**Нормативное регулирование бухгалтерского учета**

**Введение**

«Бухгалтерский учет нередко называют языком бизнеса. И это действительно так, в бухгалтерском учете и отчетности обобщается результаты деятельности и текущее состояние каждого предприятия. Изменения в экономической системе Российской Федерации привели к изменению в деятельности предприятий, которое должно было найти адекватное отражение в бухгалтерском учете. И бухгалтерский учет в России действительно подвергся коренному изменению. В настоящее время он далеко ушел от бухгалтерского учета в СССР. При подготовке документов, регулирующих бухгалтерский учет, были учтены многие положения и стандарты международного учета».

Тем не менее, сегодняшняя система бухгалтерского учета в России имеет свою специфику, которая связана с её происхождением из бухгалтерского учета в условиях плановой экономики. Не все из “пережитков” старой системы действительно являются пережитками, российская и советская школа теории бухгалтерского учета разработала некоторые понятия и методы, которые не утратили своего значения и сегодня, более того, они начинают постепенно получать распространение и в практике учета в развитых странах. Также некоторые из различий носят номинальный характер, сводятся к различию терминов и понятий.

Но некоторые особенности современной российской системы бухгалтерского учета объективно снижают её ценность для участников хозяйственного оборота и препятствуют нормальному развитию экономики. Одновременно экономическая система России продолжает интенсивно изменяться, возникают новые виды хозяйственной деятельности, которые должны найти адекватное отражение в учете. Наконец, российская система бухгалтерского учета ещё не получила законченного оформления в законодательстве, не принят закон о бухгалтерском учете и отчетности, нет единых методологических основ, на которых базировалось бы регулирование учета.

С этой точки зрения рассмотрение международного опыта исключительно интересно, так как многое из него может быть с пользой перенято для использования в России. Естественно, заимствование не должно носить слепой характер, а должно учитывать специфику российской деловой среды. Рассмотрение системы финансового учета западных стран, с их более чем столетним опытом развития, имеет смысл не только для заимствования методик, но и для избежания ошибок, которые были допущены в процессе становления учета.

Понимание принципов функционирования международной системы финансового учета приобретает особенное значение в современных условиях, когда российские предприятия активно пытаются проникнуть на международные фондовый и финансовый рынки. Равноправное сотрудничество с партнерами непременно потребует способности понимать предоставляемую ими отчетность, и в свою очередь предоставлять отчетность в формате, принятом на международном рынке. К сожалению, до сих пор не для всех очевидна разница между российской и международной учетной моделью.

**1. Концепции и стандарты финансового учета в РФ**

**1.1. Понятие и значение бухгалтерской финансовой отчетности**

Отчетность хозяйствующих субъектов представляет собой си­стему обобщенных цифровых показателей, характеризующих их деятельность и выполнение плана за истекший период (месяц, квартал, год). Отчетность составляется путем подсчета, группи­ровки и специальной обработки данных текущего учета и явля­ется завершающей его стадией.

Отчетность включает ряд форм, каждая из которых содержит определенную часть общей системы отчетных показателей рабо­ты организации. В формах отчетности наряду с фактическими данными за отчетный период приводятся и фактические данные за прошлый период, что необходимо для анализа результатов работы хозяйства.

Содержание и построение показателей отчетности, их вза­имная увязка определяются потребностями хозяйственного ру­ководства и контроля за выполнением плана. Различные формы отчетности, в которых сопоставляются показатели отчетного периода с фактическими данными за предыдущий период, слу­жат важнейшим материалом для контроля за развитием хозяй­ства и базой для определения дальнейшего улучшения и роста организации. Изучение данных отчетности позволяет выявить и привести в действие имеющиеся в организации внутренние ре­зервы. На основе анализа отчетных данных дается оценка дея­тельности не только отдельных субъектов, но и целых отраслей в масштабе государства.

Вся работа по составлению отчетности, начиная с исходных принципов построения системы отчетных показателей и кончая формами отчетных таблиц, имеет детально разработанную зако­нодательно-правовую основу. Формы отчетности унифицирова­ны. Бухгалтерская отчетность – это отчетность, показатели ко­торой непосредственно вытекают из данных синтетического и аналитического учета и подтверждаются бухгалтерскими доку­ментами.

«По периодичности составления отчетность подразделяется на промежуточную (внутригодовую) и годовую. Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал (проме­жуточные отчеты) и год нарастающим итогом, если иное не установлено законодательством Российской Федерации».

*Квартальная* отчетность включает: бухгалтерский баланс – форма № 1; отчет о прибылях и убытках – форма № 2.

В состав *годовой* бухгалтерской отчетности включаются: бухгалтерский баланс – форма № 1; отчет о прибылях и убытках – форма № 2; приложения: отчет о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу и иным отчетам, предус­мотренным нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета; пояснительная записка; ауди­торское заключение. Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законом упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, имеют право не пред­ставлять в составе годового отчета формы № 3, 4, 5.

Формы бухгалтерской отчетности организаций и инструкции о порядке их заполнения утверждаются министерством финан­сов РФ. Федеральными законами предоставлено право регули­рования бухгалтерского учета, разрешено утверждать в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности, а также инструкции о порядке их заполнения, но при условии что их содержание не противоречит нормативным правовым актам Министерства финансов РФ.

«Отчетность должна давать достоверное и полное представле­ние об имущественном и финансовом положении организации, об его изменениях, а также о финансовых результатах ее дея­тельности Если организация имеет филиалы, представительства и иные структурные подразделения, то она должна включать их показатели деятельности в свою отчетность». Это относится и к предприятиям, имеющим балансы.

Данные отчетности по числовым показателям приводятся минимум за два года - отчетный и предшествовавший ему Ког­да они за период, предшествовавший отчетному, несопостави­мы с данными за отчетный период, первые подлежат корректи­ровке, исходя из правил, установленных нормативными актами. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием ее причин.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год, т.е. с 1 января по 31 декабря календарного года. Первым отчетным годом для вновь созданной либо реорганизованной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организации, вновь созданной поел! 1 октября (включая 1 октября), - с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Если в организации бух­галтерский учет ведется на договорных началах специализи­рованной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подпи­сывается руководителем организации, руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет. Ответственность лиц, подписавших бухгалтерскую отчетность, опреде­ляется в соответствии с законодательством Российской Феде­рации.

В том случае, когда возникла необходимость внести измене­ния в бухгалтерскую отчетность, изменения вносятся независи­мо от того, произошли они в отчетном или предшествовавшем периоде.

Зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибы­лей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными актами, в бухгалтерской отчетности не допускается.

Организация представляет годовую бухгалтерскую отчетность, в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а, также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственное и муниципальное уни­тарное предприятие представляет бухгалтерскую отчетность орга­нам, уполномоченным управлять государственным имуществом. Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользо­вателям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Организация представляет бухгалтерскую отчетность в установленные адреса по одному экземпляру бесплатно.

Организация обязана представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, а квартальную (в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации) – в течение 30 дней по окончании квартала. В пределах установленных сроков конкретная дата пред­ставления бухгалтерской отчетности определяется учредителя­ми (участниками) организации или общим собранием. Причем годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ра­нее 60 дней после окончания отчетного года. Годовая отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредитель­ными документами организации.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате факти­ческой передачи по принадлежности. Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации должна быть открыта для заинтересованных пользователей: банков, инвесто­ров, кредиторов, покупателей, поставщиков и т.д., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и по­лучать ее копии с возмещением затрат на копирование. Органи­зация должна обеспечить возможность для заинтересованных пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Отчетность, содержащая показатели, отнесенные к государ­ственной тайне по законодательству Российской Федерации, представляется с учетом требований указанного законодатель­ства Если законодательством Российской Федерации предусмот­рена публикация бухгалтерской отчетности и итоговой части аудиторского заключения, их опубликование производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным (если иное не установлено законодательством Российской Федерации).

**1.2. Нормативное регулирование финансовой отчетности**

Основой правового регулирования и нормативной базой со­ставления бухгалтерской отчетности служат:

* Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ;
* Гражданский кодекс Российской Федерации;
* План счетов бух­галтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, ут­вержденный Министерством финансов РФ от 31.10.2000 №94н;
* Инструкция о порядке заполнения годовой бухгалтерской отчетности (прило­жение 2 к приказу Министерства финансов Российской Феде­рации от 12.11.96 г. № 97 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций»);
* Приказ Министерства финансов Российской Федерации от. 21.11.97 г. № 81н «О формировании годовой бух­галтерской отчетности»;
* Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятий», утвержденное приказом Ми­нистерства финансов Российской Федерации № 60н от 09.12.98 г. (ПБУ 1/98);
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержден­ное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.98 г. № 34н;
* другие положения и нормативные докумен­ты, определяющие порядок ведения бухгалтерского учета и со­ставления отчетности.

**2. Национальные и международные стандарты финансовой отчетности**

**2.1. Отличия российской и западной практики учета**

«Применение международных стандартов финансовой отчетности на российских предприятиях может привести к значительным различиям в данных о результатах деятельности предприятия по сравнению с данными, подготовленными по существующим российским стандартам. Например, использование различных стандартов может изменить зна­чения таких важных показателей, как прибыль и себестоимость. В одних и тех же условиях, по данным российской отчетности, результатом деятельности предприятия будет прибыль, а при пересчете по международным стандартам возможен результат – убыток».

«Многие принципы и практические методы МСФО могут быть приняты без нарушения требований российских стандартов бухгалтерского учета. Но вследствие исторически разных задач некоторые данные, имеющие огромное значение для отчетности МСФО, не входят в российскую финансовую отчетность. Поэтому для улучшения каче­ства бухгалтерской информации российским предприятиям нужно организовать аналитический учет таким образом, чтобы охватить все необходимые данные для подготовки финансовой отчетности в фор­мате МСФО».

Многие из существующих отличий между российскими и междуна­родными стандартами имеют свои корни в различии используемых принципов и методов учета, которые будут рассмотрены ниже.

**Документооборот.**

Естественной основой учета являются исходные документы, на основе которых делаются записи в учетных регистрах. В России обязательность своевременного оформления исходных документов зафиксировано как одно из правил ведения бухгалтерского учета: Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции. Уровень регулирования в области документооборота едва ли не больший чем в области собственно бухгалтерского учета. Регулируется буквально все: существуют типовые формы большинства используемых документов, а для документов, типовых форм которых нет, имеется подробный список обязательных реквизитов: наименование документа (формы), код формы; дату составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки. Отступления от унифицированных типовых форм документов, если они существуют, не допускаются.

Документами должны оформляться все операции, находящие отражение в учетных регистрах, причем они должны создаваться перед самой хозяйственной операцией или, если это невозможно, сразу после ее завершения. Определяется порядок заполнения документов - в них не должно быть пропусков (если информация отсутствует то ставиться прочерк), все исправления производятся определенным способом, в некоторых видах документов исправления вообще не допускаются.

Сроки хранения документов тоже регламентируются и составляют от 3 лет (по большинству первичных документов) до 75 лет (в некоторых случаях по расчетным ведомостям). Более того, регламентируется даже порядок хранения документов в зависимости от их вида: временные документы должны храниться отдельно от постоянных, копии от оригиналов, некоторые документы должны храниться в подшитых папках по описи, некоторые могут храниться в просто папках. Интересно, что вся эта регламентация направлена не на государственные организации и учреждения, где государство является хозяином, а еще и на коммерческие предприятия, где соблюдение предписанного порядка не только иногда влечет за собой издержки на его выполнение, но создает и дополнительные издержки, когда эти предписания находятся в противоречии с обычаями хозяйственного оборота данной организации. Возникает проблема - какие документы оформлять - пригодные для данной организации или те, которые требуются государством.

В Международной практике документооборот вообще не воспринимается как часть финансового учета, а скорее как часть управленческого. Единственное, что должны обеспечивать исходные документы - соблюдение принципов учета, т.е. финансовая отчетность должна иметь основание в виде достаточно (согласно принципу существенности) полных, правильных и своевременно оформленных документов. Все остальные характеристики первичных документов и порядка их оформления относятся к компетенции менеджмента. То же самое относится к порядку хранения документов. Их хранение требуется лишь в той мере, в которой они могут способствовать проверке в отчетном периоде. Также, в некоторых случаях при изменении учетной политики для обоснования допустимости такого изменения (например, применение другого метода амортизации объекта основных средств в связи с пересмотром срока его использования) в отчетности требуется предоставление исходных документов. Однако, международная традиция значительно более либеральна в признании допустимости некоторых видов исходных документов. Так, основанием для начисления резервов по сомнительным долгам может служить просто обоснованное экспертное мнение бухгалтера, причем если источник этого мнения (решения) очевиден, то исходные документы могут вообще не оформляться.

Подводя итог, можно сказать, что в России документооборот является основанием для контроля деятельности предприятия со стороны налоговых органов. Соответственно, эта сфера деятельности жестко контролируется со стороны государства. На западе документооборот фирмы является внутренним делом самой фирмы, а количество предъявляемых требований минимально.

**Учетная политика**

И в России и на Западе определение учетной политики есть прерогатива менеджмента. Раскрытие примененной учетной политики есть непременная составляющая годовой бухгалтерской отчетности. Но уровень свободы управленческого аппарата в процессе определения этой политики принципиально разный. западная система предусматривает существенно большее число возможных альтернатив учета. В российской системе выбор учетной политики часто сводится к порядку использования учетных регистров (корреспонденции счетов), не изменяя результата, показываемого в отчетности. Это, конечно, важно в случае проверки налоговой инспекцией, но это не составляет сути учетной политики в широком смысле этого слова.

На западе фирма обязана раскрывать только те методы учета, которые существенно влияют на финансовые результаты, представленные в отчетности, и могут повлиять на решения пользователей, принимаемые на основе этой информации. Сам порядок ведения учета не важен, если он устойчиво приводит к правильным результатам в отчетности и поддается проверке. В России предприятие обязано раскрывать все свои решения по учету, если оно имело выбор различных учетных методов, даже если это не влияет или влияет незначительно на представляемую отчетность. Также, хотя и декларируется возможность отклонения от принципов (допущений и требований), зафиксированных в законодательстве о бухгалтерском учете (при условии их раскрытия), но реальное применение такой возможности практически отсутствует из-за необходимости согласования таких отклонений с государственными органами, порядок которого не определен четко до сих пор.

Изменение используемой учетной политики допускается в России в следующих случаях: реорганизации предприятия (слияния, разделения, присоединения); смены собственников; изменений законодательства Российской Федерации или в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации; разработки новых способов бухгалтерского учета. На западе просто утверждается, что применяемый принцип можно изменить при необходимости. Естественно, что такое изменение должно быть обоснованным. Можно также отметить, что понятие изменения в учете (accounting change) на западе шире, чем в России и состоит собственно из изменения в учетной политике (principle change), изменение в оценочных показателях (change of estimate) и изменение в составе хозяйственной единицы (change of entity).

Раскрытие изменений требуется в момент предоставления отчетности, в том числе и текущей и разрешается не раскрывать учетную политику в текущей отчетности, если эта политика не изменялась с момента предоставления годовой отчетности.

**Национальные особенности: язык, числовая нотация, терминология**Отличие российской бухгалтерии от западной начинается с языка. Ко­нечные потребители отчетов, выполненных по стандартам МСФО, не всегда владеют русским или другим национальным языком. Офици­альным рабочим языком при подготовке Международных стандартов финансовой отчетности является английский язык. В 1997-1998 гг. издательством «Аскери» был издан официальный перевод Междуна­родных стандартов финансовой отчетности, который не совсем адек­ватно отражает их суть. Это происходит из-за того, что определенная терминология несет сложную смысловую нагрузку, сильно различаю­щуюся в разных странах. Например, английский термин «cash» обыч­но переводится на русский язык как «наличные деньги», хотя в бух­галтерском учете понятие слова «cash» более широкое – это все денежные средства, включая счета в банках, пластиковые карточки и т. п.

С другой стороны, определенные словосочетания, применяемые в международных стандартах, могут не иметь адекватного выражения в русском языке, например, перевод словосочетания «fair value» – «справедливая стоимость» может быть непонятным для русскоязыч­ного читателя.

Существует немало различий, вызванных культурными традициями западных стран. Например, в англо-американской отчетности исполь­зуется другая система обозначения чисел: запятой отделяются тысячи, а точкой – дробная часть от целой, например: 1,234,567.89. В России при­меняется германская нотация и для отделения копеек от рублей используется запятая (1 234 567,89). В западной отчетности не используется знак «-» (минус). Число, которое будет вычитаться при подсчете итога приводится в скобках.

**Валюта**

Обычно компании ведут учет и составляют отчетность в валюте той страны, где они размещаются. Согласно Положению о бухгалтерском учете вся российская бухгалтерская отчетность представляется в на­циональной валюте Российской Федерации – в рублях. При составле­нии отчетности согласно международным стандартам предприятие имеет право самостоятельно выбрать валюту для составления отчет­ности, используя не только рубль, но и другие денежные единицы, на­пример доллары США.

Компании, работающие в условиях гиперинфляции, в соответствии с международными стандартами должны корректировать свою финансовую отчетность с учетом изменения покупательной способности де­нег, поскольку финансовая отчетность без учета инфляции может вво­дить пользователя в заблуждение. Кроме того, инфляция затрудняет сравнение показателей финансовой отчетности за разные отчетные периоды. В российском же учете практически не применяются поправ­ки на инфляцию, что значительно затрудняет возможность получения достоверной отчетности.

**Правила записи проводок и план счетов**

Классическая формула баланса «активы = пассивы» в западной фор­мулировке выглядит другим образом: «активы = обязательства + ка­питал», где российским пассивам соответствуют две различные кате­гории «обязательства» и «капитал».

Другой особенностью зарубежной практики является отсутствие использования дебетового и кредитового оборотов по счетам. Обычно из положения западные бухгалтеры выходят разделением счетов, где требуется анализ дебетового и кредитового оборотов, на два отдель­ных счета, например счет 90 «Продажи» разделен на счета «Доходы от продаж» и «Себестоимость продаж».

На Западе редко применяются активно-пассивные счета. Они заме­няются парами счетов по дебетовому и кредитовому признаку. Напри­мер, российский счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредитора­ми» по международным канонам может быть представлен парой счетов «Расчеты с разными дебиторами» и «Расчеты с разными креди­торами».

В России применяются два способа исправления ошибочных запи­сей «красное сторно» и «черное сторно». Основное различие между ними заключается в том, что первый уменьшает обороты по счетам, а второй увеличивает их. Бухгалтеры во многих западных странах ис­пользуют только метод «черного сторно».

Необходимо отметить, что для получения отчетности западными бух­галтерами не используется информация о «корреспонденции счетов». Все финансовые отчеты построены таким образом, что оперируют толь­ко с входящим и исходящим сальдо, а также свернутыми оборотами, не разделяя их на дебетовый и кредитовый. В то же время большое количе­ство российских финансовых отчетов использует обороты по коррес­пондирующим счетам «с кредита... счета в дебет... счета».

Западная практика ведения учета допускает участие нескольких счетов в проводке (несколько счетов дебетуется и кредитуется), тогда как в России проводка имеет жестко заданный вид: «дебет... счета, кредит... счета». Поэтому часто в западных бухгалтерских книгах невоз­можно выделить корреспондирующие счета.

Некоторые аспекты западного бухгалтерского учета, например со­ставление отчетности по видам деятельности и сделок с участием вза­имосвязанных сторон, требуют более подробного раскрытия информа­ции, чем это необходимо по российским правилам учета и отчетности, что влечет за собой составление более подробного плана счетов.

**Отчетный период**

«Международные стандарты разрешают предприятиям самостоятель­но устанавливать сроки начала финансового периода, поэтому россий­ские компании не обязательно должны составлять отчетность по МСФО с 1 января.

Более того, некоторые корпорации используют финансовые периоды, не равные календарным месяцам. Например, многие западные торговые компании используют для ведения учета так называемую систему «4-4-5» (т. е. финансовый месяц равен ровно четырем или пяти неделям)».

**Различия во времени отражения хозяйственных операций**

В некоторых случаях даты проведения проводок в МСФО и россий­ской отчетности могут быть разными по следующим причинам:

* в МСФО принят принцип соответствия, согласно которому за­траты относятся на период, когда они были совершены;
* правила отражения некоторых операций различны.

В России банковский перевод записывается на дату получения бан­ковской выписки, а на Западе – в момент подготовки чека или поруче­ния на перевод (все возникающие расхождения снимаются в конце месяца операцией «выверки»).

**План счетов**

В отличие от российских стандартов, международные стандарты фи­нансовой отчетности не регламентируют, каким должен быть план сче­тов. Такая практика традиционна для США и Великобритании, где каждая компания может использовать свой собственный план счетов. В других странах, например во Франции, как и в России, план сче­тов стандартизирован и его применение обязательно для всех пред­приятий. Интересно, что в отличие от российского плана счетов, фран­цузский план счетов имеет переменное число цифр в номере счета. Например, счет 2 – «Основные средства», а счет 281 – «Накоплен­ный износ основных средств».

При переходе к международным стандартам некоторые страны СНГ (Украина, Молдова, Казахстан и др.), а с 2001 г. и Россия изменили план счетов таким образом, чтобы упростить бухгалтерам сбор инфор­мации и построение финансовой отчетности в рамках МСФО.

**Профессиональное суждение**

«Согласно принципам МСФО информацию, представляемую в финан­совой отчетности, делают полезной для пользователей качественные характеристики, такие как понятность, уместность, надежность и со­поставимость. Определение относительной важности характеристик в каждом конкретном случае является профессиональным суждением.

Таким образом, профессиональное суждение в западной практике является важнейшим элементом культуры бухгалтерской профессии, проявлением либерализма».

Профессиональное суждение помогает обеспечивать формирование достоверной информации, которая должна быть, во-первых, востребо­вана рынком бухгалтерских услуг, во-вторых, предусмотрена процеду­рой контроля и защиты обоснованности профессионального суждения перед профессиональным сообществом. То есть профессиональное суж­дение представляет собой институт развитых рыночных отношений, в которых востребована достоверная информация и существует система контроля за ее формированием как со стороны ее производителей (бухгалтерских сообществ), так и со стороны потребителей (объедине­ния инвесторов и т. п.).

Из текста ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» сле­дует несколько важных моментов. Несмотря на требование формиро­вать бухгалтерскую отчетность исходя из правил, установленных нор­мативными актами по бухгалтерскому учету (только в этом случае она будет считаться достоверной и полной), данное ПБУ предусматривает принципиальную возможность отступления от этих правил. А это уже область профессионального суждения бухгалтера.

Говорить о профессиональном суждении можно как в отношении раскрытия, так и в отношении формирования финансовой информации.

**2.2. Назначение, основные пользователи и виды финансовой отчетности**

«Система бухгалтерского учета представляет собой важнейший Элемент инфраструктуры рыночной экономики, связывающий воедино как частные (чисто рыночные), так и государственные организации. Она отражает состояние хозяйственных единиц и миллиарды заключаемых в обществе сделок. На ее основе устанавливаются баланс интересов вовлеченных в сделку сторон, цены, ставки процента, принимаются инвестиционные решения. Не менее важна и ее информационная составляющая: *система бухгалтерского учета является элементом инфраструктуры рыночной экономики прежде всего потому*, *что она предоставляет информацию, необходимую для принятия хозяйственных решений в частном секторе и политических – в государственном».*

«Переход нашей страны к рыночной экономике ведет к значительному расширению роли бухгалтерского учета и отчетности. Это связано с расширением круга субъектов, принимающих инвестиционные и другие хозяйственные решения и опирающихся при этом на бухгалтерские данные. Соответственно меняются и требования, предъявляемые к учету и отчетности. Если в рамках административно-плановой экономики решения о вложении средств в ту или иную хозяйственную сферу, направлении, объеме хозяйственных связей и т.п. принимались единственным субъектом – государством, то в условиях рынка такие решения принимаются значительным числом хозяйствующих субъектов. За исключением предприятий, находящихся в государственной собственности, роль государства в деятельности отдельной компании в рыночной экономике заметно сокращается и ограничивается сбором налогов и контролем за соблюдением нормативно-правовых актов».

Вместе с тем заметно расширяется роль заинтересованных лиц, прежде всего инвесторов и кредиторов, взаимодействующих с компанией по горизонтали на основе общих экономических интересов. Соответственно если раньше система учета и отчетности была нацелена на отражение результатов выполнения государственных планов и решений, то теперь ее основной задачей становится обеспечение достоверной информацией широкого спектра лиц, заинтересованных в деятельности представляющей отчетность компании. Законные интересы этих физических и юридических лиц непосредственно зависят от результатов ее деятельности. Форма и объем бухгалтерских данных должны быть таковыми, чтобы эти лица могли принимать хозяйственные решения в отношении данной компании.

Заинтересованные лица, даже если они являются акционе­рами компании или ее совладельцами в какой-либо другой форме, рассматриваются в практике бухгалтерского учета в качестве внешних по отношению к ней. Это связано с тем, что в учетных целях имущество компании и ее владельцев разгра­ничивается даже в ситуации, когда владельцы компании несут по закону имущественную ответственность за ее деятельность.

«К числу внешних пользователей бухгалтерской информации прежде всего относятся:

* *кредиторы,* временно предоставляющие компании ссуду в обмен на некий доход (выраженный в процентах или фиксированной сумме); они заинтересованы в информации, позволяющей им определить, будут ли своевременно осуществляться выплаты по кредиту;
* *инвесторы,* вкладывающие в компанию свой капитал с определенной долей риска в целях получения дохода на него. Инвесторы также нуждаются в информации, на основе которой они будут решать, целесообразно ли покупать, держать на руках или продать свои акции данной компании, анализировать способности фирмы увеличить стоимость акций и выплачивать дивиденды на них.

В соответствии с мировой практикой инвесторы и кредиторы рассматриваются как основные пользователи, в чьих интересах компании обязаны представлять финансовую информацию.

* *Работники компании* и представляющие их группы (профсоюзы) заинтересованы знать следующее: стабильность и прибыльность деятельности компании – их работодателя; способность предприятия своевременно выплачивать зарплату, производить пенсионные начисления и прочие выплаты и обеспечить трудоустройство.
* *Поставщики:* поставщики заинтересованы в информации, позволяющей им определить, будут ли своевременно выплачены полагающиеся им суммы; чем больше поставщик зависит от предприятия как клиента, тем внимательнее он будет следить за его финансовыми результатами, чтобы оценить степень надежности сбыта своей продукции.
* *Клиенты* зависят от предприятия как поставщика необ­ходимых им товаров и услуг и заинтересованы в стабильности поставок; чем сильнее клиенты нуждаются в поставщике, тем боль­ше они заинтересованы в его финансовой стабильности.
* *Общественность* (прежде всего в районе расположения компании) также заинтересована в получении достоверной информации о ее финансовом положении, успехах и тенденциях развития, поскольку от ее деятельности во многом зависят такие вопросы, как занятость в данном регионе, ориентация компании на местных поставщиков, использование ею услуг местных кредитных институтов, вложение компанией средств в социально-экономическое развитие региона.
* *Руководство компании,* естественно, также стремится по­лучить информацию, позволяющую принимать решения по всему спектру вопросов управления фирмой: стратегическое и тактическое планирование, составление смет, управление финансовыми средствами компании в краткосрочном и долгосрочном плане и т.д».

«Формы учета и отчетности на внутрифирменном уровне, как правило, отличаются от от­сылаемых на сторону. Внутрифирменный учет называется *управленческим (management accounting)* в противоположность внешней отчетности, подготавливаемой в рамках *финансово­го учета (financial accounting)».*

Управляющие (т.е. внутренние пользователи) нуждаются в финансовой информации для принятия управленческих решений. Внешние же пользователи зависят от нее, принимая решения относительно их дальнейшего участия в компании (кредиторы, инвесторы, поставщики и т.д.) или осуществляя контроль за работой фирмы (государство). Таким образом, компании фактически ведут два вида бухгалтерской отчетности: один для внутреннего использования, другой для внешнего. В практике бухгалтерского учета западных стран, и пре­жде всего США, требования о единообразии и определенном формате представления распространяются только на финан­совую информацию, учитываемую за пределами компании.

Информация финансового учета должна быть единообраз­ной, чтобы все участники рыночного процесса понимали ее оди­наковым образом. Единообразие информации финансового учета предопределяет ее условность: участники рыночного про­цесса (обмена финансовой информацией) условливаются отно­сительно того, какой она должна быть. Это ведет к относитель­ности важнейших финансовых показателей: как и любая другая информация, финансовая лишь частично отражает характери­стики объекта. Поэтому закономерно возникает вопрос: что именно и как она должна раскрывать? Ответ на этот вопрос призваны дать концепции и стандарты финансового учета.

**2.3. Элементы финансовой отчетности**

«Элементами финансовой отчетности являются активы, обяза­тельства и капитал, которые характеризуют финансовое положение предприятия; доходы и расходы, которые характеризуют финансо­вые результаты предприятия. Признанием элементов называется их отражение в бухгалтерском учете и отчетности. Условиями при­знания являются: приоритет экономического содержания над юри­дической формой, существенность, надежность оценки, переход рисков и вознаграждений, получение/утрата экономических выгод».

Элементы образуют содержание форм отчетности. Полный ком­плект годовой отчетности по международным стандартам содер­жит отчет руководства, учетную политику, формы отчетности, пояснения к ним, заключение аудитора. Формы отчетности вклю­чают баланс, отчет о прибыли и убытках, отчет о движении де­нежных средств, отчет об изменениях в капитале.

«Баланс есть совокупность остатков активов, обязательств и ка­питала, представленных в типах британского, континентального, американского балансов по выбору компании. Отчет о прибыли и убытках обобщает доходы и расходы по видам деятельности – операционной, прочей, экстраординарной, прекращаемой, и со­ставляется либо по видам затрат (затратный тип), либо по статьям затрат (функциональный тип) по выбору компании. Эти отчеты составляются на основе принципа начисления».

Отчет о движении денежных средств составляется прямым/кос­венным методом на основе кассового принципа с группировкой по видам деятельности – операционной, инвестиционной, финансовой. Состав видов деятельности конкретизируется компанией в содер­жании статей отчета о движении денежных средств.

Отчет об изменениях в капитале обобщает движение собствен­ного капитала. Типы его составления зависят от юридического статуса компании. Капитал компании с неограниченной ответ­ственностью может включать уставный капитал, вклады и изъя­тия из него, нераспределенную прибыль. Капитал компании с ог­раниченной ответственностью – акционерный капитал, выкуп соб­ственных акций, эмиссионный доход, чистую нераспределенную прибыль, резервы по видам.

Элементы финансовой отчетности регулируются международ­ными стандартами.

|  |  |
| --- | --- |
| Элементы | Содержание элементов финансовой отчетности |
| Активы (Assets), обозначают имущество | Средства/ресурсы, находящиеся в собственности пред­приятия/контролируемые им в результате прошлых со­бытий, и от которых ожидается получение экономических выгод в будущем, так как средства должны приносить доход. Активы функционируют в формах:  • Используются как орудия и предметы труда  • Обмениваются на активы другого предприятия  • Используются для погашения обязательств  • Передаются другому предприятию во временное пользование/владение  • Распределяются между собственниками |
| Обязательст­ва  (Liabilities), обозначают привлечен­ные/заемные источники активов | Долги предприятия, возникшие в результате прошлых событий, погашение которых приведет к уменьшению /уступке активов в пользу контрагентов (поставщиков, банков, госорганов, акционеров). Обязательства функционируют в формах:  • Погашаются передачей активов/оказанием услуг  • Заменяются на другой вид обязательств  Переводятся в капитал/резервы при отказе кредитора, потере им прав на получение долга |
| Капитал  (Capital),  обозначает  собственные  источники  активов | Инвестированные в предприятие активы и приобре­тенные им в процессе деятельности. Капитал функ­ционирует в формах:  • Акционерный капитал  • Частный единоличный/партнерский капитал  • Резервы (эмиссионный доход, фонды: переоценки долгосрочных активов, пенсионный, финансовых рисков, покрытия убытков и др.)  • Чистая нераспределенная прибыль  Собственный капитал в общем виде равен разности активов и обязательств по балансу и называется чис­тыми активами (net assets)/ рабочим капиталом (work­ing capital). |
| Элементы  Доходы  (Income),  обозначают  средства,  заработанные  предприятием  (кроме вкладов  собственников  в капитал) | Содержание элементов финансовой отчетности  Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате поступления средств, прироста активов, уменьшения обязательств, приводящих к увеличению капитала. Доход функционирует в формах:  • Выручка от реализации продукции, работ, услуг  • Проценты, дивиденды, вознаграждения, арендная плата к получению  • Выручка от реализации имущества  • Нереализованные доходы: от дооценки долгосрочных активов, курсовые положительные разницы  • Экстраординарные (чрезвычайные) доходы от нехарактерных и единичных операций  Доходы подразделяются на доходы текущего периода (текущие доходы), обусловленные понесенными расходами и на отложенные доходы. |
| Расходы  (Expenses),  обозначают  средства,  затраченные  в процессе  деятельности  (кроме изъятий  собственников  из капитала) | Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в результате уменьшения активов/увеличения обязательств, приводящих к уменьшению капитала. Расходы признаются, если они приводят к доходам, и функционируют в формах:  • Затраты на производство продукции, работ, услуг  • Убытки от реализации продукции, работ, услуг  • Проценты и дивиденды, вознаграждения, арендная плата к выплате  • Затраты и убытки от реализации имущества  • Нереализованные убытки: от обесценения долгосрочных активов, курсовые отрицательные разницы  • Экстраординарные затраты и убытки от нехарактерных и единичных операций  Расходы подразделяются на расходы, связанные с получением текущих доходов и на отложенные расходы. |

**Заключение**

«Одной их наиболее актуальных проблем для российского общества является приведение существующей в стране системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономи­ки и международными стандартами. В этой связи важную роль играет изучение накопленного опыта учета в странах с развитыми рыночны­ми системами хозяйствования».

Отсутствие жесткой регламентации учетно-аналитического процес­са на Западе, единого международного плана счетов, единого методо­логического центра и одновременно наличие потока инструктивных материалов повышает роль бухгалтера в разработке бухгалтерской ме­тодологии с учетом особенностей конкретного предприятия.

В заключение можно сделать следующие выводы:

* принципы и концептуальные основы построения системы учета и отчетности в соответствии с МСФО имеют определяющее мето­дологическое значение для совершенствования бухгалтерского дела в РФ;
* в результате уже произошедших изменений в реформировании бух­галтерского учета существующая *отчетность мало отличается* по составу от отчетности, предписываемой международными стандар­тами. Аналогичны и формы представления отчетности. Осталось только *наполнить их реальным (рыночным) содержанием;*
* в *основе имеющихся различий* лежит разное понимание ряда осно­вополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета. Это касается в первую очередь объяснения достоверности, трактовки активов, имущества, применения метода начислений, требований осмотрительности, приоритета содержания перед фор­мой и рациональностью, а также возможности профессиональных суждений при подготовке отчетности;
* *конкретным проявлением приведенных различий* становятся раз­личия в порядке оценки, признания и отражения в отчетности от­дельных видов активов, пассивов и операций: разный порядок формирования отчетных показателей об основных средствах, НИОКР, договорах аренды;

Поворот нашей экономики к рынку, естественно, меняет экономи­ческое содержание учетной информации и финансовых отчетных по­казателей. Замена их на рыночное содержание – и есть суть реформи­рования нашей системы учета и отчетности. Немаловажную роль в повышении эффективности управления предприятием и привлечении дополнительных инвестиций будут при этом играть условия адапта­ции учетной системы к международным стандартам.

**Библиографический список**

1. *Алексеев А. В., Парфенова Л. К.* Реформа российской системы бухгалтерского учета и аудита // ЭКО. — 1998. — № 12.
2. *Ануфриев В. Е.* О реформировании российской системы бухгалтер­ского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 8.
3. *Бакаев В. С.* Бухгалтерское сообщество и программа реформирова­ния бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 8.
4. *Дымова И. А.* Международные стандарты бухгалтерского учета. — М.: Главбух, 2000.
5. *Качалин В. В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GААР.-М.: ДЕЛО, 1998.
6. *Малъкова* Г. Я. Теория и практика международного бухгалтер­ского учета. — СПб.: Изд. дом «Бизнес-Пресса», 2001.
7. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери, 1999.
8. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое пособие. Международный банк реконструкции и развития, 1999.
9. Международный бухгалтерский учет GААР и IAS: Справочник бухгалтера от А до Я / Сост. В. М. Матвеева. — Дело и Сервис, 1998.
10. *Николаева С.* Л. Доходы и расходы организации: практика, тео­рия, перспективы. — М.: Аналитика-Пресс, 2000.
11. *Палий* В. Ф. Комментарии к международным стандартам финан­совой отчетности. — М.: Аскери, 1999.
12. *Панков Д. А.* Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. — Минск: ИП «Экоперспектива», 1998.
13. Применение международных стандартов финансовой отчетно­сти. Под ред. Гершуна А. М., Фонд развития бухгалтерского уче­та, 2000.
14. Руководство по финансовому учету, отчетности и аудиту. Первая редакция. Всемирный банк. Январь 1995 г. На рус. языке.
15. *Скобара В. В.* Российский бухгалтерский учет и международные стандарты финансовой отчетности // ЭКО. — 1998. — № 12.
16. *Соловьева* О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности // Аудит и налогообложение. — 1999. — № 7. — С. 13, № 8.
17. *Соловьева О. В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. — М.: Аналитика-Пресс, 1998.
18. *Соловьева О.* В., *Старовойтова Е. В.* Как трансформировать рос­сийскую бухгалтерскую отчетность? // Бухгалтерский учет. — 1999. - № 2.
19. *Стуков С.* Л., *Стуков Л. С.* Международные стандарты и гармо­низация учета и отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 1998. С. 45.
20. *Терехова В. А.* Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике: Учебное пособие. — М.: Перспектива, 1999.
21. *Шнейдман Л. 3.* На пути к международным стандартам бухгал­терской отчетности // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 1.

**Практический материал**

Для закрепления изученного материала целесообразно рассмотреть пример трансформации российской отчетности в соответствии с форматом МСФО.

Трансформация отчетности включает в себя следующие этапы:

1. **Обработка и анализ информации об организации, учетной политики, счетов бухгалтерского учета.**

Общая информация и учетная политика ООО «ОКО». Анализируемое предприятие создано в 1997 г., приобрело статус юридического лица с момента государственной регистрации решени­ем Регистрационной палаты Новосибирской области. Основным видом деятельности ООО «ОКО» является покупка-продажа автотранс­портной техники и запасных частей. Уставный капитал организации составляет 8350,0 руб. В Приложениях 4 и 5 представлены оборотная ведомость по главной книге за год и сальдо по главной книге на 01.01.2003

1. **Подготовка пробного баланса (в случае отсутствия готового баланса на дату составления трансформационного)**

В рассматриваемом примере баланс уже был составлен, следовательно, этот этап пропускается.

1. **Составление корректирующих проводок**

Для того чтобы отразить временную разницу между моментом призна­ния доходов и расходов и потоками денежных средств, в конце отчет­ного периода выполняются корректирующие проводки. Для трансформа­ции российской отчетности в формат МСФО/GААР также необходи­мы корректирующие проводки, но другого типа (например, связанные с переводом МБП в состав основных средств, связанные с доначисле­нием / уменьшением амортизации основных средств / НМА и т. д.). Их следует отличать от корректирующих записей, которые выполня­ются бухгалтерами зарубежных предприятий после составления проб­ного баланса.

В таблице. 1 показаны проводки, которые бухгалтер выполняет в процессе трансформации отчетности в формат МСФО/GAAP.

Таблица 1

Корректирующие записи (adjustments)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операции | Счета | Дебет | Кредит |
| 1. Доначислена амортиза­ция основных средств | 1. Затраты на амортизацию Амортизация накоплен­ная | 7 528,00 | 7 528,00 |
| **Реклассификация МБП**  2. Списание МБП  3. Восстановление износа  4. Перевод части МБП в состав основных средств | 2. Износ МБП  **МБП**  3. Износ МБП Административные расходы 4. Основные средства МБП | 44951,74  3 286,00  3 286,00 | 44951,74  3 286,00  3 286,00 |
| **Реклассификация НМА**  5. Отнесение стоимости НМА на затраты  6. Списание начисленной амортизации  6а. Уменьшение начислен­ной амортизации по товар­ному знаку | 5. Административные расходы  **НМА**  6. Амортизация НМА Нераспределенная при­быль 6а. Амортизация НМА Нераспределенная прибыль | 5 248,85  4 181,05  23,00 | 5 248,85  4 181,05  23,00 |
| **Реклассификация НДС**  7. Перевод части НДС, относящейся к услугам  7а. Включение НДС по оказанным, но неоплач, услугам в затраты  8. Перевод части НДС, относящейся к торговле | 7. Запасы  Отложенное налогооб­ложение  7а. Административные расходы  Нераспределенная прибыль  8. Товары  Отложенное налогооб­ложение | 25192,97  23162,15  283076,5 | 25192,97  23162,15  283076,5 |
| 9. Реклассификация расхо­дов будущих периодов | 9. Расчеты по авансам выданным Расходы будущих периодов | 313,00 | 313,00 |
| 10. Реклассификация пере­платы налога на прибыль | 10. Отложенное налого­обложение Расчеты по налогу на прибыль | 12582,60 | 12582,60 |
| 11. Реклассификация деби­торской задолженности | 11. Прибыль и убытки Резерв по сомнитель­ным долгам | 22233,37 | 22233,37 |
| 12. Реклассификация НДС в части задолженности бюджета перед организа­цией | 12. Отложенное налогообложение Резерв по сомнитель­ным долгам | 382333,0 | 382333,0 |

**Включение корректирующих проводок в рабочие документы**

Включение проводок в документы приведено в трансформационной таблице в Приложении 1

**Формирование плана счетов и составление реклассификационных проводок.**

В GAAP/МСФО нет строго регламентируемого плана счетов, каждая организация разрабатывает удобный для себя план.

**Подготовка финансовой отчетности в соответствии с GAAP/МСФО**

Данный этап приведен в Приложениях 2 и 3 и представляет собой скорректированные баланс и отчет о прибыли и убытках».

В результате трансформации отчетности ООО «ОКО» были сделаны следующие реклассификационные записи в части:

- учета НДС, так как выручка от реализации товаров (работ, услуг) признается по отгрузке, так же как и в международной практике, только за вычетом НДС;

- создания резерва по сомнительным долгам;

- учета расходов будущих периодов;

- учета и амортизации основных средств, НМА, МБП;

- учета общехозяйственных затрат;

- учета себестоимости.

В итоге проведенной трансформации величина нетто-баланса изме­нилась на сумму корректирующих записей – 54 886,37 руб. соответ­ственно уменьшилась величина чистой прибыли в отчете о прибыли и убытках на такую же сумму.

**Приложение 1**

Этап 4. Включение корректирующих проводок в рабочие документы

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Статьи** | **сальдо на 01.01.2003** | **Номер операции** | | | | | | | |
|  |  | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **6а** | **7** |
| **Актив** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Основные средства | 91 918,40 |  |  |  | 3 286,00 |  |  |  |  |
| Износ основных средств | -7 859,77 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Износ МБП | -48237,74 |  | 44951,74 | 3 286,00 |  |  |  |  |  |
| МБП в эксплуатации | 44951,74 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| МБП на складе | 3 286,00 |  |  |  | -3 286,00 |  |  |  |  |
| Нематериальные активы | 5 708,05 |  |  |  |  | -5 248,85 |  |  |  |
| Амортизация НМА | -4211,65 |  |  |  |  |  | 4 181,05 | 23,00 |  |
| Материалы | 57 181,03 |  |  |  |  |  |  |  | 25 192,97 |
| НДС | 690 602,48 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Товары | 352 780,81 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расчеты по авансам выданным | 29705,91 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы будущих периодов | 313,00 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расчеты с покупателями и заказчиками | 148028,15 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Отложенное налогообложение |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расчеты по налогу на прибыль | 12 582,60 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Прочие активы | 806731,99 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Итого актив** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Пассив** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Нераспределенная прибыль | 246 135,94 |  |  |  |  |  | -4181,05 | -23,00 |  |
| Уставный капитал | 8 350,00 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Кредиторская задолженность |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Прочие пассивы | 29 992,06 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Итого пассив |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Контроль |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Прибыль и убытки |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Административные затраты | 919799,00 |  |  | -3 286,00 |  | 5 248,85 |  |  |  |
| Стоимость продаж |  | 7528,00 |  |  |  |  |  |  |  |
| Контроль |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Статьи** | **Номер операции** | | | | | | | **Итого** |
|  | **7а** | **8** | **9** | **10** | **11** | **12** | **Итого корректив** |  |
| **Актив** |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Основные средства |  |  |  |  |  |  | 3 286,00 | 95 204,40 |
| Износ основных средств |  |  |  |  |  |  | -7 528,00 | -15 387,77 |
| Износ МБП |  |  |  |  |  |  | 48 237,74 | 0,00 |
| МБП в эксплуатации |  |  |  |  |  |  | -44951,74 | 0,00 |
| МБП на складе |  |  |  |  |  |  | -3 286,00 | 0,00 |
| Нематериальные активы |  |  |  |  |  |  | -5 248,85 | 459,20 |
| Амортизация НМЛ |  |  |  |  |  |  | 4 204,05 | -7,60 |
| Материалы |  |  |  |  |  |  | 25 192,97 | 82 374,00 |
| НДС |  |  |  |  |  |  | -690 602,48 |  |
| Товары |  | 283076,51 |  |  |  |  | 283076,51 | 635 857,32 |
| Расчеты по авансам выданным |  |  | 313.00 |  |  |  | 313.00 | 30 018,91 |
| Расходы будущих периодов |  |  | -313.00 |  |  |  | -313.00 | 0,00 |
| Расчеты с покупателями и заказчиками |  |  |  |  |  |  | -22233,37 | 125794?78 |
| Отложенное налогообложение |  |  |  |  |  |  | 394915,60 | 394915,60 |
| Расчеты по налогу на прибыль |  |  |  |  |  |  | -12582,60 | 0,00 |
| Прочие активы |  |  |  |  |  |  |  | 806 731,99 |
| **Итого актив** |  |  |  |  |  |  |  | *2 156 114,80* |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Пассив** |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Нераспределенная прибыль | -23 162,15 |  |  |  |  |  | -27 366,20 | 218 769,74 |
| Уставный капитал |  |  |  |  |  |  |  | 8350,00 |
| Кредиторская задолженность |  |  |  |  |  |  |  | 1 899 003,00 |
| Прочие пассивы |  |  |  |  |  |  |  | 29992,06 |
| Итого пассив |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Контроль |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Прибыль и убытки** |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Административные затраты | 23 162,15 |  |  |  |  |  | 47358,37 | 47358,37 |
| Стоимость продаж |  |  |  |  |  |  | 7 528,00 |  |
| Контроль |  |  |  |  |  |  | 54 886,37 |  |

**Приложение 2**

Баланс (трансформированный)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Статьи** | **До корректив** | **Коррективы** | **Скорректи­рованный** |
| **Актив** |  |  |  |
| Основные средства | 91 918,40 | 3 286,00 | 95 204,40 |
| Износ основных средств | -7 859,77 | -7 528,00 | -15 387,77 |
| Износ МБП | -48 237,74 | 48 237,74 | 0,00 |
| МБП в эксплуатации | 44951,74 | -44951,74 | 0,00 |
| МБП на складе | 3 286,00 | -3 286,00 | 0,00 |
| Нематериальные активы | 5 708,05 | -5 248,85 | 459,20 |
| Амортизация НМА | -4211,65 | 4 204,05 | -7,60 |
| Материалы | 57 181,03 | 25 192,97 | 82 374,00 |
| НДС | 690 602,48 | -690602,48 | 0,00 |
| Товары | 352 780,81 | 283076,51 | 635 857,32 |
| Расчеты по авансам выданным | 29705,91 | 313,00 | 30018,91 |
| Расходы будущих периодов | 313,00 | -313,00 | 0,00 |
| Расчеты с покупателями и заказчиками | 148028,15 | -22 233,37 | 125 794,78 |
| Отложенное налогообложение |  | 394915,60 | 394915,60 |
| Расчеты по налогу на прибыль | 12 582,60 | -12 582,60 | 0,00 |
| Прочие активы | 806731,99 |  | 806731,99 |
| **Итого актив** | 2 183 481,00 |  | 2 156 114,80 |
|  |  |  |  |
| **Пассив** |  |  |  |
| Нераспределенная прибыль | 246 135,94 | -27 366,20 | 218769,74 |
| Уставный капитал | 8 350,00 |  | 8 350,00 |
| Кредиторская задолженность | 1 899 003,00 |  | 1899003,00 |
| Прочие пассивы | 29 992,06 |  | 29 992,06 |
| **Итого пассив** | 2 183 481,00 |  | 2 156 114,80 |

**Приложение 3**

Отчет о прибыли и убытках

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Статьи** | **До корректив** | **Коррективы** | **Скорректиро­ванный** |
| Выручка | 12922829,00 |  | 12 922 829,00 |
| Стоимость продаж | 11 822917,00 | 7 528,00 | 11 830 445,00 |
| 1рибыль-брутто | 1 103912,00 |  | 1103912,00 |
| Административные затраты | 919799,00 | 47 358,37 | 967 157,37 |
| Прибыль до налога | 173 729,00 |  | 173 729,00 |
| Налог на прибыль | 41 761,00 |  | 41 761,00 |
| Прочие операционные доходы | 3 698,00 |  | 3 698,00 |
| Прочие операционные расходы | 14 082,00 |  | 14 082,00 |
| *Чистая прибыль* | 737 *968,00* | *54886,37* | *77 081,63* |

**Приложение 4**

Оборотная ведомость по главной книге за 2002 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № счета Новый план счетов | | | Наименование счета | | Дебет | Кредит | | | | |
| 01 | | | Основные средства | | 43 235,00 |  | | | | |
| 02 | | | Износ основных средств | |  | 7 229,77 | | | | |
| 04 | | | Нематериальные активы | | 2 438,70 |  | | | | |
| 08 | | | Капитальные вложения | | 45 673,70 | 45 673,70 | | | | |
| 05 | | | Износ нематериальных активов | |  | 4211,65 | | | | |
| 10 | | | Материалы | | 226 075,20 | 168 894,17 | | | | |
| 10 | | | Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы | | 19325,32 | 19325,32 | | | | |
| 10/91 | | | МБП в эксплуатации | | 19325,32 |  | | | | |
| 10/91 | | | Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов | |  | 19325,32 | | | | |
| 19/1 | | | Налог на добавленную стоимость  неоплаченный | | 1 771 207,52 | 1 522 450,66 | | | | |
| 19/2 | Налог на добавленную стоимость оплаченный | | | 2315873,64 | | | 2315853,64 | |
| 97 | Расходы будущих периодов | | | 50 106,37 | | | 54015,37 | |
| 20 | Основное производство | | | 672 773,86 | | | 672 773,86 | |
| 26 | Общехозяйственные расходы | | | 361 840,04 | | | 361 840,04 | |
| 24 | Издержки обращения | | | 229051,22 | | | 229051,22 | |
| 41 | Товары | | | 11 966 632,73 | | | 11 616251,92 | |
| 90/10 | Реализация товаров (работ, услуг) | | | 14172866,66 | | | 14 172866,66 | |
| 90/11 | Реализация работ, услуг | | | 335 749,89 | | | 335 749,89 | |
| 50 | Касса | | | 148814,12 | | | 148 795,45 | |
| 51 | Расчетный счет | | | 13989430,90 | | | 13264461,25 | |
| 52 | Валютный счет | | | 509,30 | | | 1 546,10 | |
| 60/2 | Расчеты с покупателями и заказчиками | | | 15207162,27 | | | 16678658,17 | |
| 60/1 | Расчеты по авансам выданным | | | 2 102373,49 | | | 2272981,56 | |
| 62/2 | Расчеты с покупателями и заказчиками | | | 16 163 118,32 | | | 16139081,69 | |
| 62/1 | Расчеты по авансам полученным | | | 7410481,59 | | | 7356718,25 | |
| 68/4 | Налог на реализацию ГСМ | | | 107,24 | | |  | |
| 68/1-2 | Налог на пользователей автодорог в ФДФ | | | 8 602,00 | | | 6 406,04 | |
| 68/1-1 | Налог на пользователей автодорог в ТДФ | | | 33 942,00 | | | 25614,21 | |
| 68/1 | Подоходный налог | | | 5561,99 | | | 5591,60 | |
| 68/2-1 | Налог на прибыль в Территориальный фонд | | | 35322,21 | | | 28 566,33 | |
| 68/2-2 | Налог на прибыль в Федеральный фонд | | | 20 567,57 | | | 16 595,50 | |
| 68/5 | НДС по реализованным товарам, работам, услугам | | | 2315873,64 | | | 1999271,58 | |
| 68/6 | Налог на имущество | | | 6 466,00 | | | 9 495,97 | |
| 68/7 | Налог на рекламу | | | 775,00 | | | 2 558,00 | |
| 69/1 | Расчеты с ФСС 5,4% | | | 4 608,59 | | | 4 384,92 | |
| 69/2 | Расчеты с ПФ | | | 24 386,20 | | | 23 557,13 | |
| 69/3-1 | Расчеты с ТОМС 3,4% | | | 167,95 | | | 162,26 | |
| 68/8-1 | Налог с продаж 4,38% | | | 6,29 | | | 2,39 | |
| 68/8-2 | Налог с продаж 0,38% | | | 176,21 | | | 43,85 | |
| 69/1-1 | Расчеты с ФСС 1,8% | | | 1 439,91 | | | 1460,31 | |
| 69/3-2 | Расчеты с ТОМС 3,4% | | | 2 854,49 | | | 2 758,36 | |
| 69/4 | Расчеты по КЗН | | | 1 259,35 | | | 1 216,94 | |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда | | | 74 220,77 | | | 81 127,98 | |
| 71 | Расчеты с подотчетными лицами | | 68 470,46 | | | 77517,29 | |
| 76 |  | | 30 000,00 | | | 30 764,64 | |
| 76/1 | НДС не оплаченный нам за реализованные товары (р,у) | | 847 849,57 | | | 832517,87 | |
| 76/2 | Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами | | 182096,10 | | | 159702,59 | |
| 99/1 | Использование прибыли | | 45 230,80 | | | 45 230,80 | |
| 91/2 | Курсовые разницы | | 638,90 | | | 638,90 | |
| 91/2 | Прибыль и убытки | | 242414,90 | | | 242 414,90 | |
| 45 | Товары отгруженные | | 600 000,00 | | | 600 000,00 | |
| 76/63 | Расчеты по претензиям | | 8 607,70 | | |  | |
| 43 | Готовая продукция | | 1 14 999,00 | | | 1 14 999,00 | |
| 84 | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | |  | | | 85 236,48 | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**Приложение 5**

*Сальдо по главной книге на 01.01.200*3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № счета  Новый  план  счетов | Наименование счета | Дебет | Кредит |
| I | Основные средства | 91 918,40 |  |
| 2 | Износ основных средств |  | 7 859,77 |
| 4 | Нематериальные активы | 5 708,05 |  |
| 5 | Амортизация нематериальных активов |  | 4211,65 |
| 10 | Материалы | 57 181,03 |  |
| 10 | Малоценные и | 3 286,00 |  |
|  | Быстроизнашивающиеся предметы |  |  |
| 10/91 | МБП в эксплуатации | 44951,74 |  |
| 10/91 | износ малоценных и |  | 48 237,74 |
|  | быстроизнашивающихся предметов |  |  |
| 19/1 | Налог на добавленную стоимость неоплаченный | 308 269,48 |  |
| 97 | Расходы будущих периодов | 313,00 |  |
| 41 | Товары | 352 780,81 |  |
| 50 | Касса | 18,67 |  |
| 51 | Расчетный счет | 751 025,24 |  |
|  | Валютный счет | 7 603,20 |  |
| 60/2 | Расчеты с покупателями и заказчиками |  | 1 827 508,76 |
| 60/1 | Расчеты по авансам выданным | 29705,91 |  |
| 62/2 | Расчеты с покупателями и заказчиками | 148028,15 |  |
| 62/1 | Расчеты по авансам полученным |  | 12 929,72 |
| 68/70 | Налог на пользователей автодорог в ФДФ |  | 1 307,26 |
| 68/71 | Налог на пользователей автодорог в ТДФ |  | 5216,62 |
| 68/1 | Подоходный налог |  | 25,89 |
| 68/2-1 | Налог на прибыль в Территориальный фонд | 7 969,33 |  |
| 68/2-2 | Налог на прибыль в Федеральный фонд | 4613,27 |  |
| 68/5 | НДС по реализованным товарам (р., у.) | 382 333,00 |  |
| 68/6 | Налог на имущество |  | 3 566,97 |
| 68/7 | Налог на рекламу |  | 1 783,00 |
| 69/1 | Расчеты с ФСС 5,4% | 138,82 |  |
| 69/1-1 | Расчеты с ФСС 1,8% |  | 20,40 |
| 69/2 | Расчеты с ПФ |  | 319,39 |
| 69/3-1 | Расчеты с ФОМС 0,2% |  | 2,23 |
| 69/3-2 | Расчеты с ТОМС 3,4% |  | 38,52 |
|  | Налог с продаж 4,38% |  | 0,39 |
|  | Налог с продаж 0,38% |  | 7,35 |
| 69/4 | Расчеты по КЗН |  | 16,99 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда |  | 8 282,78 |
| 71 | Расчеты с подотчетными лицами |  | 17063,45 |
| 76/1 | НДС не оплаченный нам за реализ. товары (р., у.) |  | 25 192,65 |
| 76/2 | Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами | 22 233,37 |  |
| 80 | Уставный капитал |  | 8 350,00 |
| 84 | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) |  | 246 135,94 |
|  | Итого | 2218077,47 | 2218077,47 |