЛАНС** | **300** | **8 600** |
|  |  |  |
| ПАССИВ | Код строки | На конец периода |
| *3. Капитал и резервы* |  |  |
| Уставный капитал | 410 | 4 500 |
| Добавочный капитал | 420 | 400 |
| Резервный капитал | 430 | 1 000 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), в том числе:  дивиденды, полученные от дочернего общества  прибыль от продажи продукции дочернему обществу | 470  471  472 | 500  50  400 |
| **Итого по разделу 3** | **490** | **6 400** |
| *5. Краткосрочные обязательства* |  |  |
| Займы и кредиты | 610 | 1 000 |
| Кредиторская задолженность, в том числе:  Кредиторская задолженность дочернего общества | 620  621 | 1 200  120 |
| **Итого по разделу 5** | **690** | **2 200** |
|  |  |  |
| **БАЛАНС** | **700** | **8 600** |

Таблица 3

*Отчет о прибылях и убытках*

*головной организации АО «А»*

*на 01.01.ХХ*

(тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код строки | За отчетный период |
| *Доходы и расходы по обычным видам деятельности* |  |  |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей), в том числе:  выручка от продажи продукции дочернему обществу | 010  011 | 10 850  5 000 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | 6 330 |
| Валовая прибыль | 029 | 4 520 |
| Коммерческие расходы | 030 | 580 |
| Управленческие расходы | 040 | 2 430 |
| Прибыль (убыток) от продаж, в том числе:  прибыль от продажи продукции дочернему обществу | 050  051 | 1 510  400 |
|  |  |  |
| *Прочие доходы и расходы* |  |  |
| Проценты к получению | 060 | 50 |
| Доходы от участия в других организациях, в том числе  дивиденды, полученные от дочернего общества | 080  081 | 50  50 |
| Прочие операционные доходы | 090 | 120 |
| Прочие операционные расходы | 100 | 87 |
| Внереализационные доходы | 120 | 79 |
| Внереализационные расходы | 130 | 1 008 |
|  |  |  |
| *Прибыль (убыток) до налогообложения* | 140 | 714 |
| Текущий налог на прибыль | 150 | 214 |
|  |  |  |
| *Чистая прибыль (убыток) отчетного периода* | 190 | 500 |

Таблица 4

*Баланс дочерней организации АО «Б»*

*на 01.01.ХХ (тыс. руб.)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| АКТИВ | Код строки | На конец отчетного периода |
| *1. Внеоборотные активы* |  |  |
| Нематериальные активы | 110 | 100 |
| Основные средства, в том числе:  основные средства, приобретенные у головной организации | 120  121 | 800  700 |
| Долгосрочные финансовые вложения, в том числе: | 140 | 200 |
| **Итого по разделу 1** | **190** | **1 100** |
| *2. Оборотные активы* |  |  |
| Запасы, в том числе:  материалы, приобретенные у головной организации | 210  211 | 280  200 |
| НДС по приобретенным ценностям | 220 | 50 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | 50 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты), в том числе:  дебиторская задолженность головной организации | 240  241 | 220  120 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 250 | 100 |
| Денежные средства | 260 | 500 |
| **Итого по разделу 2** | **290** | **1 200** |
|  |  |  |
| **БАЛАНС** | **300** | **2 300** |
|  |  |  |
| ПАССИВ | Код строки | На конец периода |
| *3. Капитал и резервы* |  |  |
| Уставный капитал, в том числе:  вложения в уставный капитал головной организации | 410  411 | 1 000  600 |
| Резервный капитал | 430 | 300 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), в том числе:  дивиденды, выплаченные головной организации | 470  471 | 200  (50) |
| **Итого по разделу 3** | **490** | **1 500** |
| *5. Краткосрочные обязательства* |  |  |
| Займы и кредиты, в том числе:  кредит от головной организации | 610  611 | 500  500 |
| Кредиторская задолженность, в том числе:  Кредиторская задолженность головной организации | 620  621 | 250  200 |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | 50 |
| **Итого по разделу 5** | **690** | **800** |
|  |  |  |
| **БАЛАНС** | **700** | **2 300** |

Таблица 5

*Отчет о прибылях и убытках*

*дочерней организации АО «Б»*

*на 01.01.ХХ*

(тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код строки | За отчетный период |
| *Доходы и расходы по обычным видам деятельности* |  |  |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 6 230 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, в том числе:  списанные на производство материалы, полученные от головной организации | 020  021 | 4 020  3 000 |
| Валовая прибыль | 029 | 2 210 |
| Коммерческие расходы | 030 | 385 |
| Управленческие расходы | 040 | 1 104 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | 721 |
|  |  |  |
| *Прочие доходы и расходы* |  |  |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | 10 |
| Прочие операционные доходы | 090 | 45 |
| Прочие операционные расходы | 100 | 43 |
| Внереализационные доходы | 120 | 38 |
| Внереализационные расходы | 130 | 417 |
|  |  |  |
| *Прибыль (убыток) до налогообложения* | 140 | 354 |
| Текущий налог на прибыль | 150 | 156 |
| Чрезвычайные доходы | 170 | 50 |
| Чрезвычайные расходы | 180 | 48 |
|  |  |  |
| *Чистая прибыль (убыток) отчетного периода* | 190 | 200 |

*Порядок составления сводного бухгалтерского баланса*

*Первый этап* составления баланса состоит в построчном суммировании данных бухгалтерских балансов головной организации и ее дочернего общества для получения так называемого «промежуточного сводного баланса» (табл. 6).

Таблица 6

*Промежуточный сводный Баланс*

(тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| АКТИВ | Код строки | На конец отчетного периода |
| *1. Внеоборотные активы* |  |  |
| Нематериальные активы | 110 | 450 |
| Основные средства, в том числе:  основные средства, приобретенные у головной организации | 120  121 | 4 000  700 |
| Незавершенное строительство | 130 | 120 |
| Долгосрочные финансовые вложения, в том числе:  Инвестиции в дочерние общества | 140  141 | 1 700  800 |
| **Итого по разделу 1** | **190** | **6 270** |
| *2. Оборотные активы* |  |  |
| Запасы, в том числе:  материалы, приобретенные у головной организации | 210  211 | 760  200 |
| НДС по приобретенным ценностям | 220 | 150 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | 100 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты), в том числе:  дебиторская задолженность головной организации  дебиторская задолженность дочернего общества | 240  241 | 1 120  120  200 |
| Краткосрочные финансовые вложения, в том числе:  краткосрочный кредит, выданный дочернему обществу | 250  251 | 800  500 |
| Денежные средства | 260 | 1 700 |
| **Итого по разделу 2** | **290** | **4 630** |
| **БАЛАНС** | **300** | **10 900** |
| ПАССИВ | Код строки | На конец периода |
| *3. Капитал и резервы* |  |  |
| Уставный капитал, в том числе:  вложения головной организации в акции дочернего общества | 410  411 | 5 500  600 |
| Добавочный капитал | 420 | 400 |
| Резервный капитал | 430 | 1 300 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), в том числе: дивиденды, полученные головной организацией от дочернего общества дивиденды, выплаченные головной организации дочерним обществом прибыль от продажи продукции дочернему обществу | 470  471  472 | 700  50  (50)  400 |
| **Итого по разделу 3** | **490** | **7 900** |
| *5. Краткосрочные обязательства* |  |  |
| Займы и кредиты, в том числе:  кредит дочернему обществу от головной организации | 610  611 | 1 500  500 |
| Кредиторская задолженность, в том числе:  кредиторская задолженность дочернего общества  кредиторская задолженность головной организации | 620  621 | 1 450  120  200 |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | 50 |
| **Итого по разделу 5** | **690** | **3 000** |
| **БАЛАНС** | **700** | **10 900** |

Так как головная организация не обладает ста процентами капитала дочернего общества, *на втором этапе*составления сводного бухгалтерского баланса следует исчислить *долю меньшинства в уставном капитале дочернего общества*. В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражает величину уставного капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации.

Доля меньшинства в сводном бухгалтерском балансе определяется исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату (1 000 тыс. руб.) и доли участия головной организации к его общей величине (60%). Таким образом, доля меньшинства составит 400 тыс. руб.

400 тыс. руб. = [1000 – (1000 х 60%)].

В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражается отдельной статьей «Доля меньшинства» после стр. 490 «Итого по разделу 3», т.е. за итогом раздела 3 «Капитал и резервы.

***На третьем этапе***из соответствующих строк промежуточного баланса исключаются:

1. Сумма финансовых вложений головной организации в дочернее общество, отраженная у головной организации по счету 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долгосрочные финансовые вложения» (строка 141 баланса – 800 тыс. руб.), и стоимость соответствующей доли (60%) в уставном капитале, отраженная у дочернего общества по счету 80 «Уставный капитал» (строка 410 баланса – 600 тыс. руб.).

Если были финансовые вложения дочернего общества в капитал головной организации, или другого дочернего общества, принадлежащего той же головной организации, то данные о них также исключаются из сводной отчетности, хотя это не отражено в Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности.

После проведения указанной операции в строке 140 сводного баланса останется сумма 900 тыс. руб. (1 700 - 800), а в строке 410 сумма 4 500 руб. (5500 – 600 - 400), т.е. доля меньшинства.

1. В рассматриваемом условном примере сумма финансовых вложений головного общества (800 тыс. руб. – строка 141 баланса у головной организации) не совпадает со стоимостью акций, отраженной у дочернего общества (600 тыс. руб. – эта сумма включена в строку 410 баланса у дочернего общества). Таким образом, возникает положительная разница 200 тыс. руб., которая отражается в сводном бухгалтерском балансе по статье «Деловая репутация).

Если сумма финансовых вложений головной организации оказалась меньше стоимости акций, отраженной у дочернего общества, отрицательная разница отражается в пассиве сводного бухгалтерского баланса за итогом раздела 3 «Капитал и резервы».

При исчислении деловой репутациинеобходимо иметь в виду следующее:

*а)* в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ,приобретенная деловая репутация организации должна быть скорректирована в течение 20 лет путем начисления амортизации. Амортизация по положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения ее первоначальной стоимости. Отрицательная деловая репутация организации равномерно списывается на финансовые результаты как операционные доходы;

*б)* Если дочернее общество реализовало свои акции по цене, превышающей их номинал, и у него образовался эмиссионный доход, то перед тем как отразить деловую репутацию, необходимо уменьшить ее величину на сумму эмиссионного дохода, относящегося к данным акциям (так как взаимные прибыли должны исключаться);

*в)* когда в составе группы есть «внучатые» компании, стоимость приобретения головной организацией акций внучатого общества равна не доле ее контроля, а доле участия, в связи с чем, исчисленная деловая репутация внучатого общества корректируется на долю участия в нем головной организации.

«Внучатыми» называют дочерние общества, находящиеся под косвенным контролем головной организации (контроль осуществляется опосредовано, через дочерние общества – головная организация контролирует дочерние общества, а дочерние общества в свою очередь контролируют «внучатые» общества, т.е. головная организация контролирует и «внучатые» общества через дочерние.

***Пример***исчисления деловой репутации в группе взаимосвязанных организаций со сложной структурой.

*Головная организация «А» владеет 70% акций дочернего общества «Б» на сумму 500 тыс. руб. Дочернее общество «Б» владеет 60% акций организации «В» на сумму 450 тыс. руб., стоимость приобретения которых 400 тыс. руб. по номиналу. Деловая репутация, отражаемая в балансе «Б», должна равняться 50 тыс. руб. (450 – 400), однако доля участия «А» в «В» равна 42% (60% х 70%), поэтому деловая репутация «В» в балансе «А» будет равна 35 тыс. руб. (42% : 60% х 50 тыс. руб.);*

*г)* в группах, образованных по горизонтальному признаку, деловая репутация отсутствует.

1. Из сводного баланса исключаются показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами. В нашем примере из строк 240 (241) сводного баланса исключаются: дебиторская задолженность дочернего общества головному – 200 тыс. руб. и дебиторская задолженность головного общества дочернему – 120 тыс. руб. Из строк 620 (621) пассива сводного баланса исключаются: кредиторская задолженность головного общества дочернему – 120 тыс. руб. и кредиторская задолженность дочернего общества головному – 200 тыс. руб**.**

В случае если в составе группы имеется несколько дочерних обществ, из сводного баланса исключаются также показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между дочерними обществами.

1. Из сводного баланса исключаются показатели, отражающие выданный головной организацией дочернему обществу краткосрочный кредит. Сумма выданного кредита (500 тыс. руб.) исключается из строк 250 (251) актива и, соответственно, из строк 610 (611) пассива сводного баланса.
2. Из строк 470 (471) сводного бухгалтерского баланса исключаются дивиденды, полученные головной организацией от дочернего общества, вместе с тем, сюда же включаются дивиденды, выплаченные дочерним обществом головной организации.
3. Из строк 470 (472) сводного бухгалтерского баланса исключается прибыль от реализации основных средств и материалов головной организацией дочернему обществу, приходящаяся на остаточную стоимость, соответственно, этих основных средств и материалов, отраженную в балансе дочернего общества. В нашем примере прибыль от продажи основных средств равна 50 тыс. руб. (табл. 1), прибыль от реализации основных средств, приходящаяся на остаточную стоимость этих основных средств - 44 тыс. руб. (50 : 800 = 0,063; 700 х 0,063 = 44 тыс. руб.)

Прибыль от продажи материалов составляет 70 тыс. руб. (табл. 1), прибыль от продажи материалов, приходящаяся на остаточную стоимость данных материалов, отраженную в балансе дочернего общества равна 12 тыс. руб. (70 : 1200 = 0,058; 200 х 0,058 = 12 тыс. руб.).

В итоге из строки 470 сводного баланса исключается 56 тыс. руб. **(**44 +12).

1. Из строки 120 сводного бухгалтерского баланса исключается прибыль от реализации основных средств головной организацией дочернему обществу, приходящаяся на остаточную стоимость данных основных средств, отраженную в балансе дочернего общества – 44 тыс. руб. (см. п. 6).
2. Из строки 210 сводного бухгалтерского баланса исключается прибыль от продажи материалов головной организацией дочернему обществу, приходящаяся на остаточную стоимость данных материалов, отраженную в балансе дочернего общества, - 12 тыс. руб. (см. п. 6).

На основании вышеприведенных данных произведем корректировку промежуточного сводного баланса (табл. 7). Затем составим сводный бухгалтерский баланс группы «А» (табл. 8).

Таблица 7

*Корректировка промежуточного сводного*

*бухгалтерского баланса*

(тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание статьи | Номер строки | Добавл. (+)  исключ. (-) | Сумма |
| 1. | Доля меньшинства в уставном капитале дочернего общества | 491  410 | +  - | 400  400 |
| 2. | Сумма финансовых вложений головной организации в дочернее общество  Превышение суммы финансовых вложений головной организации над стоимостью акций, отраженных у дочернего общества | 140(141)  410(411)  110(111) | -  + | 800  600  200 |
| 3. | Дебиторская задолженность дочернего общества головному  Дебиторская задолженность головного общества дочернему | 240(241)  240(241) | -  - | 200  120 |
| 4. | Кредиторская задолженность дочернего общества головному  Кредиторская задолженность головного общества дочернему | 620(621)  620(621) | -  - | 200  120 |
| 5. | Краткосрочный кредит, выданный головной организацией дочернему обществу | 250(251)  610(611) | -  - | 500  500 |
| 6. | Дивиденды, полученные головной организацией от дочернего общества  Дивиденды, выплаченные дочерним обществом головной организации | 470(471)  470(471) | -  + | 50  50 |
| 7. | Прибыль от продажи основных средств, приходящаяся на остаточную стоимость  Прибыль от продажи основных средств головного общества дочернему | 470(472)  120 | -  - | 44  44 |
| 8. | Прибыль от продажи материалов  Прибыль от продажи материалов головной организацией дочернему обществу | 470(472)  210 | -  - | 12  12 |

Таблица 8

# *Сводный баланс группы «А»*

*на 01.01.ХХ*

(тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| АКТИВ | Код строки | На конец отчетного периода |
| *1. Внеоборотные активы* |  |  |
| Нематериальные активы, в том числе  Деловая репутация организации | 110  111 | 650  200 |
| Основные средства | 120 | 3 956 |
| Незавершенное строительство | 130 | 120 |
| Долгосрочные финансовые вложения | 140 | 900 |
| **Итого по разделу 1** | **190** | **5 626** |
| *2. Оборотные активы* |  |  |
| Запасы | 210 | 748 |
| НДС по приобретенным ценностям | 220 | 150 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | 100 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | 240 | 800 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 250 | 300 |
| Денежные средства | 260 | 1 700 |
| **Итого по разделу 2** | **290** | **3 798** |
|  |  |  |
| **БАЛАНС** | **300** | **9 424** |
|  |  |  |
| ПАССИВ | Код строки | На конец периода |
| *3. Капитал и резервы* |  |  |
| Уставный капитал | 410 | 4 500 |
| Добавочный капитал | 420 | 400 |
| Резервный капитал | 430 | 1 300 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 470 | 644 |
| **Итого по разделу 3** | **490** | **6 844** |
| Доля меньшинства в уставном капитале | 491 | 400 |
| *5. Краткосрочные обязательства* |  |  |
| Займы и кредиты | 610 | 1 000 |
| Кредиторская задолженность | 620 | 1 130 |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | 50 |
| **Итого по разделу 5** | **690** | **2 180** |
|  |  |  |
| **БАЛАНС** | **700** | **9 424** |

***Составление сводного отчета о прибылях и убытках***

*Первым этапом* составления сводного отчета о прибылях и убытках является построчное суммирование данных отчетов о прибылях и убытках головной организации и ее дочернего общества, в результате чего получается промежуточный сводный отчет о прибылях и убытках (табл. 9).

Таблица 9

*Промежуточный сводный отчет о прибылях и убытках*

(тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код строки | За отчетный период |
| *Доходы и расходы по обычным видам деятельности* |  |  |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей), в том числе:  выручка от продажи продукции дочернему обществу | 010  011 | 17 080  5 000 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | 10 350 |
| Валовая прибыль | 029 | 6 730 |
| Коммерческие расходы | 030 | 965 |
| Управленческие расходы | 040 | 3 534 |
| Прибыль (убыток) от продаж, в том числе:  прибыль от продажи продукции дочернему обществу | 050  051 | 2 231  400 |
|  |  |  |
| *Прочие доходы и расходы* |  |  |
| **Проценты к получению** | 060 | 50 |
| Доходы от участия в других организациях, в том числе:  дивиденды, полученные от дочернего общества | 080  081 | 60  50 |
| Прочие операционные доходы | 090 | 165 |
| Прочие операционные расходы | 100 | 130 |
| Внереализационные доходы | 120 | 117 |
| Внереализационные расходы | 130 | 1 425 |
|  |  |  |
| *Прибыль (убыток) до налогообложения* | 140 | 1 068 |
| Текущий налог на прибыль | 150 | 370 |
| Чрезвычайные доходы | 170 | 50 |
| Чрезвычайные расходы | 180 | 48 |
|  |  |  |
| *Чистая прибыль (убыток) отчетного периода* | 190 | 700 |

Поскольку головная организация не обладает ста процентами капитала дочернего общества, *на втором этапе* необходимо исчислить долю меньшинства в прибыли дочернего общества.

В сводном отчете о прибылях и убытках показатель доли меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации. Доля меньшинства для составления сводного отчета о прибылях и убытках определяется исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период и не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве.

В нашем примере показатель доли меньшинства в прибыли дочернего общества равен 80 тыс. руб.(200 – (200 х 60%). В сводном отчете о прибылях и убытках и сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражается по отдельной статье «Доля меньшинства» (строка 195), а показатель нераспределенной прибыли уменьшается на эту же сумму.

Здесь необходимо отметить, что Методические рекомендации содержат положение об отражении доходов и расходов, формирующий финансовый результат деятельности группы, за минусом доли меньшинства. Однако если отражать в сводном отчете о прибылях и убытках доходы и расходы в соответствии с этим положением, данный отчет не будет отвечать методике составления сводного баланса, поэтому, по мнению Новодворского В.Д. и Слепова Ю.В., отражать таким образом доходы и расходы группы необходимо лишь в случае пропорционального сведения отчетности. Если дочернее общество получило за отчетный период убыток, то в сводном отчете о прибылях и убытках выделяется показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества. При этом в случае, если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества больше показателя доли меньшинства в капитале этого общества, то на сумму исчисленной разницы между этими показателями подлежит уменьшению величина резервного капитала, а при его недостаточности – добавочного и затем уставного капитала дочернего общества, включаемых в сводную бухгалтерскую отчетность.

*На третьем этапе* составления сводного отчета о прибылях и убытках из соответствующих строк промежуточного отчета исключаются:

Из строки 080 сводного отчета о прибылях и убытках исключаются дивиденды, полученные головной организацией от дочернего общества (50 тыс. руб.). На эту сумму строка 470 сводного баланса не будет равна строке 190 сводного отчета о прибылях и убытках, так как выплата дивидендов отражается как использование прибыли через счет 84.

Из сводного отчета о прибылях и убытках подлежит исключению выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерним обществом. Для этого из строки 010 исключаем 5000 руб.

Из сводного отчета о прибылях и убытках исключается стоимость продукции, проданной головной организацией дочернему обществу, в части списанной дочерним обществом на себестоимость реализованной им в текущем периоде продукции.

Стоимость списанных в истекшем периоде дочерним обществом материалов, приобретенных у головной организации, равна 1000 руб. (1200 – 200), стоимость списанных дочерним обществом в истекшем периоде прочих товаров и услуг, приобретенных у головной организации, равна 3000 тыс. руб. Итого стоимость продукции, приобретенной дочерним обществом у головного и списанной в истекшем периоде, - 4000 тыс. руб. Данная сумма исключается из строки 020 сводного отчета.

Кроме того, в балансе дочернего общества отражены материалы на сумму 200 тыс. руб., приобретенные им у головной организации и не списанные на себестоимость реализованной продукции в текущем периоде. Сумма реализации, приходящаяся на данные материалы, была исключена нами из сводного отчета (в составе суммы 5000 тыс. руб.), поэтому из него также должна быть исключена себестоимость этих материалов, отраженная в отчете о прибылях и убытках головной организации. Прибыль от реализации материалов на сумму 1200 тыс. руб. у головного общества составила 70 тыс. руб. (табл. 1), значит прибыль от реализации материалов на сумму 200 тыс. руб. составила у головного общества 12 тыс. руб. (70 : 1200 = 0,058; 200 х 0,058 = 12). Следовательно, себестоимость этих материалов, отраженная в отчете о прибылях и убытках головной организации, составила 188 тыс. руб. (200 – 12). Эту сумму исключаем из строки 020 сводного отчета о прибылях и убытках.

Как видно из данных условного примера, дочернее общество в текущем периоде приобрело у головной организации продукции на 800 тыс. руб. (табл. 1) и оприходовало у себя в качестве основных средств. Суммы, направленные на приобретение основных средств в затраты дочернего общества не включаются. Величина реализации данной продукции, приходящейся на долю головной организации, была исключена нами из сводного отчета, поэтому из строки 020 сводного отчета также должна быть исключена себестоимость этой продукции, отраженная в отчете о прибылях и убытках головной организации в сумме 750 тыс. руб. (800 – 50). Вместе с тем дочерним обществом в отчетном периоде на указанные основные средства была начислена амортизация в размере 100 тыс. руб. (800 – 700).

Из суммы начисленной амортизации необходимо исчислить величину амортизированной внутригрупповой прибыли в размере 6 тыс. руб.

(50 : 800 = 0,063; 100 х 0,063 = 6), на которую также необходимо уменьшить строку 020 сводного отчета о прибылях и убытках.

5. После выполнения всех перечисленных операций нужно пересчитать показатели, отраженные по строкам 029, 050, 140, 160, 190 сводного отчета о прибылях и убытках (табл. 10).

Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности предусмотрено, что в случае если дочернее общество равновелико (по 50% принадлежит двум головным организациям), показатели активов и пассивов такого дочернего общества, подлежащие включению в сводную отчетность каждой головной организацией, определяются исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества, т.е. показатели отчетности сводятся пропорционально.

Таблица 10

# *Корректировка промежуточного сводного отчета*

# *о прибылях и убытках*

# (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание статьи | Номер строки | Добавл. (+)  исключ. (-) | Сумма |
| 1. | Доля меньшинства в прибыли дочернего общества  Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 195  190 | +  - | 80  80 |
| 2. | Дивиденды, полученные головной организацией от дочернего общества | 080  (081) | - | 50 |
| 3. | Выручка от продажи продукции между головной организацией и дочерним обществом | 010  (011) | - | 5 000 |
| 4. | Стоимость продукции, приобретенной дочерним обществом у головного и списанная в отчетном периоде:  материалы  прочие товары и услуги | 020  020 | -  - | 1 000  3 000 |
| 5. | Себестоимость материалов, не списанных | 020 | - | 188 |
| 6. | Себестоимость основных средств, приобретенных у головной организации  Величина амортизированной внутригрупповой прибыли | 020  020 | -  - | 750  6 |

Таблица 11

*Сводный отчет о прибылях и убытках группы «А»* (тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код строки | За отчетный период |
| *Доходы и расходы по обычным видам деятельности* |  |  |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 12 080 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | 5 406 |
| Валовая прибыль | 029 | 6 674 |
| Коммерческие расходы | 030 | 965 |
| Управленческие расходы | 040 | 3 534 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | 2 175 |
| *Прочие доходы и расходы* |  |  |
| Проценты к получению | 060 | 50 |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | 10 |
| Прочие операционные доходы | 090 | 165 |
| Прочие операционные расходы | 100 | 130 |
| Внереализационные доходы | 120 | 117 |
| Внереализационные расходы | 130 | 1 425 |
| *Прибыль (убыток) до налогообложения* | 140 | 962 |
| Текущий налог на прибыль | 150 | 370 |
| Чрезвычайные доходы | 170 | 50 |
| Чрезвычайные расходы | 180 | 48 |
| *Чистая прибыль (убыток) отчетного периода* | 190 | 514 |
| Доля меньшинства в чистой прибыли | 195 | 80 |

Следует отметить, что сводная отчетность финансово-промышленных групп имеет некоторые особенности составления, поскольку в соответствии с ФЗ от 30.11.1995г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах» участниками финансово-промышленной группы признаются не только головная организация и ее дочерние общества, но и юридические лица, не являющиеся головным и дочерним обществом по отношению друг к другу, но подписавшие договор о создании финансово-промышленной группы, и учрежденная ими центральная компания финансово-промышленной группы.

Порядок ведения сводного (консолидированного) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы, утвержденный постановлением Правительства РФ от 09.01.1997г. № 24, устанавливает следующие правила составления сводной отчетности финансово-промышленной группой:

* показатели активов и пассивов бухгалтерских балансов участников финансово-промышленной группы складываются;
* в указанной отчетности отражается инвестиционная деятельность финансово-промышленной группы в целом. Инвестиции, направленные участниками финансово-промышленной группы в центральную компанию, и средства, внесенные ими в ее уставный капитал, в отчетности не отражаются;
* показатели бухгалтерского баланса и финансовые результаты, отражающие объемы реализации товаров (работ, услуг), обязательства и расчеты между центральной компанией и участниками финансово-промышленной группы, в отчетность не включаются;
* прибыль и убытки каждого участника финансово-промышленной группы показываются в отчетности в развернутом виде.

Таким образом, в сводной отчетности финансово-промышленной группы не выделяются показатели деловой репутации и доли меньшинства.

**ГЛАВА 6. ТРАНСФОРМАЦИЯ РОССИЙСКОЙ**

**ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**6.1. Понятие, необходимость и цели трансформации**

Цели финансовой отчетности, сформулированные в МСФО, заключаются в представлении информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений.

В настоящее время в связи с расширением международных деловых связей российских организаций и увеличением числа иностранных пользователей бухгалтерской отчетности возникает необходимость трансформации бухгалтерской отчетности, составленной по российским правилам учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

***Трансформация бухгалтерской отчетности*** – это составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки статей имеющейся отчетности.

***Основной целью трансформации*** является формирование финансовой отчетности, соответствующей международным стандартам.

Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности в последнее время становится все более актуальной. С одной стороны, это обусловлено развитием мировой экономики, требующей адекватного языка общения между компаниями, действующими на международных рынках. С другой стороны, для реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в РФ необходимо более глубокое понимание сущности международных стандартов и возможности их применения в российской практике.

Отчетность, составленная по международным стандартам, дает пользователям более объективную и надежную информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации, облегчает выход на мировые рынки капитала и снижает затраты на привлечение инвестиций, а также является базой для принятия обоснованных решений.

В настоящее время международные стандарты финансовой отчетности не только обобщают опыт ведения бухгалтерского учета и составления отчетности различных стран, но и активно влияют на развитие национальных систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Однако необходим длительный период времени для того, чтобы ориентированная на международные стандарты национальная система учета и отчетности была реально внедрена в российскую практику. Поэтому трансформация отечественной бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО остается актуальной для большого количества заинтересованных сторон.

Среди них можно выделить следующие организации:

* компании с иностранными инвестициями, действующие на российском рынке, которым трансформация бухгалтерской отчетности необходима для включения в консолидированную отчетность материнских компаний;
* предприятия, заинтересованные в привлечении иностранных инвестиций (размещении ценных бумаг у иностранных инвесторов, получении кредитов и займов);
* организации, заинтересованные в работе на мировых торговых рынках.

Кроме этого, по мере развития рыночных отношений у российских организаций, в том числе работающих на внутреннем рынке, появляется объективная необходимость в получении достоверной информации о финансовом состоянии и результатах собственной деятельности, которую может предоставить трансформированная в соответствии с международными стандартами отчетность.

Отчетность, составленная в соответствии с МСФО, позволяет пользователям:

* получать представление о сопоставимом финансовом положении организации, ее стоимости, результатах деятельности, движении денежных средств;
* объективно оценивать эффективность управления;
* привлекать отечественных и зарубежных инвесторов и ссудодателей, заинтересованных в прозрачной и достоверной отчетности;
* развивать коммерческие связи с иностранными фирмами, взаимодействовать с которыми проще на едином бухгалтерском языке и при единых методологических походах к составлению отчетности.

Суть трансформации состоит в дополнительной интерпретации первичной бухгалтерской информации в соответствии с МСФО.

Трансформация отчетности проводится после составления бухгалтерской отчетности в соответствии с отечественными стандартами (ПБУ).

**6.2. Существующие варианты трансформирования**

Всего используются два варианта трансформирования российской бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность, составленную по международным стандартам:

* вариант с точки зрения инфляции;
* вариант с точки зрения иностранной валюты.

***Первый вариант*** основан на использовании МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». В данном случае финансовая отчетность должна быть представлена в денежных единицах с учетом инфляции, т.е. в единицах измерения, действующих на дату составления отчетности. Показатели отчетности пересчитываются с помощью индекса цен (general price index), отражающего изменение общей покупательной способности.

Таким образом, отчетность, составленная в российских рублях, должна быть скорректирована на общий индекс цен, переведена в иностранную валюту по курсу ЦБ РФ на дату составления отчетности и перегруппирована соответствующим образом. Желательно чтобы все компании использовали один и тот же индекс цен.

Кроме этого необходимо скорректировать отдельные статьи отчетности, учет которых не соответствует правилам, установленным МСФО (к примеру, амортизация основных средств, нематериальных активов и т.д.).

***Второй вариант*** трансформации с точки зрения иностранной валюты основан на использовании МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Данный стандарт устанавливает следующие правила выбора курсов валют для пересчета статей финансовой отчетности:

* денежные статьи (monetary items) пересчитываются по курсу на дату составления отчетности;
* неденежные статьи (pop- monetary items), отражаемые по стоимости приобретения, пересчитываются по курсу на дату приобретения (по историческому курсу).

Таким образом, при использовании второго варианта трансформации бухгалтерской отчетности, рублевые данные пересчитываются в валюту по различным курсам. Полученная при этом разница называется *«трансформационной разницей»* или *«общей курсовой разницей»* и классифицируется как статья собственного капитала.

Полученные статьи, выраженные в иностранной валюте, перегруппировывают в соответствии с правилами, рекомендованными МСФО. Кроме этого, производятся корректировки отдельных статей отчетности, учет которых не соответствует международным стандартам.

В качестве валюты для трансформации можно использовать любую стабильную валюту, к примеру, доллар США, Евро и т.д.

Логика трансформации бухгалтерского баланса представлена на рисунке 1.

В качестве примера рублевых и валютных корректировок на соответствие международным стандартам можно привести корректировку на численной амортизации по основным средствам. Эта амортизация должна быть элиминирована, т.е. исключена, так как прямой ее пересчет в валюту невозможен (рублевая корректировка), а затем начислена новая валютная амортизация исходя из полученной валютной стоимости основных средств с помощью одного из рекомендованных методов международными стандартами (валютная корректировка).

Рис.1

Логика трансформации бухгалтерского баланса

Баланс (российские рубли)

Рублевые корректировки на соответствие

международным стандартам

Баланс (корректированные российские рубли)

Валютные корректировки на соответствие международным

стандартам, пересчет в валюту по различным курсам

и определение трансформационной курсовой разницы

Баланс (валюта по различным курсам

Перегруппировка статей

в соответствии с международными стандартами

Баланс (валюта, международные стандарты)

**6.3. Основные этапы трансформации**

**и методика ее проведения**

Процесс трансформации российской бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность, соответствующую международным стандартам очень трудоемок и требует большой квалификации работников, его осуществляющих. При этом могут быть использованы различные методы и приемы. Рассмотрим основные этапы проведения трансформации баланса и отчета о прибылях и убытках, описанные Соловьевой О.В. и Старовойтовой Е.В. [65].

Перед осуществлением процесса трансформации российской бухгалтерской отчетности в отчетность, составленную по международным стандартам необходима тщательная подготовка исходной информации. Трансформация исходных данных, как указывалось выше, предполагает не только пересчет показателей, выраженных в российской валюте в иностранную валюту, но и устранение принципиальных различий между национальными стандартами и международными принципами подготовки бухгалтерской отчетности. Такой подход требует подготовки большого количества аналитической информации.

Выделяют два этапа подготовки аналитических данных.

***На первом этапе*** составляется таблица, содержащая сальдо по аналитическим и синтетическим счетам, которые участвуют в составлении статей бухгалтерского баланса. При таком подходе часто выявляются ошибки, допущенные при формировании показателей баланса. Это может быть свернутое сальдо по активно-пассивным счетам, неправильная группировка счетов бухгалтерского учета при переносе их в разделы и статьи баланса.

***Второй этап***заключается в сборе и подготовке необходимой аналитической информации по отдельным счетам бухгалтерского учета, подлежащим трансформации. В зависимости от того, какие задачи поставлены, соответствующая информация группируется и отражается в таблицах, форма и структура которых позволяют проводить в дальнейшем необходимые преобразования.

В процессе трансформации пересчитываются баланс, отчет о прибылях и убытках, составляются примечания, раскрывающие учетную политику и способы трансформации.

Все остальные формы бухгалтерской отчетности (отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств) формируются на их основе.

Все выполненные процедуры фиксируются в специальных таблицах, которые применяются для перевода каждой статьи отчетности. Для обобщения результатов трансформации заполняют сводные таблицы.

По результатам проведенных процедур выделяют следующие основные виды сводных таблиц:

Сводная таблица рублевых корректирующих (трансформационных, исправительных) проводок.

1. Сводная таблица валютных корректирующих проводок.
2. Сводная таблица трансформации бухгалтерского баланса.
3. Сводная таблица корректирующих проводок по перегруппировке статей отчета о прибылях и убытках.
4. Сводная таблица трансформации отчета о прибылях и убытках.

Все таблицы взаимосвязаны между собой. Информация, которая содержится в первой и второй таблицах необходима для составления третьей таблицы. Пятая таблица составляется на основе первой, второй и четвертой.

В процессе трансформации последовательно выполняются следующие этапы работ:

* первый этап - трансформация баланса. При этом используются первая, вторая и третья сводные таблицы;
* второй этап - трансформация отчета о прибылях и убытках на основе первой, второй, четвертой и пятой сводных таблиц.

На первом этапе каждая статья баланса подвергается корректировке, которая обеспечивает, во-первых, соответствие отчетности международным стандартам; во-вторых, адекватное стоимостное выражение в иностранной валюте. Для упорядочения и обобщения этих записей заполняются сводные таблицы рублевых и валютных корректирующих проводок, служащих для составления заключительной сводной таблицы трансформации баланса и для контроля за полнотой отражения всех исправлений. Структура сводных таблиц рублевых и валютных корректирующих проводок приведена в таблице 1.

Таблица 1

Сводная таблица рублевых (валютных) корректирующих проводок

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер  корректировки | Дебет | Кредит | Сумма | Описание корректировки |
|  |  |  |  |  |

Для заполнения этих таблиц с каждым видом активов, обязательств и капитала производятся все необходимые действия для трансформации их согласно требованиям международных стандартов.

Затем корректирующие проводки последовательно записываются в соответствующие сводные таблицы, отдельно рублевые и валютные. Для удобства и контроля, за правильностью переноса корректирующих проводок из таблицы в таблицу можно использовать специальную нумерацию. К примеру, рублевые корректирующие проводки нумеровать от 1 до 100, а валютные – от 101 до 199. Корректирующие проводки по перегруппировке статей отчета о прибылях и убытках – от 201 до 299. В зависимости от конкретных условий работы могут быть разработаны другие варианты, которые обеспечивают соблюдение главного требования – идентификации конкретной записи.

На основании полученных таблиц корректирующих проводок в рублях и долларах США заполняется сводная таблица трансформации баланса, которая приведена в таблице 2.

Таблица 2

Сводная таблица трансформации баланса

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Российский счет | | Исход-ное сальдо, руб. | Коррек-тирующие проводки, руб. | | | Исправ-ленное сальдо,  руб. | Курс  $ на дату баланса | Предва-рительное сальдо,  $ | Корректирующие проводки, $ | | | Оконча-тельное сальдо, $ | Статьи баланса по МСФО |
| код | назва-ние |  | 1 | 2 | 3 |  |  |  | 101 | 102 | 103 |  |  |
| А | В | 1 | 2 | | | 3=1+2 | 4 | 5=3:4 | 6 | | | 7=5+6 |  |

Результаты столбцов последней колонки сводной таблицы трансформации баланса переносятся на отдельный лист в форме баланса. Таким образом, получается баланс, удовлетворяющий требованиям международных стандартов.

Следующим шагом является формирование сводной таблицы по трансформации отчета о прибылях и убытках. В качестве вспомогательного действия производится составление таблицы по перегруппировке статей этого отчета, которая имеет такой же вид, как и сводная таблица рублевых (валютных) корректирующих проводок.

Затем все корректирующие проводки в рублях и долларах, затрагивающие статьи отчета о прибылях и убытках, из сводных таблиц рублевых (валютных) корректирующих проводок и исправительные проводки по перегруппировке переносятся в сводную таблицу по трансформации отчета о прибылях и убытках по форме, представленной в таблице 3.

Таблица 3

Сводная таблица трансформации отчета о прибылях и убытках

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи отчета о прибы-лях и  убыт-ках | Исход-ное значе-ние, руб. | Корректи-рующие провод-ки,  руб. | | | Исправлен-ное значе-ние, руб. | Проводки по перегруп-пировке статей,  руб. | | Исправлен-ное значе-ние, руб. | Значе-ние в $ по курсу на дату отчет-ности | Значе-ние в $ по сред-него  дово-му курсу | Кур-со-вая раз-ни-ца | Корректи-рующие проводки, $ | | Окон-чате-льное значе-ние, $ | Статьи отчета о прибы-лях и убыт-ках по МСФО | | | |
|  |  | 1 | 2 | 3 |  | 201 | 202 |  |  |  |  | 101 | 102 |  | |  |  |  |
| А | 1 | 2 | | | 3=1+2 | 4 | | 5=3+4 | 6 =  5: курс | 7 =  5: курс | 8=  7 - 6 | 9 | | 10=  6+8+9 |  | | | |

В итоге получается трансформированный отчет о прибылях и убытках (результаты столбцов последней колонки), который переносится на отдельный лист. На этом техническая часть процесса трансформации закончена.

После всех выполненных процедур составляются примечания к трансформированной отчетности.

Примечания к трансформированной финансовой отчетности будут различны для каждого конкретного случая. Здесь необходимо пояснить подходы и методы, выбранные для учета трансформации активов и обязательств, капитала, доходов и расходов. Необходимо хорошо знать требования международных стандартов и предлагаемые ими варианты. В случае отсутствия прямых рекомендаций руководствоваться требованиями аналогичных стандартов или положениями Основ подготовки и представления финансовой отчетности, т.е. основными принципами учета. Способы трансформации отдельных статей должны быть детально описаны в зависимости от их сущности и интересов тех пользователей, для которых составляется трансформированная отчетность.

В первую очередь достоверность трансформированной отчетности достигается наличием высоких профессиональных знаний. Кроме этого необходима большая внимательность при выполнении всех этапов трансформации и тщательное соблюдение организационно-технических аспектов методики.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая).
3. Федеральный закон от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.).
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу. Приказ МФ РФ от 01.07.2004г. №180.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ МФ РФ от 29.07.1998г. № 34н (с изм. и доп., внесенными Приказами МФ РФ от 30.12.1999г. № 107н и от 24.03. 2000г. № 31н).
6. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Приказ МФ РФ от 31.10.2000г. № 94н (в редакции приказа МФ РФ от 07.05.2003г. № 38н).
7. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ МФ РФ от 02.07.2010г. № 66н.
8. Методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций. Приказ МФ РФ от 20.05.2003г. № 44н.
9. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Приказ МФ РФ от 30.12.1996г. № 112 (в ред. приказа МФ РФ от 12.05.1999г. № 36н).
10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ МФ РФ от 13.06.1995г. № 49.
11. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 106н.
12. ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Утверждено приказом МФ РФ от 24.10.2008 г. № 116н.
13. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Утверждено приказом МФ РФ от 27.11.2006г. № 154н.
14. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.07.1999г. № 43н.
15. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Утверждено приказом МФ РФ от 09.06.2001г. № 44н.
16. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утверждено приказом МФ РФ от 30.03.2001г. № 26н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом МФ РФ от 18.05.2002г. № 45н, от 12.12.2005г. № 147н).
17. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Утверждено приказом МФ РФ от 25.11.1998г. № 56н.
18. ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». Утверждено приказом МФ РФ от 28.11.2001г. № 96н.
19. ПБУ 9/99 «Доходы организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.05.1999г. № 32н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказами МФ РФ от 30.12.1999г. №107н, от 30.03.2001г. № 27н, от 18.09.2006г. № 115н).
20. ПБУ 10/99 «Расходы организации». Утверждено приказом МФ РФ от 06.05.1999г. № 33н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказами МФ РФ от 30.12.1999г. № 107н, от 30.03.2001г. № 27н, от 18.09.2006г. № 115н).
21. ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (приказ МФ РФ от 29.04.2008г. № 48н).
22. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». Утверждено приказом МФ РФ от 08.11.2010г. № 143н.
23. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Утверждено приказом МФ РФ от 16.10.2000г. № 92н.
24. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Утверждено приказом МФ РФ от 27.12.2007г. № 153н.
25. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». Утверждено приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 107н.
26. ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Утверждено приказом МФ РФ от 02.07.2002г. № 66н.
27. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Утверждено приказом МФ РФ от 19.11.2002г. № 115н.
28. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Утверждено приказом МФ РФ от 19.11.2002г. № 114н.
29. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Утверждено приказом МФ РФ от 10.12.02 № 126н.
30. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Утверждено приказом МФ РФ от 24.11.2003г. № 105н.
31. ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» Утверждено приказом МФ РФ от 06.10.2008 г. № 106н.
32. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Утверждено приказом МФ РФ от 28.06.2010г. № 63н.
33. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Приказ МФ РФ от 21.03.2000г. № 29н.
34. Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы. Постановление Правительства РФ от 09.01.1997г. № 24.
35. Билык Ю.Я. Составляем консолидированный отчет о прибылях и убытках//Консультант бухгалтера. – 2009. - № 11. – С. 92-101.
36. Бухгалтерская отчетность, начиная за 2011 год, должна представляться в соответствии с новыми формами. Консультант Плюс: Правовые новости от 10 августа 2010 года.
37. Дружиловская Т.Ю. Корректировка показателя доходов при трансформации финансовой отчетности//Бухгалтерский учет. – 2007. - № 17.- С. 51-57.
38. Изменились правила исправления ошибок в бухучете//Главбух. – 2010. - № 17. – С. 8.
39. Комментарий к приказу МФ РФ от 02.07.2010г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».// Нормативные акты для бухгалтера. – 2010. - № 11. – С. 47-49.
40. Куликова Л.И. Учетная политика и изменения оценочных значений//Бухгалтерский учет. – 2010. - № 2. – С. 46-49.
41. Мизиковский Е.А., Штефан М.А. Бухгалтерская отчетность: отражение изменения оценочных значений//Аудиторские ведомости. – 2010. - № 10. – С. 11-18.
42. Новые правила исправления ошибок. Источник www/pbuh/ru.
43. Сахарова Д. Ошибки в бухгалтерском учете теперь надо исправлять по новому ПБУ 22/2010//Главбух. – 2010. - № 18. – С. 20-26.
44. Фомичева Л.П. Утверждены новые формы бухгалтерской отчетности// Консультант бухгалтера. – 2010. - № 9. – С. 12-21.
45. Фомичева Л.П. ПБУ 22/2010: Новые правила исправления ошибок// Консультант бухгалтера. – 2010. - №10. – С. 60-80.
46. Фомичева Л.П. Изучаем новые формы бухгалтерской отчетности// Консультант бухгалтера. – 2010. - № 9,10. – С. 95-102.
47. Чернова М.В. Искажение бухгалтерского баланса// Все для бухгалтера. – 2010. - № 10. – С.
48. Цубикс И. Утверждены новые формы бухгалтерской отчетности за 2011 год// Практическая бухгалтерия. Интернет.

**СОДЕРЖАНИЕ**

**ГЛАВА 1. Концепции бухгалтерской (финансовой) отчетности .……….…….1**

* 1. Понятие, назначение и основные задачи бухгалтерской отчетности....………..1
  2. Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности ……………………2

1.3. Виды отчетности, ее классификация………………..………………….……….4

1.4. Правила составления бухгалтерской отчетности………………………………5

1.5. Требования, предъявляемые к отчетности…………………………….………..5

1.6. Качественные характеристики отчетных форм…………………………...7

1.7. Исправления в бухгалтерской отчетности………………………………………9

1.8. Пользователи бухгалтерской отчетности, порядок и сроки ее

представления……………………………………………………………………10

1.9. Состав и содержание бухгалтерской отчетности в России…………………...11

**ГЛАВА 2. Бухгалтерский баланс…………………………….……………..………..12**

2.1. Значение и функции бухгалтерского баланса в рыночной экономике………..12

2.2. Структура бухгалтерского баланса………………..……………………..……...13

2.3. Классификация бухгалтерских балансов………………………………………..14

2.4. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу…………………….....16

2.5. Принципы построения бухгалтерского баланса ………………………….18

2.6. Методы оценки отдельных статей баланса….…………………………………..18

2.7. Формирование бухгалтерского баланса в России (форма 0710001)…………...21

2.8. Вуалирование и фальсификация бухгалтерских балансов……………………..31

2.9. Использование данных бухгалтерского баланса для оценки

финансового состояния организации……………………………………………32

**ГЛАВА 3. Отчет о прибылях и убытках…………………………………………….33**

3.1. Значение и целевая направленность отчета о прибылях и убытках в

условиях рыночной экономики…………………………………………………...33

3.2. Состав и содержание отчета о прибылях и убытках

(форма 0710002). Порядок заполнения его статей……………………………...34

3.3. Аналитическое использование отчета о прибылях и убытках в

оценке доходности и рентабельности организации…………………..………...41

**ГЛАВА 4. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках…………………………………………………………………………………..42**

4.1. Отчет об изменениях капитала (форма 0710003)……………………………….42

4.1.1. Целевое назначение и содержание отчета об изменениях капитала …………42

4.1.2. Состав, содержание и порядок заполнения показателей отчета

об изменениях капитала (форма 0710003)………………………………….…...43

4.2. Отчет о движении денежных средств (форма 0710004) ……………………….48

4.2.1. Назначение и состав отчета о движении денежных средств…………………...48

4.2.2. Содержание и порядок формирования отчета о движении

денежных средств (форма 071004)……………………………………….……...49

4.3. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

(форма 0710005) - табличный вариант).……………………………………...54

* 1. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках –

текстовый вариант……………………………………………………………..63

1. Краткая характеристика деятельности организации, основные направления ее деятельности………………………………………………………………………………….64
2. Учетная политика организации и изменения в учетной политике……………………….65
3. Основные факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты………...68

4. Основные аналитические показатели………………………………………………………74

5. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках………………….74

6. Прочие расшифровки и комментарии………………………………………………………..78

События после отчетной даты…………………………………………………………..78

Условные факты хозяйственной деятельности………………………………………...80

Государственная помощь………………………………………………………………...81

Информация о связанных сторонах…………………...………………………………...81

Информация по сегментам………………………………………………………………82

Изменение оценочного значения………………………………………………………..85

Информация о природоохранных мероприятиях………………………………………86

4.5. Состав, содержание и порядок заполнения отчета о целевом

использовании полученных средств (форма 0710006)…………………………87

**ГЛАВА 5. Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность………….89**

5.1. Определения и область применения консолидированной отчетности

в современном российском законодательстве…………………………………..89

5.2. Назначение сводной бухгалтерской отчетности. Основные отличия

консолидированной отчетности от сводной………………………….…………91

5.3. Состав и структура сводной (консолидированной) бухгалтерской

отчетности. Основные требования и правила их составления и

представления……………………………………………………………………..92

5.4. Порядок формирования консолидированной бухгалтерской

отчетности…………………………………………………………………………94

**ГЛАВА 6.** **Трансформация российской финансовой отчетности………………109**

6.1. Понятие, необходимость и цели трансформации…………………….………..109

6.2. Существующие варианты трансформирования………………………………..110

6.3. Основные этапы трансформации и методика ее проведения…………………112

**Список литературы………………………………………………………….………..115**