КУРС ЛЕКЦИЙ
МОДУЛЬ № 1. СОДЕРЖАНИЕ И МЕТОДЫ СОСТАВЛЕНИЯ ТИПОВЫХ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ

Тема 1.1. Концепция бухгалтерской финансовой отчетности в России и международной практике

1. Понятие бухгалтерской финансовой отчетности, нормативная база ее составления
2. Требования к составлению отчетности
3. Подготовительная работа перед составлением отчетности

1. Понятие бухгалтерской финансовой отчетности, нормативная база ее составления

В настоящее время используются 2 понятия отчетности:

1) бухгалтерская отчетность (ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ)

2) финансовая отчетность (Гражданский кодекс, ФЗ «Об акционерных обществах», «О рынке ценных бумаг»)

При этом термины используются как синонимы. Между тем форматы бухгалтерской и финансовой отчетности различны.

Бухгалтерская отчетность формируется при незначительных масштабах деятельности и социальной значимости экономического субъекта, а также относительной простоте управления юридического лица. При этом основное внимание должно уделяться концепции соответствия требованиям национального финансового законодательства (т.е. преобладание юридической формы над экономическим содержанием)

Отчитывающая в формате финансовой отчетности организация должна соответствовать критериям большой социальной значимости: иметь большое число участников, сложную структуру собственного капитала, большое число кредиторов, значительные масштабы деятельности и т.п. Необходимость введения в практический деловой оборот финансовой отчетности организаций связана с тем, что во многих случаях руководство деятельностью экономического субъекта осуществляет не учредитель, а исполнительный орган. В этом случае годовая финансовая отчетность представляется единственно возможным способом осуществления фин. контроля со стороны собственника.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность – это единая система данных, которая должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

<u>Нормативное регулирование составления отчетности</u>

Налоговый кодекс Российской Федерации

Трудовой кодекс Российской Федерации

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях

Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации

О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 24 июля 2007 г. №209-ФЗ

О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 года

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Министерства Финансов РФ от 29.07.1998г. № 34н

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99): приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н

Приказ Минфина России от 22.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций"

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н

Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1-24

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, материально-производственных запасов, специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.

Отчетность составляется на основании данных всех видов текущего учета – бухгалтерского, статистического и оперативно-технического, благодаря чему обеспечивается возможность деятельности организации.

Классификация отчетности.

Существуют различные классификационные признаки.

1. По субъектам составления
   - отчетность коммерческой организации (в т.ч. отчетность с/х организаций)
   - отчетность бюджетных организаций
   - сводная отчетность (при наличии дочерних зависимых обществ, министерствами)
   - консолидированная отчетность (отчетность ассоциаций холдинговых групп)
   - отчетность банков
2. Объем сведений, включаемых в отчет
   - внутренняя отчетность (включает информацию о работе на одном каком-то участке деятельности организации)
   - внешняя (характеризует хозяйственную деятельность в целом и служит средством информирования внешних пользователей)
3. По периодам, охватываемым отчетностью
   - годовая
   - промежуточная (месячная, квартальная –является внутренней отчетностью)

Качественные характеристики бухгалтерской финансовой отчетности определяются четырьмя основными атрибутами отчетности, делающими ее полезной для пользователей:

- понятностью;
- уместностью;
- надежностью;
- сопоставимостью.

Понятность отчетной информации совершенно естественно требует от конкретного пользователя определенного минимума специальных знаний бухгалтерского учета, финансов, некоторых других экономических дисциплин. Но нельзя упрощать отчетность, сводя ее понятность к минимуму массовых знаний в данной области. С другой стороны, необходимо полно и всесторонне пояснять природу и содержание отдельных показателей, в особенности структурно сложных, ключевых. Нельзя исключать информацию из отчетности только потому, что она является слишком сложной для понимания.

Уместность связана с существенностью. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искажение может отрицательно повлиять на информативность финансовой отчетности и ввести в заблуждение пользователей, принимающих экономические решения в отношении предприятия.

Надежность обеспечивается выполнением пяти характеристик:

- правдивое представление;
- преобладание сущности над формой;
- нейтральность;
- осмотрительность;
- полнота.

Сопоставимость данных бухгалтерского учета необходима пользователям для анализа хозяйственной деятельности различных организаций или одной и той же

организации за несколько отчетных периодов. Сопоставления отчетных данных производятся:

- за несколько отчетных периодов по данной организации;
- с другими, подобными ей;
- с показателями, средними по отрасли;
- с показателями сводной отчетности группы организаций.

Сопоставимость данных, содержащихся в финансовой отчетности, возрастает при соблюдении стабильной учетной политики организации, определяющей методологию бухгалтерского учета, методы оценки имущества и обязательств, систематизации операций и фактов, способов их обобщения и представления в отчетности.

2. Требования к составлению отчетности

Надежность выводов, полученных внешними пользователями на основе финансовой отчетности, предопределяется требованиями, предъявляемых к качеству содержащихся в ней данных.

Требования к содержанию финансовой отчетности:

1. Достоверность и полнота.

Достоверной и полной считается финансовая отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами. Если данных не достаточно, то в отчетность включаются дополнения и пояснения. Для обеспечения достоверности данных организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств.

На достоверность отчетности оказывают влияние следующие основные факторы:

- правдивость представляемых данных
- преобладание содержания над формой.

2. Нейтральность информации, содержащейся в отчетности,

т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользователей отчетности перед другими.

Одним из основных способов обеспечения нейтральности является равноправный доступ всех внешних пользователей к стандартной по содержанию и степени раскрытия отчетной информации. Нейтральность может быть достигнута только в случае, когда отчетность будет учитывать интересы собственников, акционеров, потенциальных инвесторов.

3) Существенность.

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения.

Каждый существенный показатель должен представляться в финансовой отчетности отдельно.

4. Последовательность.

т.е. при составлении отчетности организация должна придерживаться принятых ею содержания и форм отчетности последовательно от одного периода к другому.

5. По каждому числовому показателю финансовой отчетности, кроме отчета, составляемого вновь созданной организацией за 1-й отчетный период, должны быть приведены данные минимум за 2 года – отчетный и предшествующий отчетному.

6. Сопоставимость отчетных данных.

Если организация принимает решение о раскрытии в финансовой отчетности данных более, чем за 2 года по каждому числовому показателю, то должна быть обеспечена сопоставимость показателей за все приводимые периоды

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

Адреса и сроки составления отчетности

1. Годовая отчетность составляется по состоянию на последний календарный день отчетного периода, т.е. все хозяйственные операции должны быть отражены в отчетности на 31 декабря. Таким образом, отчетным годом для всех действующих организаций является период 1.01. – 31.12.

Первым отчетным годом для вновь созданной организации считается период с даты приобретения прав юридического лица по 31 декабря включительно, для организаций, созданных после 1 октября – по 31 декабря следующего года включительно.

2. Хозяйствующие субъекты обязаны составлять и представлять годовую отчетность в Налоговые органы, в орган государственной статистики по месту государственной регистрации. Также отчетность может представляться:

– учредителям

- участникам организации или собственникам ее имущества

Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

3. Срок сдачи годовой отчетности - 3 месяца по окончании отчетного периода. В пределах указанных сроков конкретную дату представления устанавливают собственники. День представления отчетности определяется по дате почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

4. Годовая финансовая отчетность является открытой к публикации для заинтересованных пользователей.

Публичные акционерные общества, банки и др. кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных, и государственных средств (взносов) обязаны публиковать годовую финансовую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Публикуемая отчетность подлежит обязательной аудиторской проверке независимым аудитором.

Требования к оформлению

1. Отчетность составляется в валюте РФ. Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков.

2.Финансовая отчетность должна быть составлена на рус. языке.

3. На формах финансовой отчетности, представляемой организацией в соответствующие адреса, обязательно наличие следующих данных:

наименование составляющей части финансовой отчетности;

указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена финансовая отчетность, или отчетного периода, за который составлена финансовая отчетность ("на _____ 20__ г.", "за _____ 20__ г.");

организация (указывается полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);

идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Государственным комитетом Российской Федерации по статистике);

организационно-правовая форма/форма собственности (указывается организационно-правовая форма организации согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);

единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. - код по ОКЕИ 384; млн. руб. - код по ОКЕИ 385);

местонахождение (адрес) (указывается на форме Бухгалтерского баланса);

дата утверждения (указывается установленная дата для годовой финансовой отчетности);

дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

4. Финансовая отчетность подписывается руководителем.

5. Отрицательные показатели, а также показатели, которые должны вычитаться показываются в круглых скобках.

6. В формах финансовой отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Требования к представлению цифровой информации.

1. В отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен законодательством.

2. Числовые показатели отражаются в бухгалтерском балансе в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин.

3. Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями финансовой отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

4. Все существенные последствия условных фактов хозяйственной деятельности подлежат отражению в финансовой отчетности организации за отчетный год, независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для организации.

Правила оценки статей бухгалтерской финансовой отчетности

1) Оценка имущества, приобретённого за плату, осуществляется путём суммирования фактически произведённых затрат на его покупку. Имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату оприходования. Имущество, произведённое в самой организации, оценивается по стоимости его изготовления.

2) Остатки по валютным счетам, а также сведения о состоянии расчетов в иностранной валюте ораются в рублях в суммах, определяемых путём пересчёта иностранной валюты по курсу ЦБ на последний календарный день отчетного периода.

3) Незавершённые капитальные вложения отражаются по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

4) Финансовые вложения оценивают в сумме фактических затрат для инвестора.

5) Основные средства отражаются в балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения или изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации

6) Сырьё, материалы, топливо и другие запасы (материальные ресурсы) отражают в балансе по их фактической себестоимости. Она определяется исходя из фактически произведённых затрат на их приобретение и изготовление

7) Незавершённое производство и расходы будущих периодов отражаются по фактической (или нормативной) себестоимости или по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов

8) Расчёты с дебиторами и кредиторами отражаются в бухгалтерской отчётности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых контрагентами правильными.

9) По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учётом причитающихся на конец отчётного периода процентов.

10) Оставление в балансе неурегулированных сумм задолженности не допускается.

3. Подготовительная работа перед составлением отчетности

Процесс формирования годового отчета непосредственно происходит уже в новом году, но значительная подготовительная работа должна быть сделана в IV квартале.

Рассмотрим основные этапы процесса подготовки к формированию годового отчета:

1) определение состава финансовой отчетности;

В первую очередь необходимо установить состав форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Состав форм бухгалтерской финансовой отчетности определен Федеральным законом N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" . Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), Приказ Минфина "О формах бухгалтерской отчетности организаций" №66н от 02.07.2010 г.) регламентируют порядок составления форм отчетности

В каждом конкретном случае состав применяемых форм отчетности зависит от следующих факторов:

- организационно-правовой формы;
- вида деятельности;
- принадлежности к субъектам малого предпринимательства;
- применяемого режима налогообложения;
- обязательности аудита.

В общем виде случае годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним (ст. 14 Федерального закона N 402-ФЗ). В случаях обязательного проведения аудита к годовой отчетности прилагается аудиторское заключение. В публикуемой отчетности также представляются сведения о решении общего собрания акционеров о распределнии прибыли или покрытии убытков общества за отчетный год.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Организации - субъекты малого предпринимательства вправе самостоятельно принять решение о формировании бухгалтерской отчетности по одному из вариантов:

А) По упрощенной системе:

- в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

- в случае необходимости пояснений к бухгалтерскому баланс и отчету о финансовых результатах субъект малого предпринимательства составляет такое приложение. В приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (в частности, положения учетной политики, которые необходимы для объяснения порядка формирования показателей форм отчетности; информация о существенных фактах хозяйственной жизни, не раскрываемая показателями форм №1 и №2.

Б) В общем порядке. В этом случае соблюдаются общие требования к бухгалтерской отчетности, установленные ПБУ 4/99 и другими нормативными документами.

2) установление сроков составления и утверждения отчетности;

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" устанавливает срок представления годовой отчетности не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

В ООО АО, ревизионная комиссия (ревизор) общества в обязательном порядке проводит проверку годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества до их утверждения общим собранием участников общества. При этом в случае обязательного аудита необходимо проведение аудиторской проверки до публикации отчетности.

Годовой отчет АО подлежит предварительному утверждению советом директоров (наблюдательным советом) общества, а в случае отсутствия в обществе совета директоров (наблюдательного совета) общества - лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа общества, не позднее чем за 30 дней до даты проведения годового общего собрания акционеров.

Сроки проведения годового собрания установлены в ст. 47 Федерального закона "Об акционерных обществах" следующим образом: "Годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года". Таким образом, в АО нельзя провести собрание, утвердившее бы годовую отчетность, ранее марта и позднее июня. Однако срок представления, согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете", - 90 дней, т.е. фактически конец марта. Таким образом, для того чтобы АО выполнило требование законодательства, собрание следует проводить в марте, тогда в налоговые органы будет представлена утвержденная на общем собрании отчетность.

Трудоемкость аудиторской проверки зависит от многих факторов, но, как правило, качественный аудит не может проводиться меньше чем за неделю, а в основном сроки составляют более 2 недель. Этот фактор также следует учитывать при планировании сроков. .

3) планирование и проведение предварительных мероприятий, обеспечивающих достоверность показателей отчетности;

К таким мероприятиям относятся:

- инвентаризация имущества и обязательств;
- проверка наличия и качества первичных учетных документов и регистров учета и др.

Согласно закона «О бухгалтерском учете» случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ проведение инвентаризации обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. Инвентаризация имущества - это сверка того, что есть в учете, с тем, что есть на самом деле (в офисных помещениях, производственных помещениях, на складах, в обособленных подразделениях и пр.), а инвентаризация обязательств - это сверка задолженностей, которые отражены в бухгалтерском учете, с данными договоров, с данными учета контрагентов, актов сдачи-приемки, налоговыми декларациями и пр.

Проведению инвентаризации предшествует приказ руководителя, который необходимо зарегистрировать. Приказ готовится не менее чем за 10 дней до проведения инвентаризации. Дату инвентаризации определяет руководитель организации по согласованию с бухгалтером, а также при привлечении аудиторов - и с аудиторами. Как правило, инвентаризацию проводят по состоянию на 1 октября или 1 декабря отчетного года. Важно, что к началу ее проведения бухгалтерия должна успеть подготовить документы для инвентаризационной комиссии.

Таким образом, в качестве предварительной работы - создание инвентаризационной комиссии, определение состава имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации, определение сроков проведения инвентаризации, подготовка инвентаризационных описей, подготовка в соответствии с требованиями и оборудования, которое будет использоваться при проведении инвентаризации (весовое и иное измерительное оборудование).

После инвентаризации оформленные описи и акты передаются в бухгалтерию фирмы. Если есть расхождения между фактическими остатками материальных ценностей и остатками по данным бухгалтерского учета, то суммы отклонений заносятся в сличительные ведомости.

Сличительные ведомости составляют в двух экземплярах:

- один экземпляр остается в бухгалтерии;
- второй экземпляр передают работнику, ответственному за сохранность данного вида ценностей.

Ведомости хранят в архиве фирмы пять лет.

В ходе инвентаризации могут быть выявлены излишки и недостачи материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений. Помимо этого может выясниться, что те или иные ценности или хозяйственные операции были отражены в учете неверно. В этой ситуации бухгалтеру придется внести исправления в учет.

4) подготовка налоговой отчетности;

Одним из важнейших шагов в составлении годового отчета является подготовка налоговой отчетности организации. Важно отметить, что налоговые декларации предоставляются как в случае, когда организация является налогоплательщиком, так и в случае, когда исполняются функции налогового агента.

Необходимо обеспечить выполнение следующих действий:

1) самостоятельной проверки факта признания (непризнания) налогоплательщиком или налоговым агентом по каждому налогу налоговой системы РФ;

2) проверки правильности формирования учетной политики для целей налогообложения;

3) проверки соблюдения налоговой учетной политики;

4) уточнения постановки на учет и "адресности" платежей по налогам (особенно это важно при наличии филиалов и подразделений вне территории головного офиса организации);

5) в случае совмещения налоговых режимов (общий + ЕНВД), (УСН + ЕНВД) проверки правильности расчетов, связанных с особенностями каждого из режимов и наличием совмещения;

6) проверки формирования налоговой базы по каждому налогу;

7) проверки правильности применения льгот и разных ставок;

8) проверки правильности уплаты налогов;

9) подготовки налоговых деклараций;

10) проверки рисков на основе общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

5) реформация баланса;

Реформация баланса - это списание прибыли (убытка), полученной фирмой за прошедший финансовый год. Реформацию проводят 31 декабря, после того как в учете будет отражена последняя хозяйственная операция фирмы. Перед реформацией баланса осуществляют следующие мероприятия:

1. Перенос сумм и закрытие учетных регистров журнально-ордерной формы

- из листков-расшифровок вносят дебетовые и кредитовые обороты в журналы-ордера и ведомости. При этом делают соответствующие отметки в листках-расшифровках и журналах-ордерах
- из ведомости №1 и №2 переносят итоги в ЖО № 3, 10, 13 (Кт сч. 55, 10 , 02)
- подсчитывают итоги в других ведомостях аналитического учета после чего итоговые данные отражают в ЖО

- подсчитывают итоги оборотов в ЖО. Если ЖО содержат аналитические данные по счетам делают расчеты, определяют остаток на следующий месяц, сверяют регистры
- производят записи из ЖО в Главную книгу – оборота по кредиту одного или нескольких счетов и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1 число следующего месяца каждого синтетического счета

2. Закрытие в конце отчетного года всех операционных счетов: калькуляционных, финансово-результатных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах, проверена их правильность. Закрытие начинают со счетов отраслей и производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальное число списания затрат и заканчивают счетами с минимальным числом потребителей и максимальным числом списания затрат

- 23
- 97, 25,26
-20
- 29

Операция по реформации баланса состоит из двух этапов:

- закрывают счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности фирмы. Это счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы";
- включают финансовый результат, полученный фирмой за прошедший год, в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

По окончании закрытия счетов и переноса записей из журналов-ордеров в Главную книгу остатки по счетам в Главной книге сверяют с аналитическими данными, составляют баланс и другие отчетные формы

Тема 1.2. Бухгалтерский баланс и модели его построения

1. Функции, виды бухгалтерских балансов
2. Содержание и методика формирования показателей бухгалтерского баланса.
3. Правила оценки статей баланса.
4. Упрощенная форма бухгалтерского баланса

1. Функции, виды бухгалтерских балансов

Бухгалтерский баланс занимает центральное место в отчетности любого предприятия. В бухгалтерском балансе отражается информация об имущественном положении и финансовых результатах деятельности, объеме кредиторской задолженности. Такое содержание формы дает возможность использовать его данные как внутренним, так и внешним пользователям для финансового анализа.

Классификация моделей баланса

1. По объему и форме

1.1 *Сальдовые (статические)* – основой статической концепции баланса является периодическая оценка имущества и проверка достаточности или недостаточности получения денежных средств от условной реализации активов предприятия для оплаты его кредиторской задолженности. Целью расчета в статическом балансе является подготовка информации для отчетности о состоянии имущества и задолженности, а следовательно о собственном капитале предприятия.

1.2. Оборотный (динамический) баланс – основной целью является периодическое измерение эффективности предприятия, т.е. определение показателя рентабельности. Целью расчета является подготовка информации для отчетности об итоге года независимо от наличия дивидендов с целью регулирования производства.

1.3 Сравнительный аналитический баланс. Цель расчета – определение динамики изменения показателей баланса и их структуры. Используется при анализе финансовой отчетности внешними и внутренними пользователями для принятия соответствующих решений.

2. По времени и цене составления.

2.1 вступительные – это балансы на начало периода при создании предприятия, его реорганизации. Составление вступительного баланса открывает, по существу отчетный период новой организации. Следует проводить различие между балансами заново создаваемых организаций и организаций, являющихся правопреемниками ранее действующих. В первом случае, бухгалтерский баланс будет крайне простым, так как показываемая в нем имущественная масса окажется состоящей в основном из денежных вкладов и организационных расходов. Во втором случае, отличие, например, от первого баланса, может быть обусловлено различиями в методах оценки и составе статей.

2.2 Операционные – это периодические и годовые балансы. Периодический и годовой (операционные) бухгалтерские балансы по форме могут не отличаться друг от друга (как правило, используется одна и та же форма бланка). В то же время в технике формирования промежуточного (месячного, квартального) и годового бухгалтерских балансов существуют значительные различия. Основные из них связаны с отражением информации о финансовых результатах деятельности. В промежуточном балансе он определяется расчетным путем как разница между полученными доходами и расходами.

Годовой бухгалтерский баланс выступает в качестве как заключительного, являющегося завершением отчетного года, так и вступительного, служащего обоснованием для открытия счетов в новом отчетном году. Заключительный и вступительный балансы должны быть тождественны, так как только при этом условии обеспечивается выполнение одного из важнейших требований к финансовой отчетности - преемственности балансов.

2.3 нулевой баланс - составляется в экономической ситуации, когда предприятие не ликвидируется, а реорганизуется и продолжает деятельность (слияние, разделение, выделение, преобразование). В зависимости от типа реорганизации нулевые балансы подразделяются на:

2.3.1.соединительные – составляются при реорганизации юр. лица в форме слияния и присоединения.

Баланс формируется на дату регистрации возникшего юр. лица путем построчного объединения числовых показателей:

- при слиянии - заключительный бухгалтерских балансов реорганизуемых организаций;
- при присоединении - заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации и числовых показателей бухгалтерского баланса правопреемника, составленного на дату гос. регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации.

2.3.2. разделительные – составляются при реорганизации юр. лица в форме разделения и выделения. Основаниями для составления вступительной бухгалтерской отчетности каждой новой организации служит разделительный баланс и заключительная бухгалтерская отчетность реорганизуемых организаций. Она составляется на дату гос. регистрации вновь созданных организаций.

2.4. Санируемый баланс составляется в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. В отличие от обычного, в котором отдельные статьи рассматриваются, как реальные, в санируемом балансе указанные статьи могут не приниматься в расчет либо подвергаться значительной уценке, если будет установлено, что их данные не отвечают действительности, например, отдельные виды дебиторской задолженности.

2.5. Ликвидационный баланс составляется при прекращении функционирования организации как субъекта гражданских правоотношений, что может иметь место при ликвидации юридического лица по решению его учредителей, суда, ликвидации по причине несостоятельности.

3. По широте охвата:

3.1 простые (индивидуальные) - составляются отдельными предприятиями.

3.2. сводные – составляются предприятиями, имеющими дочерние, зависимые общества, а также филиалы , выделенные на отдельный баланс, но не являющиеся самостоятельными юридическими лицами.

3.*3 консолидированные* – составляются несколькими юридическими лицами, объединенными в группу по совместно контролируемому имуществу. Цель – получение общего представления о деятельности Группы.

2. Содержание и методика формирования показателей бухгалтерского баланса

Экономическая природа хозяйственных ресурсов определяет составные части бухгалтерского баланса. Сами хозяйственные ресурсы отражаются в активе. Источники данного имущества отражены в правой стороне баланса - пассиве. Экономически однородный вид имущества в активе или источников его формирования в пассиве принято называть статьей баланса.

Итог по активу баланса равен соответственно итогу его пассива.

Бухгалтерский баланс составляется по данным остатков синтетических счетов бухгалтерского учета на конец отчетного периода и 31 декабря двух предшествующих лет.

Актив баланса включает два раздела. Пассив – три раздела.

Первый раздел «Внеоборотные активы» содержит информацию о средствах хозяйствующего субъекта со сроком полезного использования более 12 месяцев после отчетной даты. К ним относятся нематериальные активы, движимое и недвижимое имущество, представленное в составе основных средств, а также долгосрочные инвестиции. Это наименее ликвидные хозяйственные ресурсы.

Раздел включает следующие статьи

1.1. Строка "Нематериальные активы"

К нематериальным активам относятся:

- исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, которые используются организацией более года (изобретения, компьютерное программное обеспечение, товарные знаки и т.п.);

- организационные расходы, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный капитал (оплата консультационных, рекламных, юридических услуг; расходы по подготовке документации и другие расходы, понесенные до государственной регистрации);

- деловая репутация (положительная разница между покупной ценой организации и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств).

=Д 04 (без учета расходов на НИОКР) – К 05

1.2. Строка «Результаты исследований и разработок» - показывает затраты фирмы на завершенные НИОКР, давшие положительный результат, но не относящиеся к НМА.

.В Перечень затрат, которые учитывают в качестве расходов на выполнение НИОКР включают:

- стоимость материально-производственных запасов, работ и услуг сторонних организаций и физических лиц, используемых при выполнении НИОКР;

- затраты на заработную плату и страховые взносы в ПФР, ФСС, фонды ОМС, начисленные с нее;

- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении работ;

- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов;

- общехозяйственные расходы в случае, если они непосредственно связаны с выполнением НИОКР;

- другие затраты, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.

=Д 04 (аналитический счет учета расходов на НИОКР)

1.3. Строки «Нематериальные поисковые активы», «Материальные поисковые активы» - заполняют фирмы, которые являются пользователями недр и осуществляют затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр.

Поисковые активы, как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых.

Материальные поисковые активы - это поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму.

К материальным поисковым активам относятся используемые в процессе освоения природных ресурсов:

- сооружения (система трубопроводов и т.д.); оборудование; транспортные средства.

Иные поисковые активы признаются нематериальными поисковыми активами. К ним относятся:

- право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии; информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований; результаты разведочного бурения; результаты отбора образцов; иная геологическая информация о недрах.

Нематериальные поисковые активы= Д 08 – К 05 (аналитич. счета по НПА)

Материальные поисковые активы= Д 08 – К 02 (аналитич. счета по МПА)

1.4. Строка "Основные средства"

Основные средства - это имущество, которое предназначено для использования фирмой в качестве средств труда более одного года (например, здания, станки и оборудование, вычислительная техника, транспорт) или сдается в аренду (лизинг).

В этой группе строк указывается стоимость основных средств, которые находятся: в эксплуатации; на реконструкции или модернизации; на восстановлении; в консервации или в запасе.

= Д 01 (без учета молодых насаждений) – К 02 (без учета амортизации ОС, учитываемых на счете 03)

1.5. Строка «Доходные вложения в материальные ценности».

По этой строке баланса указывают имущество, которое предназначено для сдачи в аренду, лизинг или прокат.

= Д 03 – К 02 (без учета амортизации ОС, учитываемых на счете 01)

1.6. Строка "Финансовые вложения"

По данной строке Бухгалтерского баланса указываются все виды финансовых вложений организации на срок более одного года.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат инвестора.

= Д 58, 55/3, 73/1 – К 59 (аналитические счета долгосрочных финансовых вложений)

1.7. Строка "Отложенные налоговые активы"

Отложенные налоговые активы рассчитываются: вычитаемая временная разница умножается на 20% (ставка налога на прибыль). Вычитаемые временные разницы возникают в тех случаях, когда для целей налогообложения расходы принимаются частями, а в бухгалтерском учете - сразу.

= Д 09 - если организация суммы ОНА и ОНО отражает развернуто

=Д 09 – К 77 - если организация суммы ОНА и ОНО отражает свернуто и сальдо счета 09 больше сальдо сч. 77

1.8. Строка "Прочие внеоборотные активы"

По строке вписываются данные о средствах и вложениях, которые не были отражены по другим строкам разд.I "Внеоборотные активы" Бухгалтерского баланса. Например, данные о незавершенном строительстве. Сюда должна быть включена сумма затрат организации на незавершенное строительство (капитальные вложения).

=Д 07 «Оборудование к установке» + Д 08 + Д 15»Заготовление и приобретение материальных ценностей» (в части, относящейся к оборудованию к установке) + Д 97 (аналитические счета расходов со сроком погашения свыше 12 месяцев) + Д 01/5 (молодые насаждения) + 60/авансы (за работы и услуги, связанные со строительством объектов ОС) ± сальдо счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Второй раздел «Оборотные активы» отражает средства хозяйствующего субъекта со сроком полезного использования до12 месяцев после отчетной даты. Это мобильные средства организации, так как в короткое время могут быть обращены в наиболее ликвидную их часть - денежные средства.

Он включает следующие статьи

1.1. Строка "Запасы"

По данной строке Бухгалтерского баланса приводятся данные обо всех запасах организации: материалах, готовой продукции, товарах, незавершенном производстве, расходах будущих периодов и т.п.

= Д 10+ Д 11 + Д 41- К 42 + Д 43 + Д 15 ± сальдо по счету 16 – К 14 + Д 45 + Д 20, 21, 23, 28, 29 + Д 97 (аналитические счета расходов со сроком погашения свыше 12 месяцев) + Д 44

1.2. Строка "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

По строке Бухгалтерского баланса представляются суммы "входного" НДС, которые не были приняты к вычету.

= Д 19

1.3. Строка "Дебиторская задолженность

Здесь показывают общую сумму краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности.

Долгосрочной считается задолженность, которую погасят не ранее чем через 12 месяцев. В противном случае задолженность является краткосрочной. Отсчитывать срок начинают со следующего месяца после того, как задолженность была отражена в учете.

Здесь отражается задолженность, не погашенная на отчетную дату:

- поставщиков и подрядчиков по выданным им авансам;
- покупателей и заказчиков по отгруженным им товарам (работам, услугам);
- налоговой инспекции по излишне уплаченным налогам и сборам;
- внебюджетных фондов по излишне уплаченным страховым взносам;
- подотчетных лиц по выданным и не возвращенным в кассу фирмы подотчетным средствам;
- работников фирмы по предоставленным им беспроцентным займам, а также по возмещению материального ущерба;
- по выданным беспроцентным займам (учтенную по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами");
- учредителей по вкладам в уставный капитал фирмы;
- по штрафам, пеням и неустойкам, признанным должником или по которым получены решения суда об их взыскании, учтенную по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

= Д 62, 60 (за исключением сумм авансов и предоплаты, перечисленных поставщикам в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов), 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 – К 63

1.4. Строка "Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)"

Здесь надо показать суммы, которые организация инвестировала на срок не более одного года. Это вложения фирмы в акции, облигации и другие ценные бумаги, осуществленные на срок не более одного года. Здесь также указывают сумму процентных займов, предоставленных другим организациям и физическим лицам на срок не более 12 месяцев.

= Д 58, 55/3, 73/1 – К 59 (аналитические счета краткосрочных финансовых вложений)

1.5. Строка "Денежные средства и денежные эквиваленты"

По строке указывается вся сумма денежных средств (в наличной и безналичной форме), которой располагает предприятие. Денежные эквиваленты - это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам могут быть отнесены:

- открытые в кредитных организациях депозиты до востребования;
- финансовые вложения, приобретаемые с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

= Д 50 + Д 51 + Д 52 + Д 55 (кроме 55/3 в части депозитных вкладов) + Д 57 + Д 58, 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов)

1.6. Строка "Прочие оборотные активы"

По строке записываются суммы, которые не вошли в другие статьи раздела При заполнении этой строки баланса используются, в частности, данные о дебетовых сальдо на отчетную дату по счетам:

- 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - в отношении сумм НДС,

которые некоторое время нельзя принять к вычету;

- 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" - в отношении выполненных этапов по незавершенным работам, имеющих самостоятельное значение (по договорной стоимости);

- 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Акцизы", - в части сумм акцизов, подлежащих вычетам;

- 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - в части стоимости недостающих или испорченных материальных ценностей, по которым не принято решение о порядке списания (на затраты производства либо на расходы на продажу, на прочие расходы либо на виновных лиц).

= Д 94 + Д 62/НДС, 76/НДС (45/НДС) + Д 19, 68 (в части сумм акцизов, впоследствии подлежащих вычетам) + Д 46

Третий раздел «Капитал и резервы» содержит информацию о собственных источниках образования хозяйственных средств по видам. Он включает следующие статьи.

3.1. Строка «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)».

По строке записывается величина уставного (складочного) капитала, которая указана в учредительных документах.

Уставный капитал акционерного общества (ЗАО или ОАО) - это номинальная стоимость акций фирмы, распределенных между акционерами. Минимальная сумма уставного капитала закрытого акционерного общества - 10 000 руб., открытого акционерного общества - 100 000 руб.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (ООО) - это номинальная стоимость долей, распределенных между участниками (учредителями) фирмы. Минимальный размер уставного капитала ООО - 10 000 руб.

= К 80

3.2. Строка «Собственные акции, выкупленные у акционеров»

Акционерные общества здесь отражают собственные акции, выкупленные у акционеров, как по их требованию, так и по решению совета директоров.

Общества с ограниченной ответственностью отражают стоимость долей в уставном капитале, выкупленных у участников (учредителей) фирмы.

Данные по этой строке указывают в круглых скобках.

=(Д81)

3.3. Строка «Переоценка внеоборотных активов»

Отражают сумму увеличения стоимости основных средств и нематериальных активов от их переоценки.

=К 83 (аналитические счета учета сумм дооценки внеоборотных активов)

3.4. Строка "Добавочный капитал (без переоценки»

По строке Бухгалтерского баланса показывается величина добавочного капитала, учет которого ведется на счете 83. В данный показатель не включают суммы дооценки от переоценки основных средств и нематериальных активов. По кредиту счета 83 отражают:

- эмиссионный доход - положительную разницу между продажной и номинальной стоимостью акций, образовавшуюся за счет их продажи в процессе формирования уставного капитала организации (при учреждении организации, при последующем увеличении уставного капитала);

- курсовые разницы, возникшие при расчетах с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал компании, выраженным в иностранной валюте;

- разницы, возникающие в результате пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации;

- вклады в имущество общества с ограниченной ответственностью;

- суммы НДС, восстановленного учредителем (участником) при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и переданного принимающей организацией, поскольку сами эти суммы вкладом не являются.

= К 83 (за исключением сумм дооценки внеобортных активов)

3.5. Строка "Резервный капитал"

По строке отражаются остатки резервного фонда и других аналогичных фондов.

Такие фонды создаются как в обязательном порядке, так и по инициативе собственников организации.

= К 82 + К 84 (в части специальных фондов)

3.6. Строка "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Нераспределенная прибыль - это часть чистой прибыли, которая не была распределена между акционерами (участниками) или израсходована иным образом. По строке нужно показать как нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, так и нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) отчетного года.

=Остаток по счету 84

Четвертый раздел «Долгосрочные обязательства» содержит информацию о заемных источниках образования хозяйственных средств со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты по видам.

4.1. Строка "Заемные средства"

По строке показываются заемные средства, задолженность по которым предприятие должно погасить более чем через 12 месяцев. Отсчет начинается с 1-го числа календарного месяца, следующего за тем месяцем, в котором кредиты и займы были получены. Задолженность предприятия по кредитам и займам указывается с учетом начисленных процентов.

= К 67 (в части задолженности, срок погашения которой на отчетную дату более 12 месяцев – по основной сумме обязательства и/или по уплате процентов)

4.2 Строка "Отложенные налоговые обязательства"

Под отложенным налоговым обязательством понимается сумма, на которую придется увеличить налог на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Чтобы рассчитать отложенное налоговое обязательство, бухгалтер должен сумму налогооблагаемых временных разниц умножить на ставку налога на прибыль.

= К 77

4.3. Строка «Оценочные обязательства»

Оценочное обязательство – это Обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Примеры оценочных обязательств:

- штрафы, которые последуют за эксплуатацию основных средств без проведения обязательных ремонтов в отрасли, где соответствующие правила установлены законодательством;

- неустойка за неисполнение заведомо убыточного договора, предусмотренная в этом договоре;

- расходы, связанные с реструктуризацией компании, проводимой по утвержденному плану, согласованному с профсоюзом и объявленному работникам компании;

- суммы потерь, которые может понести компания в результате начавшегося судебного разбирательства.

=К 96 (в части оценочных обязательств со сроком исполнения более 12 месяцев после отчетной даты)

4.4. Строка "Прочие долгосрочные обязательства"

По строке вписываются суммы привлеченных долгосрочных пассивов организации, которые не были указаны в других строках раздела.

В составе прочих обязательств могут числиться кредиторская задолженность и обязательства, учитываемые на следующих бухгалтерских счетах:

- 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - в части долгосрочных обязательств фирмы по оплате полученных от поставщиков товаров (работ, услуг), включая обязательства по коммерческим кредитам;

- 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - в части долгосрочной задолженности фирмы перед покупателями и заказчиками по поставке продукции, товаров, включая задолженность по коммерческим кредитам;

- 68 "Расчеты по налогам и сборам" - в части долгосрочной задолженности фирмы по налогам и сборам при получении инвестиционного налогового кредита;

- 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - в части долгосрочной задолженности фирмы перед страховыми фондами (например, при реструктуризации задолженности по страховым взносам);

- 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - в части прочих долгосрочных обязательств и кредиторской задолженности.

= К 60, 62, 68, 69, 76 + К 86 (аналитические счета долгосрочной задолженности)

Пятый раздел «Краткосрочные обязательства» Содержит информацию о заемных источниках образования хозяйственных средств со сроком погашения до 12 месяцев после отчетной даты по видам. Раздел включает следующие строки.

5.1. Строка "Заемные средства"

В этой строке отражают задолженность организации по кредитам и займам, полученным менее чем на 12 месяцев. Задолженность по краткосрочным кредитам и займам приводится с учетом процентов, которые организация должна уплатить в отчетном периоде.

Кроме того, по этой строке показывают и те долги организации, что в прошлых отчетных периодах считались долгосрочными, а в этом году должны быть погашены.

= К 66 + К 67 (в части задолженности, срок погашения которой на отчетную дату не более 12 месяцев – по основной сумме долга и/или по уплате процентов)

5.2. Строка "Кредиторская задолженность"

По строке отражают общую сумму кредиторской задолженности организации (перед поставщиками, персоналом по оплате труда, по налогам и сборам и др.).

= К 60, 62, 76, 68, 69, 70, 71, 73, 75/2

5.3. Строка "Доходы будущих периодов"

По строке Бухгалтерского баланса отражаются доходы предприятия, которые относятся к будущим отчетным периодам, а получены уже в этом году.

= К 98 + К 86 (в части целевого бюджетного финансирования, грантов, технической помощи и т.д.)

5.4. Строка "Оценочные обязательства"

отражают суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

= К 96 (в части оценочных обязательств со сроком исполнения не более 12 месяцев после отчетной даты)

5.5 Строка "Прочие краткосрочные обязательства"

По строке отражаются суммы краткосрочных обязательств, которые нельзя отнести к другим статьям раздела "Краткосрочные обязательства".

Это могут быть:

- обязательства фирмы-застройщика перед инвесторами строительства по освоению средств целевого финансирования;

- суммы НДС, принятые к вычету при перечислении аванса (предоплаты) и подлежащие восстановлению;

- фонды специального назначения на финансирование текущих расходов,

предусмотренные уставом унитарного предприятия;

- депонированная заработная плата.

= К 86 (в части прочих краткосрочных обязательств) + К 76 (в части прочих краткосрочных обязательств)

Каждый раздел баланса заканчивается итоговой строкой, которая представляет собой сумму строк соответствующего раздела.

3. Правила оценки статей баланса.

Статьи бухгалтерской отчетности оцениваются по правилам, установленным соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

1. Нематериальные активы, основные средств, доходные вложения в материальные ценности - отражаются в балансе по остаточной стоимости. Она определяется вычитанием из первоначальной стоимости актива начисленной по нему амортизации.
2. Капитальные вложения - по фактическим затратам для застройщика (заказчика);
3. Оборудование - по фактической стоимости приобретения;
4. Финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других предприятий, облигации, займы и т.п.) - по фактическим затратам;
5. Производственные запасы (сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо, запасные части, тара и др.) - по их фактической себестоимости;
6. Незавершенное производство - по фактической производственной себестоимости (в серийном производстве - по нормативной (плановой) себестоимости, или по прямым расходам, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов);
7. издержки обращения - в сумме издержек, приходящихся на остаток нереализованных товаров на предприятиях торговли и общественного питания;
8. расходы будущих периодов - в сумме фактически произведенных в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;
9. готовая продукция - по фактической себестоимости;
10. товары - по продажным ценам или по ценам приобретения (покупки);
11. дебиторская задолженность - в сумме, признанной дебиторами.
12. Материальные ценности, цена на которые в течение года снизилась – по цене возможной продажи с отчислением разницы в ценах на финансовые результаты
13. Денежные средства, денежные документы, ценные бумаги, жебиторская и кредиторская задолженность в иностранной валюте – в валюте РФ по курсу ЦБ РФ на последнее число отчетного периода.

Источники средств предприятия отражаются в балансе:

14. уставный капитал - в размере, зафиксированном в учредительных документах;
15. резервный капитал - в сумме неиспользованных средств этого капитала;
16. резервы предстоящих расходов - в сумме неиспользованных резервов;
17. доходы будущих периодов - в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к следующим отчетным периодам;
18. прибыль - в сумме фактически полученной в отчетном периоде прибыли;
19. Задолженность по полученным займам и кредитам – с учетом причитающихся к уплате % на конец отчетного периода.
20. кредиторская задолженность - в суммах фактических долгов кредиторам.
21. Сальдо по расчетам с дебиторами и кредиторами каждая сторона отражает в своей отчетности в суммах, вытекающих из ее бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. При разногласиях заинтересованная сторона обязана в установленные сроки передать необходимые материалы на рассмотрение органам, уполномоченным разрешать соответствующие споры.

22. Суммы по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласованы с ними и тождественны. Оставлять на балансе не отрегулированные суммы по этим расчетам не допускается.

4. Упрощенная форма бухгалтерского баланса

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность вправе применять

1) субъекты малого предпринимательства;

2) некоммерческие организации;

3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково".

Организация, применяющая упрощенные способы, может включать в бухгалтерский баланс показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям).

Организация самостоятельно разрабатывает формы бухгалтерской отчетности. При этом она может использовать упрощенные формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о целевом использовании средств, утвержденные Минфином.

В упрощенной форме бухгалтерского баланса не выделяют разделы актива и пассива. Все показатели группируются следующим образом.

АКТИВ

1. Материальные внеоборотные активы - Включает основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства, доходные вложения в материальные ценности

Д01 + Д03 + Д07 + Д 08 (кроме субсчетов «Приобретение НМА» и «Выполнение НИОКР») + Д 15 (в части, относящейся к оборудованию к установке)± Сальдо сч.16 (в части, относящейся к оборудованию к установке) + Д 60 (в части авансов и предоплаты перечисленных в связи со строительством или приобретением объектов ОС) – К 02

2. Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы – Включает НМА, результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы, долгосрочные финансовые вложения

Д 04 – К 05 + Д 08 (субсчета «Приобретение НМА» и «Выполнение НИОКР») + Д 58, 55/3, 73/1 (аналитические счета учета долгосрочных финансовых вложений) – К 59 (аналитический счет учета резерва, созданного под обесценение долгосрочных финансовых вложений) +Д97 (аналитические счета расходов со сроком списания свыше 12 месяцев) + Д 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73(за исключением предоставленных займов), 75, 76 (аналитические счета учета расчетов со сроком погашения свыше 12 месяцев после отчетной даты) – К 63

3. Запасы –включает стоимость материально-производственных запасов

Д 10+ Д 11 + Д 41- К 42 + Д 43 + Д 15 ± сальдо по счету 16 – К 14 + Д 45 + Д 20, 21, 23, 28, 29 + Д 97 (аналитические счета расходов со сроком списания меньше 12 месяцев) + Д 44

4. Денежные средства и денежные эквиваленты – денежные средства в наличной и безналичной форме, денежные эквиваленты.

Д 50 + Д 51 + Д 52 + Д 55 (кроме 55/3 в части депозитных вкладов) + Д 57 + Д 58, 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов)

5. Финансовые и другие оборотные активы – включает финансовые вложения, дебиторскую задолженность, НДС по приобретенным ценностям

Д 58, 55/3, 73/1 (аналитические счета краткосрочных финансовых вложений кроме денежных эквивалентов) – К 59 (аналитический счет учет резерва, созданного под обесценение краткосрочных финансовых вложений) + Д 60 (за исключением сумм авансов и предоплаты, перечисленных поставщикам (подрядчикам) в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов) + Д 62, 68, 69, 70, 71, 73 (кроме 73/1), 75, 76 – К 63 + Д19

ПАССИВ упрощенной формы бухгалтерского баланса включает строки

6. Капитал и резервы – стоимость собственного капитала организации (уставного, резервного, добавочного, нераспределенной прибыли)
   К 80, 82, 83 – Д 81 ± сальдо счета 84
7. Долгосрочные заемные средства
   К 67 (за исключением начисленных процентов, срок погашения которых на отчетную дату составляет менее 12 месяцев)
8. Другие долгосрочные обязательства
   К 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 45, 76 (аналитические счета учета долгосрочной задолженности)
9. Краткосрочные заемные средства
   К 66 + К 67 (в части задолженности, срок погашения которой на отчетную дату не более 12 месяцев – по основной сумме долга и/или по уплате процентов)
10. Кредиторская задолженность
    К 60, 62, 76, 68, 69, 70, 71, 73, 75/2 (аналитические счета обязательств со сроком погашения менее 12 месяцев после отчетной даты)
11. Другие краткосрочные обязательства
    К 98 + К 86 + К 76 (в части прочих краткосрочных обязательств)

Тема 1.3. Отчет о финансовых результатах

1. Содержание показателей отчета о финансовых результатах
2. Отражение данных, связанных с расчетом налога на прибыль в отчете

1. Содержание показателей отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и дает возможность сопоставить их с результатами за прошлый отчетный период. В отчете доходы и расходы должны показываться с подразделением на результаты от обычной (уставной) деятельности, прочие доходы и расходы.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Прочими доходами являются: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы; сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных активов); другие доходы.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

б) сумма выручки может быть определена;

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

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана); д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на: расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы.

Отчет о финансовых результатах должен содержать следующие числовые показатели.

1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности:

выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг;
себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
валовая прибыль;
коммерческие расходы;
управленческие расходы;
прибыль / убыток от продаж.
2. Прочие доходы и расходы:
проценты к получению;
проценты к уплате;
доходы от участия в других организациях;
прочие доходы;
прочие расходы.
прибыль / убыток до налогообложения;
налог на прибыль и аналогичные обязательные платежи;
прибыль / убыток от обычной деятельности.

Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода).

Все данные в форме N 2 показывают нарастающим итогом с 1 января по 31 декабря . При этом в графе 3 приводят данные за отчетный период, а в графе 4 - за аналогичный период прошлого года. Отрицательные же показатели записывают в круглых скобках.

Особенностью заполнения формы является то, что в соответствующие строки записываются данные не сальдо, а оборотов по счетам. При этом используются данные по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки». В составе формы выделяют следующие показатели.

Строка "Выручка " - показывают выручку от обычных видов деятельности организации без суммы НДС, акцизов и других аналогичных платежей (Д 62 – К90). Что считать обычным предпринимательством, фирма определяет самостоятельно.

Строка "Себестоимость продаж" - По этой строке отражают затраты на изготовление и реализацию продукции, приобретение и продажу товаров, а также траты, связанные с выполнением работ и оказанием услуг Д90 – К 43, 23.

Строка "Валовая прибыль" - это промежуточный итог. Рассчитывается как разница между выручкой и себестоимостью.

Строка "Коммерческие расходы" - Эту строку заполняют только те фирмы, которые коммерческие расходы не распределяют, а списывают полностью на себестоимость продукции или товаров, реализованных в отчетном периоде Д90 – К44.

Строка "Управленческие расходы" - Эта строка предназначена для того, чтобы отражать общехозяйственные расходы фирмы, в случае, если они списывают на себестоимость продукции все сразу в отчетном периоде Д90–К26.

Строка "Прибыль (убыток) от продаж"

Рассчитывается по формуле : строка «Выручка» - строка «Себестоимость» - строка «Коммерческие расходы» - строка «Управленческие расходы».

Строка "Доходы от участия в других организациях" - указываются доходы от участия в уставных капиталах других организаций. Эту строку заполняют только те предприятия, которые получают данный доход нерегулярно.

Строка "Проценты к получению"

По строке отражаются проценты, которые предприятие должно получить:

- от организаций за предоставленные им займы Д58 – К91;
- от банка за средства, хранящиеся на расчетном счете;
- по облигациям, государственным ценным бумагам, депозитам.

Строка "Проценты к уплате" - приводят проценты, которые организация обязана выплатить по полученным кредитам и займам, выданным облигациям, проданным акциям Д91 – К66, 67.

Строка "Прочие доходы" - показываются доходы, не вошедшие в предыдущие группы (кредитовый оборот счета 91 «Прочие доходы и расходы»). Перечень таких доходов приведен в ПБУ 9/99 "Доходы организации".

К ним, в частности, относятся:

- доходы от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов организации (выручка без НДС - Д62 – К 91);
- прибыль, которую организация получила в рамках договора простого товарищества, и вознаграждение за имущество, переданное в общее владение или пользование;
- прибыль, которую предприятие получило при разделе имущества простого товарищества.
- штрафы, пени, неустойки, которые организация должна получить в отчетном периоде по решению суда или которые признаны должниками (76 – К91);
- стоимость безвозмездно полученных активов, списанная со счета, на котором ведется учет доходов будущих периодов;
- компенсации за убытки, причиненные организации;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности (Д60 – К 91);
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- имущество, излишек которого выявлен при инвентаризации.

Строка "Прочие расходы" - указывается сумма расходов, которые перечислены в ПБУ 10/99 (дебетовый оборот счета 91). В частности, это:

- остаточная стоимость проданных активов (Д91- К01/в);
- налоги и сборы, которые уплачиваются за счет финансовых результатов (например, налог на имущество, налог на рекламу) (Д91 – К68).
- штрафы, пени, неустойки, подлежащие уплате за нарушение условий договоров (Д91 – К76);
- возмещение убытков, которые причинила организация;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности (Д91 – К62);
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- затраты на благотворительную деятельность, спортивные и культурно-просветительские мероприятия, отдых, развлечения.

Строка "Прибыль (убыток) до налогообложения"

Здесь показывают финансовый результат деятельности организации за год. Его рассчитывают по данным Отчета о прибылях убытках.

Показатель определяют по формуле: Строка "Прибыль (убыток) от продаж"+ строка "Доходы от участия в других организациях"+ строка «Проценты к получению» - строка «Проценты к уплате» + строка «Прочие доходы» - строка «Прочие расходы»

Строка "Текущий налог на прибыль" - показывают сумму налога, которая отражена в Декларации по налогу на прибыль (Д99 – К68)

Строка "Изменение отложенных налоговых обязательств" - раскрывают показатель отложенных налоговых обязательств. Как и в случае с отложенными налоговыми активами, в Отчете приводят разницу между оборотами по счету 77.

Строка "Изменение отложенных налоговых активов" - отражают разницу между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09.

Строка "Чистая прибыль (убыток)" - отражают чистую прибыль (убыток) по итогам года

Показатель строки определяется так:

Строка "Прибыль (убыток) до налогообложения" + строка "Отложенные налоговые активы" - строка "Текущий налог на прибыль".

2. Отражение данных, связанных с расчетом налога на прибыль в отчете

В соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль» существует разделение бухгалтерского и налогового учета, которое в первую очередь затрагивает порядок формирования финансовых результатов организации. В настоящее время бухгалтерская и налоговая прибыли не совпадают.

Это закреплено в положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Применение Положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

В отчете о финансовых результатах отражаются: постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).

Под **постоянным налоговым обязательством** понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Под *временными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

вычитаемые временные разницы;

налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Под **отложенным налоговым активом** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Под **отложенным налоговым обязательством** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения.

Тема 1.4. Отчет об изменениях капитала

1. Отражение показателей о движении капитала.
2. Отражение прочих показателей отчета.

1. Отражение показателей о движении капитала.

Отчет об изменениях капитала раскрывает информацию о причинах и направлениях изменения собственного капитала организации за отчетный и предыдущий год. Формы 3 включает 3 раздела:

-движение капитала

-корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

-чистые активы

В разделе 1 отражается движение капитала организации за предыдущий и отчетный годы. В состав капитала входят: уставный (складочный) капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль, собственные акции, выкупленные у акционеров. Раздел 1 заполняется таким образом, что данные об изменениях каждого вида капитала заносятся в отдельную графу.

Показатели	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль	Итого

Условно раздел можно разделить на 2 части: первая – данные за предыдущий год, а вторая – за отчетный год. Состав показателей в каждой из частей идентичен:

1.Остаток на 31 декабря года – отражают конечное сальдо соответствующих счетов капитала.

2.Увеличение капитала – организации отражают суммы, на которые за год увеличились составные части капитала, при этом используют кредитовые обороты счетов 80,82,83, 84 и дебетовый оборот счета 81. В отдельных строках расшифровывают за счет чего произошло увеличение:

– чистая прибыль (Д99-К84)

– переоценка имущества (Д01-К83,84; Д04-К83,84)

–доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала.

–дополнительный выпуск акций (Д75-К80)

–увеличение номинальной стоимости акций (Д83,84-К80)

–реорганизация юридического лица (в форме присоединения)

3.Уменьшение капитала – отражаются сведения об уменьшении составных частей собственного каптала, при этом используют дебетовые обороты счетов 80, 82, 83, 84 и кредитовый оборот счета 81. В отдельных строках расшифровывают причины уменьшения капитала:

-убыток (Д84- К99)

-переоценка имущества (Д83,84-К01)

-расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала

-уменьшение номинальной стоимости акций (Д80-К75,84)

-уменьшение количества акций (Д80-К81, 75)

-реорганизация юридического лица

-дивиденды (Д84-К75)

4.Изменение добавочного капитала – отражаются обороты по счету 83, которые не были учтены выше.

5.Изменение резервного капитала – отражаются обороты по счету 82, которые не были учтены выше.

6. Величина капитала на 31 декабря – представляет конечное сальдо соответствующих счетов капитала. По каждой составной части капитала может быть определено расчетным путем

Остаток на 31 декабря года (п.1) + Увеличение капитала (п.2) - Уменьшение капитала (п.3)

Для добавочного капитала представленная формула будет иметь вид

Остаток на 31 декабря года (п.1) + Увеличение капитала (п.2) - Уменьшение капитала (п.3) ± Изменение добавочного капитала (п.4)

Для резервного капитала представленная формула будет иметь вид

Остаток на 31 декабря года (п.1) + Увеличение капитала (п.2) - Уменьшение капитала (п.3) ± Изменение резервного капитала (п.5)

2. Отражение прочих показателей формы 3

Во 2 разделе отчета об изменениях капитала отражаются изменения в нераспределенной прибыли и других статьях капитала в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок. При этом приводятся данные за предыдущий год. В разделе показывается сумма капитала:

1.До корректировок

2.Величина корректировок

3.После корректировок

При этом приводится расшифровка отдельных статей капитала:

-нераспределенная прибыль

-другие статьи, по которым осуществлены корректировки

В соответствии с ПБУ 1/08 изменения в учетной политике должны отражаться в отчетности. Такие изменения возможны в случаях:

1.Внесение поправок в законодательство РФ или нормативные акты по бухгалтерскому учету, при этом порядок отражения изменений в учете и отчетности установлен в соответствующем законодательном акте

2.Разработка организацией новых способов бухгалтерского учета. В этом случае, отражение изменений в учете и отчетности может происходить одним из двух вариантов:

Варианты отражения изменений:

а) Ретроспективное отражение – используется, если оценка последствий изменения учетной политики может быть произведена с достаточной надежностью. Ретроспективное отражение основано на предположении, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

При этом:

- входящий остаток по статье нераспределенная прибыль корректируется за самый ранний представленный в финансовой отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с самого начала

-связанные статьи бухгалтерской отчетности корректируются аналогично

Максимальный период корректировки 5 лет.

б) Перспективное отражение – используется, если оценка последствий изменения учетной политики не может быть произведена с достаточной надежностью. Применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа.

В отчетности так же отражаются изменения бухгалтерских оценок.

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная

появлением новой информации, связанная с оценкой существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств.

Типичные оценочные значения:

- величина резерва по сомнительным долгам
- величина резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов;
- оценка сроков использования основных средств, нематерильных активов и иных амортизируемых активов;
- оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгода от использования амортизируемых активов и др.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, отражается путем корректировки соответствующих статей капитала ретроспективно. Прочие изменения оценочных значений подлежат признанию перспективно.

В разделе 2 так же раскрывается информация о выявленных существенных ошибках.

Существенная ошибка – искажение в учете, которое может стать причиной принятия ошибочных экономических решений, как в отдельности, так и в совокупности с другими ошибками.

В третьем разделе Отчета об изменениях капитала отражают величину чистых активов на 31 декабря отчетного и двух предыдущих лет.

Чистые активы = (нематериальные активы + основные средства + Долгосрочные финансовые вложения + Прочие внеоборотные активы + Запасы + Дебиторская задолженность + Краткосрочные финансовые вложения + Денежные средства + Прочие оборотные активы) – (Заемные средства + Кредиторская задолженность + Расчеты по дивидендам + Резервы предстоящих расходов + Прочие пассивы)

Тема 1. 5. Отчет о движении денежных средств, методы его составления

1. Назначение и принципы составления отчета о движении денежных средств
2. Содержание показателей формы
3. Методы составления отчета о движении денежных средств

1. Назначение и принципы составления отчета о движении денежных средств

В Отчете отражается информация о том, за счет каких источников организация осуществляла свою деятельность в прошедшем и отчетном году, а также как она расходовала имеющиеся у нее средства.

Информация, содержащаяся в отчете необходима для оценки:

1. Перспектив возможностей организации создавать положительные потоки денежных средств
2. Способности организации выполнять свои обязательства по расчетам с кредиторами, выплате дивидендов и иных платежей.
3. Потребности в дополнительном привлечении денежных средств со стороны
4. Причин различия между чистыми доходами организации и связанными с ними поступлениями и платежами
5. Эффективности операций по финансированию организаций и инвестиционных сделок в денежной и неденежной форме.

Требования к Отчету о движении денежных средств регулируются:

- ПБУ 23/2011 "Отчет о движении денежных средств" (Приказ Минфина России от 02.02.2011 N 11н)
- Приказом Минфина России от 22.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций";
- ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" (Приказ Минфина России от 06.07.1999 N 43н).
- Планом счетов и Инструкцией по его применению.

В отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в нее денежных средств и денежных эквивалентов (денежные потоки организации) за отчетный период, а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Денежные эквиваленты - это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования).

Под денежными потоками для целей составления Отчета понимаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов. Таким образом, денежные потоки предполагают приток извне денежных средств (эквивалентов) либо их отток в другие организации или в пользу физических лиц.

В Отчете не отражаются платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму. То есть денежные потоки не образуются вследствие переводов денежных средств в денежные эквиваленты и обратно, валютно-обменных операций, обмена одних денежных эквивалентов на другие, движения денег между расчетными счетами компании, а также между ее расчетным счетом и кассой.

В Отчете о движении денежных средств отражается:

- движение денежных средств по текущей деятельности;
- движение денежных средств по инвестиционной деятельности;
- движение денежных средств по финансовой деятельности.

Такая градация позволяет пользователям отчетности оценить влияние каждого вида деятельности на сумму денежных средств и финансовое положение компании, а также проанализировать связь между указанными видами деятельности.

К текущей деятельности относятся платежи и поступления, относящиеся к обычной деятельности организации, приносящей выручку. Это поступления от покупателей (заказчиков); поступления комиссионных; платежи поставщикам, подрядчикам; оплата труда работников; оплаченные и полученные проценты, налог на прибыль.

Информация о денежных потоках от текущих операций показывает уровень обеспеченности организации денежными средствами от основной деятельности и независимости ее от внешних источников финансирования.

К инвестиционной деятельности относятся операции, связанные с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации. Поэтому к ним относятся:

- платежи поставщикам в связи с приобретением (строительством) основных средств, нематериальных активов, а также реконструкцией (модернизацией) объектов;
- платежи по приобретению долгосрочных финансовых вложений (долевых и долговых ценных бумаг), не подлежащих реализации в краткосрочной перспективе;
- выданные и возвращенные займы;
- поступления от продажи внеоборотных активов, полученные дивиденды. Здесь же отражаются проценты, включенные в стоимость инвестиционных активов и относящиеся к финансовым вложениям, а также налог на прибыль в части реализации активов.

Информация о денежных потоках по инвестиционной деятельности показывает расходы, понесенные организацией в обеспечение денежных поступлений в будущем.

Финансовая деятельность характеризуется привлечением внешнего финансирования, в том числе от размещения долевых инструментов компании. Денежные потоки по финансовой деятельности приводят к изменению величины капитала (эмиссия и выкуп акций) либо заемных средств организации. Соответственно, к ним относятся поступления от эмиссий, займы полученные и возврат по ним, выплаченные дивиденды.

2. Содержание показателей формы

Отчет о движении денежных средств составляется по данным сальдо и оборотов по счетам учета денежных средств 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 57 "Переводы в пути", 58 "Финансовые вложения".

Подготовка Отчета предполагает не только разделение денежных потоков по категориям деятельности (текущая, инвестиционная, финансовая), но и проведение подробного анализа применяемого компанией Плана счетов и операций по счетам учета денежных средств.

Отчет о движении денежных средств включает три раздела.

1. Денежные потоки от текущих операций.
2. Денежные потоки от инвестиционных операций.
3. Денежные потоки от финансовых операций.

Каждая из этих частей Отчета построена по единому принципу. Сначала приводится группа строк, которая отражает поступление денежных средств по той или иной деятельности (дебетовые обороты счетов). Затем следует группа строк, которая содержит данные о выбытии денежных средств (кредитовые обороты). В конце приводится строка, которая отражает сальдо движения денежных средств по той или иной деятельности.

1. Сальдо денежных потоков от текущих операций = поступило денежных средств по текущей деятельности - платежи денежных средств по текущей деятельности

2. Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций = поступило денежных средств по инвестиционной деятельности - платежи денежных средств по инвестиционной деятельности

3. Сальдо денежных потоков от финансовых операций = поступило денежных средств по финансовой деятельности - платежи денежных средств по финансовой деятельности

Иными словами, эта строка позволяет узнать, увеличилось количество денежных средств у организации по той или иной деятельности или уменьшилось.

В конце отчета определяется итоговый показатель изменения денежных средств за отчетный период

Сальдо денежных потоков за отчетный период = Сальдо денежных потоков от текущих операций ± Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций ± Сальдо денежных потоков от финансовых операций

Далее приводятся показатели, которые позволяют произвести взаимоувязку отчета о движении денежных средств с бухгалтерским балансом.

1. Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода = Сумма начальных сальдо счетов 50, 51, 52, 55, 57
2. Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода = Сумма конечных сальдо счетов 50, 51, 52, 55, 57 = Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода ± Сальдо денежных потоков за отчетный период

Правила отражения денежных средств в валюте:

1. величина денежных потоков в иностранной валюте пересчитывается в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России на дату осуществления или поступления платежа;

2. остатки денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода отражаются в отчете в рублях по курсу, действующему 31 декабря предыдущего и отчетного года;

3. разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков в иностранной валюте отражается справочно как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Денежные потоки должны быть отражены в Отчете развернуто. Однако некоторые обороты следует сворачивать. Например, когда денежные расчеты характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов, а поступления от одних лиц обусловливают соответствующие выплаты другим лицам (денежные потоки комиссионера или агента в связи с оказанием ими услуг). Сворачиваются также косвенные налоги в составе поступлений от покупателей или оплаты поставщикам (например, НДС, начисленный с аванса от покупателей заказчиков). Таким образом, НДС в отчете будет представлен лишь результирующим потоком: "входящий от покупателей" минус "исходящий продавцам" минус "уплаченный в бюджет" плюс "возмещенный из бюджета". Распределять поток НДС не требуется, он будет участвовать в формировании текущего потока.

Кроме того, свернуто отражаются денежные потоки при быстрых оборотах, например покупка и перепродажа финансовых вложений, краткосрочные возвращенные займы (как правило, до трех месяцев).

3. Методы составления отчета о движении денежных средств

Различные методы формирования отчета о движении денежных средств предусмотрены международными стандартами финансовой отчетности. Речь идет о выборе метода представления потоков денежных средств по текущей деятельности.

МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств" предусматривает два метода: прямой и косвенный. В России используется только прямой метод. Выбор метода определяет в конечном итоге содержание отчета о движении денежных средств:

При использовании прямого метода раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей. Метод предполагает отражение

непосредственных потоков денежных средств, поступивших от покупателей, выплаченных персоналу и т.п

При использовании косвенного метода в отчете отражается только часть потока денежных средств, не включающая валовые поступления и расходы от основной производственно-хозяйственной деятельности. Информация о движении денежных средств от текущей деятельности раскрывается путем корректировки чистой прибыли или убытка на суммы неденежных операций и доходов (расходов) от инвестиционной и финансовой деятельности (амортизационных отчислений, изменений в запасах, дебиторской и кредиторской задолженности, поступлений от реализации собственных акций, облигаций, полученных и выплаченных дивидендов и т.п.)

При использовании косвенного метода чистая прибыль приводится прежде всего к промежуточному показателю *Операционная прибыль до изменения оборотного капитала*. Это достигается с помощью следующих наиболее распространенных поправок:

1. Восстанавливается сумма амортизационных отчислений, процентов к уплате, убытка от продажи основных средств и прочих долгосрочных активов, которые первоначально уменьшали величину чистой прибыли.

2. Исключаются доходы от инвестиционной, а также суммы уменьшения оценочных резервов, которые первоначально были отнесены на увеличение прибыли.

Полученный промежуточный показатель не учитывает изменений в оборотном капитале, произошедших за отчетный период, поэтому данный показатель должен корректироваться на изменение сумм дебиторской задолженности по текущей деятельности, материально-производственных запасов и кредиторской задолженности. Показатель операционной прибыли уменьшают на прирост оборотных активов и увеличивают на прирост оборотных пассивов.

Необходимо отметить, что при кажущейся громоздкости косвенный метод имеет достаточно широкое распространение в мировой практике.

Тема 1.6. ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

1. Содержание показателей формы №5 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах»

2. Текстовые пояснения к отчетности

1. Содержание показателей формы №5 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах»

В отчете расшифровываются данные отчетной формы "Бухгалтерский баланс".

«Пояснения» состоят из девяти разделов:

1. - нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР);
2. - основные средства;
3. - финансовые вложения;
4. - запасы;
5. - дебиторская и кредиторская задолженность;
6. - затраты на производство;
7. - резервы под условные обязательства;
8. - обеспечения обязательств;
9. - государственная помощь.

Каждый раздел представляет собой одну или несколько таблиц.

Раздел I. "Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)"

В этом разделе приводится расшифровка нематериальных активов, которыми владеет организация. Раздел состоит из пяти таблиц.

Таблица 1. 1 "Наличие и движение нематериальных активов"

В этой таблице приводят данные о первоначальной стоимости нематериальных активов, которыми владеет организация (счет 04), а также суммах начисленной амортизации (счет 05). Информация приводится в целом по группе активов, а также с расшифровкой по каждому виду нематериальных активов

По каждому виду нематериального актива указывается информация:

1. на начало периода

- первоначальная стоимость (сальдо начальное по счету 04);
- накопленная амортизация и убытки от обесценения (сальдо начальное по счету 05)

2. Изменения за период

2.1. поступление в течение года (дебетовый оборот по счету 04);

2.2. выбытие в течение года

- первоначальная стоимость (кредитовый оборот по счету 04);
- накопленная амортизация (дебетовый оборот по счету 05)

2.3.. Начислено амортизации (кредитовый оборот по счету 05)

2.4. Убыток от обесценения

2.5. Переоценка

- первоначальная стоимость – приводится текущая рыночная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость
- накопленная амортизация

3. наличие на конец периода

- первоначальная стоимость (конечное сальдо по счету 04).
- накопленная амортизация (конечное сальдо по счету 05)

Таблица 1. 2 "Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией"

В данной таблице нужно привести данные о стоимости соответствующих активов на отчетную дату, а также 31 декабря двух предшествующих лет.

Таблица 1. 3 "Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью"

В данной таблице нужно привести данные о стоимости соответствующих активов на отчетную дату, а также 31 декабря двух предшествующих лет.

Таблица 1. 4 "Наличие и движение результатов НИОКР"

В данную таблицу бухгалтер вписывает сумму расходов на НИОКР, которые уже закончены, но не оформлены в соответствии с установленным порядком, то есть не стали нематериальными активами.

По строке "Всего" приводится общая сумма расходов на НИОКР. А ниже расшифровывают сумму расходов - причем по видам работ, а не по видам затрат:

1. На начало года

- сумма первоначальной стоимости НИОКР, которая числилась в бухгалтерском учете на начало года (остаток по дебету счета 04, субсчет "Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы", на 1 января);

- часть стоимости, списанной на расходы

2. Изменения за период

- сумма расходов, которые были осуществлены организацией в течение отчетного года (дебетовый оборот по счету 04, субсчет "Расходы на научно-исследовательские и технологические работы").

- величина расходов на НИОКР, ставших нематериальными активами (кредитовый оборот по счету 04, субсчет "Расходы на научно-исследовательские и технологические работы") – первоначальная стоимость и часть стоимости, списанной на расходы.

- часть стоимости НИОКР, списанная на расходы за период

3. На конец периода

- первоначальная стоимость расходов на НИОКР, которая числится в организации на конец отчетного периода (сальдо по счету 04, субсчет "Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы", на 31 декабря).

- часть стоимости, списанной на расходы

Таблица 1. 5 «Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов»

Аналогично предыдущим разделам таблица строится по балансовому принципу. По каждому виду НИОКР указывается информация

1. На начало года
2. Изменения за период

– затраты за период

– списано затрат как не давших положительного результата

– принято к учету в качестве нематериальных активов или НИОКР

3. На конец периода

Раздел 2. "Основные средства"

В этом разделе приводится информация об основных средствах, которыми владеет организация. Раздел состоит из четырех таблиц.

Таблица 2. 1 "Наличие и движение основных средств"

В первой таблице приводятся данные о первоначальной стоимости основных средств и на копленных суммах амортизации.

Таблица строится по балансовому и принципу и включает следующие показатели

1. На начало года

- первоначальная стоимость основных средств на начало года. Для этого используют сальдо по счету 01 на 1 января.

- накопленная амортизация - сальдо начальное по счету 02

2. Изменения за период – в этой группе колонок отражают все движение по группам основных средств

2.1. – поступило - следует дать первоначальную стоимость основных средств, которые поступили в организацию в течение ода. Чтобы заполнить эту графу, следует использовать аналитические данные дебетового оборота по счету 01.

2.2. Выбытие объектов

- первоначальная стоимость объектов, которые выбыли из организации за год. Для заполнения этой графы используются аналитические данные кредитового оборота по счету 01.

- накопленная амортизация – отражаются дебетовые обороты по счету 02 в части выбывших объектов основных средств

2.3. Начислено амортизации -указывают данные о сумме амортизации, которая начислена по основным средствам за отчетный период (кредитовые обороты по счету 02)

2.4. Переоценка - отражают результаты переоценки основных средств (если она имела место) . Переоценка может быть проведена как в сторону увеличения (дооценка) так и в сторону уменьшения (уценка)

- отражаемся первоначальная переоцененная стоимость
- накопленная амортизация

3. На конец года указывают:

- первоначальную стоимость основных средств, которые числятся в организации на конец отчетного периода (сальдо конечное счета 01)
- накопленная амортизация (сальдо конечное счета 02)

2.2. «Незавершенные капитальные вложения»

В таблице отражают остатки и движение сумм незавершенного строительства и операций по приобретению, модернизации и т.п. основных средств. Для заполнения раздела используются аналитические данные по счету 08

По каждой группе объектов указывают:

1. Остаток на начало года (сальдо счета 08)
2. Затраты за период (Дебет 08)
3. Списано за период (кредит 08)
4. Принято к учету в качестве основных средств (Д 01 - К08)
5. На конец период (Сальдо конечное по счету 08)

2.3. «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации»

В это разделе показывается увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате их достройки, дооборудования и реконструкции. Информация приводится в разрезе объектов основных средств за отчетный и предыдущий годы.

Кроме того, в данном разделе показывается уменьшение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате их частичной ликвидации.

Таблица 2.4 «Иное использование основных средств»

Носит справочный характер

В разделе отражается информация о первоначальной стоимости основных средств, которые переданы в аренду, на консервацию; стоимости объектов основных средств, которые получены в аренду от других организаций, информация об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и находящихся в процессе государственной регистрации.

Раздел 3. "Финансовые вложения"

Раздел состоит из 2 подразделов

Таблица 3.1. «Наличие и движение финансовых вложений»

В этом разделе приводятся сведения о финансовых вложениях организации Причем отдельно указывают данные о долгосрочных финансовых вложениях и краткосрочных финансовых вложениях. Для заполнения раздела используют остатки и обороты по счетам 55, 58 (соответствующие субсчета).

По каждому виду финансовых вложений указывается информация

1. на начало отчетного периода;

- первоначальная стоимость (сальдо начальное)
- накопленная корректировка. Она определяется так:

А) Если по финансовым вложениям можно определить текущую рыночную стоимость – разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью

Б) по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость - начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью

В) По финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость - величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату

2. изменения за период

2.1 поступило (дебетовый оборот)

2.2 Выбыло (погашено)

А) первоначальная стоимость

Б) накопленная корректировка

2.3 начисление процентов

2.4 изменение текущей рыночной стоимости

3. на конец отчетного периода.

- первоначальная стоимость
- Накопленная корректировка

3.2. «Иное использование финансовых вложений».

Отражаются сведения об остатках финансовых вложений, находящихся в залоге, переданных третьим лицам и т.п.. сведения приводится на отчетную дату, а также на 31 декабря двух предыдущих лет.

Раздел 4 «Запасы»

Раздел состоит из двух таблиц

4.1. «Наличие и движение запасов»

В разделе приводится информация об остатках и движении запасов организации. Для заполнения подраздела используется информация по счетам 10, 11, 20, 41, 43, 45. Сведения приводится в разрезе каждого вида запасов. При этом отражается:

1. Остаток на начало года
- себестоимость (сальдо начальное счетов)
- величина резерва под снижение стоимости (сальдо счета 14)

2. Изменения за период

2.1. поступления и затраты – дебетовые обороты по счетам . При этом внутренние обороты между счетами запасов в данной графе не указываются

2.2 Выбыло
- себестоимость – кредитовые обороты по счетам
- резерв под снижение стоимости – по выбывшим активам

2.3. Изменение убытков от снижения стоимости

2.4. Оборот запасов между их группами – внутренние обороты между счетами запасов

3. Остаток на конец периода
- себестоимость (конечное сальдо)
- величина резерва под снижение стоимости

4.2. «Запасы в залоге»

Отражается информация об остатках запасов в залоге по договору, а также вследствие невыполнения условий оплаты по договору.

Раздел 5. "Дебиторская и кредиторская задолженность"

В этом разделе нужно привести данные о величине дебиторской и кредиторской задолженности:

Причем отдельно нужно показать данные о долгосрочной и о краткосрочной задолженности. Этот раздел включает 4 части.

5.1. "Наличие и движение дебиторской задолженности"

Дебиторская задолженность - это сумма денежных средств, которую организация должна получить от других организаций и физических лиц. Для ее учета предназначены счета 62, 60 – «Авансы выданные», 71, 75. 76 и др.

По каждому виду долгосрочной и краткосрочной задолженности указывается

1. На начало года

– сумма задолженности, учтенная по условиям договора (сальдо начальное)

– величина резерва по сомнительным долгам (счет 63)

2. Изменения за период - при этом данные раскрываются за минусом дебиторской задолженности, поступившей и погашенной в одном отчетном периоде

2.1. Поступление (дебетовый оборот)

– в результате хозяйственных операций

– проценты, штрафы и иные начисления

2.2. Выбытие (кредитовый оборот)

– погашение

- списание на финансовый результат

- восстановление резерва

2.3. Перевод из долго- в краткосрочную задолженность

3. На конец период (сальдо конечное)

- учтенная по условиям договора

- величина резерва по сомнительным долгам

5.2 «Просроченная дебиторская задолженность»

В разделе отражается остаток задолженности в двух оценках

- по условиям договора

- балансовая стоимость

5.3. «Наличие и движение кредиторской задолженности»

Кредиторская задолженность - это сумма денежных средств, которую организация должна уплатить другим организациям и физическим лицам. Для заполнения этой части таблицы нужно использовать остатки и обороты счетов учета расчетов (60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 76).

По каждому виду долгосрочной и краткосрочной задолженности указывается

1. На начало года (сальдо начальное)
2. Изменения за период - при этом данные раскрываются за минусом кредиторской задолженности, поступившей и погашенной в одном отчетном периоде

2.1. Поступление (кредитовый оборот)

– в результате хозяйственных операций

– проценты, штрафы и иные начисления

2.2 Выбытие (дебетовый оборот)

– погашение

- списание на финансовый результат

2.3 . Перевод из долго- в краткосрочную задолженность

3. На конец период (сальдо конечное)

5.4 «Просроченная кредиторская задолженность»

В разделе отражается остаток задолженности на отчетную дату, а также 31 декабря двух предшествующих лет.

Раздел 6. "Затраты на производство"

Этот раздел предназначен для того, чтобы показать расходы предприятия по основному виду деятельности. Расходы даются по элементам затрат. Не включают в расходы по обычным видам деятельности:

- затраты, связанные с передачей ценностей для нужд собственного производства и обслуживающих хозяйств;

- затраты по браку, простоям по внешним причинам;

- расходы, возмещаемые виновными лицами.

При заполнении раздела используется информация по дебету счетов 20 "Основное производство"; 21 "Полуфабрикаты собственного производства"; 23 "Вспомогательные производства"; 25 "Общепроизводственные расходы"; 26 "Общехозяйственные расходы"; 29 "Обслуживающие производства"; 44 "Расходы на продажу" (за исключением субсчета "Расходы на упаковку и транспортировку").

Строка 710 "Материальные затраты"

По этой строке отражается величина материальных затрат предприятия по обычным видам деятельности (обороты по дебету перечисленных выше счетов в корреспонденции с кредитом счета 10 "Материалы" и 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками").

Строка 720 "Расходы на оплату труда"

По этой строке показывается величина расходов предприятия на оплату труда сотрудников организации, которые заняты в обычных видах деятельности (обороты по дебету перечисленных счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате").

Строка 730 "Отчисления на социальные нужды"

По этой строке отражается величина расходов предприятия на отчисления на социальные нужды (обороты по дебету перечисленных выше счетов в корреспонденции с кредитом счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению").

Строка 740 "Амортизация"

По этой строке нужно показать сумму амортизации по основным средствам и нематериальным активам, которые организация использует в обычных видах деятельности (обороты по дебету перечисленных счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 02 "Амортизация основных средств", 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов").

Строка 750 "Прочие затраты"

По этой строке отражается сумма прочих расходов организации по обычным видам деятельности, которые не вошли в предыдущие строки (обороты по дебету перечисленных выше счетов в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными кредиторами и дебиторами").

В разделе также приводится информация об изменении остатков незавершенного производства.

Раздел 7. «Резервы под условные обязательства»

В соответствии с ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» Организация создает резервы в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, при одновременном наличии следующих условий:

существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Очень высокая или высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо сложившейся практики деятельности организации (например, практики выплаты дополнительных выходных пособий уволенным работникам).

величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

По каждому виду резервов приводится информация

- остаток на начало года
- начислено

- использовано
- восстановлено
- остаток на конец периода

Раздел 8. "Обеспечения обязательств"

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу указывают величину обеспечений, выданных и полученных организацией. Информация приводится по данным сальдо счетов на отчетную дату, а также 31 декабря двух предшествующих лет.

Таблицу можно условно разделить на две части.

Часть 1 "Обеспечения полученные"

В этой части таблицы отражается величина полученных обеспечений:

- векселя, которые получены организацией в обеспечение выполнения обязательств (дебетовый остаток по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Векселя полученные").

- имущество, находящееся в залоге (аналитические данные по дебету забалансового счета 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные").

Часть 2 "Обеспечения выданные"

В этой части таблицы бухгалтер показывает величину обеспечений, которые выдала организация:

- векселя, которые выданы организацией в обеспечение выполнения обязательств (кредитовый остаток по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Векселя выданные").

- имущество, находящееся в залоге (аналитические данные по дебету забалансового счета 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные").

Раздел 9. "Государственная помощь"

Этот раздел посвящен государственной помощи, под которой подразумевается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Строка 910 "Получено в отчетном году бюджетных средств - всего"

По этой строке отражают общую сумму субсидий и субвенций, полученную организацией: Субсидии и субвенции являются бюджетными средствами и предоставляются организациям на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление целевых расходов.

Для заполнения строки используют кредитовый оборот по счету 86 "Целевое финансирование".

Строка 920 "Бюджетные кредиты - всего"

По этой строке указывается общая сумма бюджетных кредитов, полученных организацией на возмездной и возвратной основе. (аналитические данные по счетам 66 и 67)

Данные приводятся за отчетный и предыдущий годы.

2. Текстовые пояснения к отчетности

Бухгалтерская отчетность составляется организациями ежегодно и сопровождается пояснениями, необходимыми для полного раскрытия показателей форм отчетности. Пояснения к отчетности могут составляться в табличной или текстовой форме. В случае первого варианта используется, как правило, форма №5, рекомендованная приказом Минфина №66н от 02.07.2010. В случае использования текстовых пояснений необходимо руководствоваться требованиями ПБУ 4/99, которые определяют содержание пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах:

- данные на начало и конец года, а также движение нематериальных активов, основных средств, дебиторской и кредиторской задолженностей, финансовых вложений и капитала;

- состав доходов и расходов;
- состав резервов;
- чрезвычайные факты хозяйственной жизни и их последствия;
- условные факты хозяйственной жизни, события после отчетной даты и др.

Текстовые пояснения, как правило, составляются по такому плану:

1. Сведения об организации: местонахождение; вид деятельности; информация о руководителях, об учредителях и аффилированных лицах и т.д.
2. Данные об учетной политике: способы оценки продукции, МПЗ; методы начисления амортизации, сведения об изменении положении учетной политики в течение года, если таковые имели место.
3. Финансовые показатели за отчетный год: выручка и затраты в разрезе видов деятельности; возможна расшифровка крупных доходных и расходных операций.
4. Собственно пояснения к отдельным статьям баланса.

Каждый бухгалтер самостоятельно определяет не только состав и полноту данных в ней, но и то, в каком виде их удобнее предоставить:

- простого текста;
- диаграмм;
- таблиц;
- схем;
- графиков.

В документе следует обязательно указать хотя бы краткую информацию о методах учета. Особенно это касается таких сфер, как:

- оценка товаров, производственных запасов и готовой продукции;
- оценка незавершенного производства;
- амортизация основных средств;
- признание выручки от реализации.

Если в учетную политику организации были внесены изменения, нужно не просто сообщить об этом в пояснениях, но и обосновать их причины и необходимость. Обязательно должна присутствовать оценка результата изменений в денежном выражении, а именно величина, на которую изменилась оценка статей финансовой отчетности в связи со сменой способа бухгалтерского учета. Если в планах на текущий год есть действия, влияющие на факты хозяйственной деятельности организации или ее непрерывность, например, предстоящая ликвидация организации, то об этом нужно обязательно написать в записке.

В виде таблиц желательно привести расшифровки строк баланса и формы 2, в частности:

- данные об изменениях в капитале организации (уставном, резервном, добавочном и пр.);
- о составе и движении резервов предстоящих расходов и платежей;
- оценочные резервы организации;
- изменения в структуре и объеме нематериальных активов и основных средств;
- данные об арендованном имуществе организации;
- сведения о финансовых вложениях, дебиторской и кредиторской задолженности;
- состав затрат на производство и прочих расходов;
- объемы реализации продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности организации и рынкам сбыта;
- данные об обеспечении обязательств организации;
- все чрезвычайные факты хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде и их последствия.

В текстовых пояснениях приветствуется анализ финансовых показателей организации. Такая информация, в первую очередь, интересует учредителей, акционеров и инвесторов, но и налоговым специалистам эти данные расскажут о многом. В частности,

информация о деловой активности организации и ее положении на рынке пойдет на пользу при обращении за вычетами по НДС или при открытии внешнеэкономической деятельности. Если результатами деятельности за год являются убытки, грамотно составленная пояснительная записка с подробным анализом всех факторов поможет избежать подозрений со стороны налоговых органов в применении незаконных методов снижения налогов. Если в документе можно будет найти ответы на все интересующие налоговиков вопросы, то и избежать дополнительных методов надзора окажется легче.

Особое внимание при составлении пояснений необходимо уделить информации об аффилированных лицах. Эти данные желательно оформить отдельным разделом, как того требует пункт 14 ПБУ 11/2008. По закону, необходимо раскрывать информацию не только об учредителях самой организации, но и о связанных с ними лицах, поэтому, если в составе учредителей (как показывает наш пример пояснительной записки к бухгалтерскому балансу) есть юридическое лицо, необходимо указать его участников или акционеров. Кроме того, должна быть указана информация о совершенных в отчетном периоде операциях со связанными сторонами, а также, независимо от совершения операций, по тем юрлицам и гражданам, которые признаются аффилированными.

В целом следует отметить, что детализация информации в текстовых пояснениях зависит только от их составителя — от намерения самой организации раскрывать или нет те или иные показатели за год. Главное и единственное требование, которое предъявляет законодатель к данному документу, — информация, содержащаяся в пояснениях, должна быть достоверной. Ответственность за ее корректность несет лицо, которое подписало документ.

МОДУЛЬ 2. СПЕЦИАЛЬНЫЕ СЛУЧАИ СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Тема 2.1 Сегментарная отчетность организации: ее цели, состав и методы составления

1. Цели и условия составления отчетности по сегментам
2. Состав показателей отчетности по сегментам

1. Цели и условия составления отчетности по сегментам

Порядок составления отчетности по сегментам для внешних пользователей установлен ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам", которое утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. N 43 н. Положение применяется при составлении бухгалтерской отчетности всеми коммерческими организациями, за исключением кредитных. Данное Положение не применяется также при формировании отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организацией, и составлении отчетной информации для иных специальных целей.

Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);

б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов (далее - полномочные лица организации);

в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности:

а) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;

б) основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;

в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;

г) структурные подразделения организации.

При выделении сегментов учитывается информация, используемая полномочными лицами организации, сведения, размещаемые в средствах массовой информации, иная доступная информация, в частности, управленческие документы по планированию, отчеты высшего органа управления организации, сведения, опубликованные на Интернет-сайте организации, и тому подобное.

Несколько сегментов могут быть определены как единый сегмент, если такое объединение соответствует целям формирования отчетности по сегментам, а также при условии сходства следующих характеристик объединяемых сегментов:

а) характер (назначение) продукции, товаров, работ, услуг;

б) процесс производства продукции, закупки товаров, выполнения работ, оказания услуг;

в) покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;

г) способы продажи продукции, товаров, работ, услуг;

д) правовые условия деятельности (например, необходимость лицензии (разрешения), режим налогообложения);

е) другие характеристики.

При выделении сегментов, организация может использовать также следующие дополнительные условия:

а) специфический характер отдельного направления деятельности;

б) ответственность конкретных лиц за результаты отдельного направления деятельности;

в) обособленность информации, представляемой совету директоров (наблюдательному совету) организации;

г) другие условия.

2. Состав показателей отчетности по сегментам

Сегмент считается отчетным, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

а) выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10 процентов общей суммы выручки всех сегментов;

б) финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10 процентов от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых является убыток;

в) активы сегмента составляют не менее 10 процентов суммарных активов всех сегментов.

Сегмент, не удовлетворяющий вышеперечисленным условиям, может быть выделен в качестве отчетного, если информация по данному сегменту будет полезной заинтересованным пользователям. На отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности организации должно приходиться не менее 75 процентов выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации.

Если на отчетные сегменты приходится менее 75 процентов выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяет ли каждый из них в отдельности условиям.

Перечень отчетных сегментов определяется организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры. Рекомендуемое количество отчетных сегментов - не более 10.

Показатели, характеризующие деятельность, не включенную в отчетные сегменты, раскрываются в бухгалтерской отчетности как прочие сегменты.

Организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерской отчетности следующую информацию по отчетным сегментам:

1) общую информацию;

а) описание основы выделения сегментов, признанных отчетными;

б) случаи объединения сегментов;

в) наименование вида (группы) продукции, товаров, работ, услуг, от продажи которых организация получает выручку в каждом из отчетных сегментов, а также в прочих сегментах.

2) показатели отчетных сегментов;

1) финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период;

Организация раскрывает следующие показатели по каждому отчетному сегменту в случае их представления полномочным лицам организации на систематической основе, независимо от включения таких показателей в расчет финансового результата (прибыли, убытка) отчетного сегмента:

а) выручка от продаж покупателям (заказчикам) организации;

Организация раскрывает выручку от продаж покупателям (заказчикам) организации по каждому виду продукции, товаров, работ, услуг или однородных групп продукции, товаров, работ, услуг.

б) подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами;

в) проценты (дивиденды) к получению;

г) проценты к уплате;

д) величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;

е) иные существенные доходы и расходы;

ж) налог на прибыль организаций.

Допускается зачет между показателями "Проценты (дивиденды) к получению" и "Проценты к уплате" в случае, если проценты (дивиденды) к получению составляют большую часть доходов отчетного сегмента, и полномочным лицам организации представляется показатель, исчисляемый как проценты (дивиденды) к получению за вычетом процентов к уплате.

2) общая величина активов на отчетную дату;

Организация раскрывает по каждому отчетному сегменту величину внеоборотных активов в случае представления такого показателя полномочным лицам организации на систематической основе, независимо от включения этого показателя в расчет общей величины активов отчетного сегмента.

3) общая величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации).

Выручка, расходы, активы и обязательства, относящиеся к двум и более отчетным сегментам, подлежат обоснованному распределению между данными сегментами. Способ распределения определяется организацией в зависимости от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов. Организация должна последовательно применять основу распределения показателей между отчетными сегментами.

3) способы оценки показателей отчетных сегментов;

а) порядок учета операций между отчетными сегментами;

б) характер различий (если они не очевидны из результатов сопоставлений, раскрываемых в соответствии с пунктом 28 настоящего Положения) между:

показателем прибыли (убытка) организации до налогообложения и совокупным показателем прибыли (убытка) отчетных сегментов;

показателями активов и обязательств организации и совокупными показателями активов и обязательств отчетных сегментов;

в) характер изменений способов оценки показателей, используемых для определения финансового результата (прибыли, убытка) отчетного сегмента, по сравнению с предшествующими периодами и влияние таких изменений на финансовый результат (прибыль, убыток) отчетного сегмента в отчетном периоде;

г) описание различий в распределении данных между отчетными сегментами и их влияние на показатели этих сегментов в случаях, когда способ распределения выручки и расходов отличается от способа распределения активов и обязательств, с которыми эти выручка и расходы связаны.

4) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках организации:

а) суммарной величины выручки всех отчетных сегментов с показателем выручки организации;

б) суммарной величины показателей прибыли (убытка) отчетных сегментов с показателем прибыли (убытка) до налогообложения либо показателем чистой прибыли (убытка) за отчетный период, если организация распределяет на отчетные сегменты налог на прибыль организаций;

в) суммарной величины активов отчетных сегментов с величиной активов организации;

г) суммарной величины обязательств отчетных сегментов с величиной обязательств организации;

д) суммарной величины каждого существенного показателя, раскрываемого в отношении отчетных сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации.

5) иную информацию.

Организация раскрывает по каждому географическому региону деятельности следующую информацию:

а) величину выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации, в том числе отдельно от продаж в Российской Федерации и от продаж за рубежом;

б) стоимость внеоборотных активов по данным бухгалтерского баланса организации, в том числе размещенных на территории Российской Федерации, размещенных за рубежом.

Если величина выручки от продаж, полученной в отдельной стране, или стоимость внеоборотных активов по данным бухгалтерского баланса организации, размещенных на территории отдельной страны, является существенной, такой показатель раскрывается обособленно. При этом организация должна раскрыть правила отнесения выручки от продаж к отдельным странам.

Организация раскрывает следующую информацию о покупателях (заказчиках), выручка от продаж которым составляет не менее 10 процентов общей выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации:

а) наименование покупателя (заказчика);

б) общая величина выручки от продаж такому покупателю (заказчику);

в) наименование отчетного сегмента (отчетных сегментов), к которому относится данная выручка.

При изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, за исключением случаев, когда такая информация отсутствует и такой пересчет противоречит требованию рациональности.

Если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, информация по сегментам за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

Тема 2.2 Консолидированная и сводная отчетность: ее назначение, методы составления

1. Назначение и принципы подготовки консолидированной отчетности.
2. Методы составления консолидированной отчетности.
3. Особенности формирования в сводной отчетности данных о дочерних и зависимых обществах

1. Назначение и принципы подготовки консолидированной отчетности.

Общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности российскими организациями установлены Федеральным законом от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности".

Консолидированная отчетность – это систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменение финансового положения организации, на отчетную дату группы взаимосвязанных экономически и юридически организаций, определяемой в соответствии с МСФО.

Составлять консолидированную финансовую отчетность обязаны:

1) кредитные организации;

2) страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);

3) негосударственные пенсионные фонды;

4) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;

5) клиринговые организации;

6) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;

7) открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;

8) иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

9) организации, для которых и составление, и (или) представление, и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности (сводной бухгалтерской отчетности, сводной (консолидированной) отчетности и баланса) предусмотрено другими федеральными законами; (НАПРИМЕР, организации-эмитенты в случае регистрации проспекта ценных бумаг, допуска биржевых облигаций или российских депозитарных расписок к организованным торгам)

10) организации, у которых обязанность по составлению консолидированной финансовой отчетности предусмотрена учредительными документами.

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется:

- участникам (акционерам, учредителям) или собственникам имущества организации.

- в Центральный банк Российской Федерации (за исключением отчетности организаций, указанных в пунктах 6 и 7).

Этим же пользователям представляется промежуточная консолидированная финансовая отчетность, если такое представление предусмотрено учредительными документами организаций, или Центральным банком.

Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Основная цель составления консолидированной бухгалтерской отчетности — котировка на фондовом рынке акций группы. В настоящее время консолидированная отчетность составляется в рамках финансово-промышленных групп, банковских

холдингов, а также в виде консолидированного бюджета субъектов Российской Федерации.

Консолидированная отчетность не заменяет отдельных финансовых отчетов членов Группы. То есть члены группы должны составлять финансовую отчетность и представлять ее в соответствующие адреса согласно законодательству. Также они представляют отчетность головной организации для формирования консолидированного отчета.

При подготовке консолидированной отчетности следует соблюдать принципы, обеспечивающие ее достоверность и сопоставимость показателей.

Принцип единой даты составления. В консолидированную бухгалтерскую отчетность должна объединяться бухгалтерская отчетность предприятий, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату (как правило, на дату отчета материнской компании).

Принцип единого денежного измерения. Консолидированная бухгалтерская отчетность должна быть составлена в единой валюте.

Принцип собственного капитала - собственный капитал определяется по балансовой стоимости акций консолидированных предприятий, а также финансовых результатов деятельности этих предприятий и резервов.

Принцип справедливой и достоверной оценки. Консолидированный отчетность должна быть представлена в ясной и удобной для понимания форме и давать правдивую и достоверную картину активов, обязательств, финансового положения, прибылей и убытков предприятий, входящих в группу и рассматриваемых как единое целое.

Принцип единства методов оценки статей баланса (унификации оценки) - методы оценки статей консолидированною отчета должны быть едиными.

Принцип продолжительности использования методов консолидации. Методы консолидации и формы представления консолидированного отчета должны применяться продолжительное время — от одного отчетного года к другому.

Принцип полноты информации содержит требование о включении в консолидированную бухгалтерскую отчетность всех активов, пассивов, доходов и расходов членов группы в полном объеме независимо от доли головного предприятия. В консолидированном балансе отдельной строкой должна показываться доля меньшинства.

Принцип существенности информации - консолидированный отчет должен содержать лишь существенную для пользователей информацию.

Ведение консолидированной отчетности осуществляется на основе правил:

- показатели активов и пассивов бух. балансов участников фин-промыш. группы (ФПГ) складываются;
- инвестиционная деятельность ФПГ отражается в целом; инвестиции, направленные участниками ФПГ в центральную компанию, средства, внесенные в ее уставный капитал в отчетности не отражаются;
- пок-ли бух. баланса и фин. результаты, отражающие объемы реализации, обязательства, расчеты между центральной компанией и участниками ФПГ в отчетность не включаются;
- прибыли и убытки каждого участника ФПГ показываются в отчетности в развернутом виде;
- пок-ли фин.отчетности членов ФПГ включают в отчетность с даты регистрации ФПГ
- покзатели фин-хоз. деятельности банков и иных кредитных и страховых организаций, а также инвестиционных институтов (если они не являются центральной компанией) в отчетность не включаются. При наличии в составе ФПГ 2-х и более банковских или страховых организаций, либо инвестиционных институтов составляется отдельная консолидированная отчетность по видам деятельности этих организаций;

- в пояснительной записке к консолидированной отчетности центральная компания указывает наименование участников ФПГ, их юр. адреса, величины их уставных капиталов, долю каждого участника при объединении активов;

- центр. компания не позднее 90 дней после окончания финансового года представляет всем участникам ФПГ годовой отчет о деятельности ФПГ по установленной форме;

- центральная компания как юр. лицо не освобождается от обязанности составления и представления бухгалтерской отчетности о фин- хоз. деятельности центральной компании по формам, утвержденным Минфином РФ.

2. Методы составления консолидированной отчетности.

При консолидации выделяют два этапа:

1. -первичная консолидация (при составлении впервые консолидированной отчетности ранее независимых предприятий);

2. -последующая консолидация (при составлении консолидированной отчетности группы, образованной ранее и уже осуществлявшей взаимные операции)

При *первичном объединении* компаний итоги консолидированной отчетности зависят от способа объединения. В настоящее время в международной практике существует два таких метода - метод покупки и метод слияния.

Метод покупки - приобретение инвестором доли в капитале (или всех 100% акций), позволяющее осуществлять контроль над нетто-активами и результатами деятельности инвестируемого предприятия. Метод покупки предполагает также сохранение юридического статуса покупаемой компании и возникновение материнско-дочерних отношений между покупателем и покупаемой компанией. В соответствии с этим методом на дату приобретения определяется справедливая рыночная цена приобретенных материнской компанией идентифицируемых активов и обязательств. Разница между фактическими затратами инвестора и стоимостью приобретенных нетто-активов представляет цену фирмы (деловая репутация - гудвилл) или резервный капитал (отрицательный гудвилл).

Нетто-активы = активы – обязательства.

Основные признаки метода

1. Инвестор учитывает приобретенные акции по покупной стоимости
2. Часть чистой прибыли инвестируемой компании инвестор записывает на увеличение, а убытки – на уменьшение инвестиций. Прибыль, полученная дочерней компанией в консолидированный баланс не включается.
3. Получаемые дивиденды инвестор относит на увеличение денежных средств и уменьшение инвестиций.

Таким образом, текущая сумма инвестиций в балансе складывается из элементов: затраты по приобретению + соответствующая доля прибылей – соответствующая доля убытков – получаемые (полученные) дивиденды.

Правила формирования показателей типовых форм при первичной консолидации методом покупки

Консолидированный бухгалтерский баланс

- активы и обязательства суммируются постатейно.

- элиминируются инвестиции материнской компании в дочернее предприятие и статьи собственного капитала (акционерного, резервного, нераспределенной прибыли) дочерней компании.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках

- финансовый результат членов Группы включается в консолидированную форму с даты приобретения.

Сложность метода – необходимость проведения дорогостоящей переоценки, потребность инвестора в большой сумме свободных денежных средств.

Для *метода слияния* характерен обмен акциями между объединяющимися компаниями с целью разделения контроля над нетто-активами и результатами деятельности. Консолидированная отчетность в этом случае составляется по методу объединения интересов. Суть этого метода заключается в том, что слияние пакетов акций отражает объединение двух групп акционеров. В этом случае не уплачивается покупная цена, а происходит взаимный обмен долями; покупателя и продавца определить невозможно.

Характерные черты метода:

- активы и пассивы не переоцениваются и не корректируются;
- инвестиции показываются по номиналу;
- прибыли, полученные до слияния, включаются в консолидированную отчетность (то есть в консолидированном отчете о прибылях и убытках финансовые результаты членов Группы учитываются за весь финансовый год)).

Применение метода разрешено в следующих случаях

- материнская компания обменивает более 90% номинала капитала дочерней компании
- осуществляется обмен акций материнской компании на акции дочерней компании
- расчеты в денежной форме не должны превышать 10% номинальной с стоимости выпущенных акций
- компании должны быть равновеликими.

При этом методе отсутствует деловая репутация фирмы и не производится переоценка активов до их рыночной цены.

При *последующей консолидации* из консолидированной отчетности исключаются статьи, отражающие взаимные операции внутри ГРУППЫ.

Подлежат исключению следующие расчеты

1. Задолженность по еще не внесенным в уставный капитал вкладам
2. Авансы, полученные или выданные
3. Взаимная дебиторская и кредиторская задолженность. Если сумма дебиторской задолженности одной компании полностью соответствует сумме кредиторской задолженности другой компании, входящей в Группу, то они просто опускаются. Если статьи актива баланса одной компании Группы только частично погашают обязательства другой компании, то такие статьи элиминируются частично
4. расходы и доходы будущих периодов
5. Другие активы и ценные бумаги
6. Начисления
7. Непредвиденные операции

3. Особенности формирования в сводной отчетности данных о дочерних и зависимых обществах

Показатели дочернего общества включаются в сводную отчетность, если Головная организация:

- обладает более 50% голосующих акций (долей в уставном капитале);
- имеет возможность определять решения, принимаемые этой организацией, в соответствии с заключенным между ними договором;
- имеет иные способы определения решений, принимаемых дочерним обществом.

В Методических рекомендациях выделяются четыре группы случаев, когда сводная отчетность не составляется.

1. *Отсутствие контроля.* Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность в случае, когда голосующие акции (доля в уставном капитале) дочернего общества или зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью

последующей перепродажи либо в случае, когда головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом.

2. *Несоответствие требованиям существенности и рациональности.* Данные о дочернем обществе, а также данные о зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если они не оказывают существенного влияния на формирование представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы либо включение бухгалтерской отчетности дочернего (зависимого) общества в сводную бухгалтерскую отчетность противоречит требованию рациональности.

3. *Подконтрольность головного предприятия другой организации.* Дочернее общество, которое, в свою очередь, выступает головной организацией по отношению к своим дочерним обществам, может составлять сводную бухгалтерскую отчетность, если 100% его голосующих акций (уставного капитала) принадлежат другой головной организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности, либо 90% или более его голосующих акций (уставного капитала) принадлежат другой головной организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности.

4. *Различная деятельность.* Стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе, являющейся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество.

Кроме того, сводная отчетность не составляется, если у головной организации только зависимые общества.

Для составления сводной бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных предприятий применяются следующие правила:

1. бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется путем построчного суммирования соответствующих данных;

2. из сводного баланса исключаются статьи, отражающие финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно в уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;

3. в случае, когда сумма финансовых вложений головного общества не совпадает со стоимостью акций (пая), отраженной в балансе у дочернего общества, возникает положительная или отрицательная разница, которая отражается в сводном балансе отдельной статьей «Деловая репутация»;

4. из сводной отчетности исключаются показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

5. из сводной отчетности исключаются дивиденды, выплачиваемые одними членами группы другим членам.

6. из сводной отчетности исключается выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между членами группы и затраты, приходящиеся на эту реализацию, а также любые иные доходы, расходы, прибыли и убытки, возникающие в результате операций между членами группы

В сводных пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются следующие данные о дочерних обществах:

1. Перечень дочерних обществ, их наименования, место государственной регистрации, место ведения хозяйственной деятельности; доля участия головной организации в дочернем обществе; доля принадлежащих головной организации голосующих акций , если оно отличается от доли участия;

2. Стоимостная оценка влияния на финансовое положение Группы оказанного приобретением выбытие дочерних обществ на отчетную дату и на финансовые показатели ее деятельности за отчетный период.

Если головная организация имеет более 50, но менее 100% голосующих акций, то в сводных формах №1 и №2 рассчитывается доля меньшенства.

Доля меньшинства в сводной форме бухгалтерского баланса определяется как произведение суммы собственного капитала и процента голосующих акций не принадлежащих головной организации.

Показатель отражается отельной статьей за итогом 3 раздела, а составляющие капитала группы постатейно за минусом рассчитанной доли меньшинства.

В сводных отчетах о прибылях и убытках доля меньшинства определяется;

ДМ = нераспределенная прибыль (НУ)*% не принадлежащих головной организации голосующих акций.

Показатель отражается отдельной статьей после строки чистая прибыль.

Каждую статью сводной ф№2 на долю меньшинства не уменьшают.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций АО или более 20% УК ООО. В сводной отчетности отражаются следующие данные о зависимых обществах:

1. Стоимостная оценка участия головной организации в сумме фактических затрат, произведенных организацией при осуществлении инвестиций, увеличенных (уменьшенных) на долю головной организации в прибылях (убытках) зависимого общества за период с момента осуществления инвестиции.
2. Доля головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период. Рассчитывается следующим образом:

Доля гол. орг.+ НП(НУ) зав общества х % Принадлеж. гол. орг. голосующых акций(УК).

Отражается в сводной ф.№2 отдельной статьей «Капитализированный доход (убыток)» после прочих доходов и расходов, и включается в финансовый результат деятельности группы.

Тема 2.3. Специализированные формы отчетности организаций АПК

1. Состав годового отчета организаций АПК и особенности заполнения типовых форм.
2. Специализированные формы отчетности. Использование информации специализированных форм отчетности при принятии управленческих решений

1. Состав годового отчета организаций АПК и особенности заполнения типовых форм

Нормативное регулирование:

1. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
3. Методические рекомендации об особенностях формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций АПК (периодически разрабатываются министерством сельского хозяйства и распространяются среди хозяйствующих субъектов).

В состав годовой отчетности организаций АПК включаются:

- «Бухгалтерский баланс»;
- «Отчет о финансовых результатах»;
- «Отчет об изменениях капитала»;
- «Отчет о движениях денежных средств»;
- «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах»;
- Ф. №10 – АПК «Отчет о средствах целевого финансирования»;
- Итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательной аудиторской проверки.

Сельскохозяйственные; рыбоводческие организации; организации, обслуживающие сельское хозяйство и производящие сельскохозяйственную продукцию (семеноводческие и т.п.) дополнительно представляют специализированные формы отчетности:

- форма №5-АПК «Отчет о численности и заработной плате работников сельскохозяйственной организации»;
- форма №6-АПК «Отчет об отраслевых показателях деятельности организации агропромышленного комплекса»;
- форма №8-АПК «Отчет о затратах на основное производство»;
- форма №9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства»;
- форма №10-АПК «Отчет о средствах целевого финансирования»;
- форма №12-АПК «Отчет о затратах на выполнение работ и оказание услуг (на сторону)»;
- форма №13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»;
- форма №14-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции первичной и промышленной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья»;
- форма №15-АПК «Отчет о наличии животных»;
- форма №16-АПК «Баланс продукции»;
- форма №17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике».

Бухгалтерский баланс имеет отличия по отдельным статьям, обусловленные особенностями отрасли сельского хозяйства:

1. В 1 разделе в составе основных средств отражаются земельные участки и объекты природопользования, принятые на баланс хозяйства и учитываемые на счете 01, кроме того, здесь учитывают взрослый рабочий скот, взрослый продуктивный

скот, многолетние насаждения, капитальные затраты по коренному улучшению земель;

2. Во 2 разделе в составе запасов отражаются животные на выращивании и откорме, затраты в незавершенном производстве (зяблевая пахота, посев озимых, пчеловодство, рыболовство, птицеводство – инкубация после 10 декабря);
3. для сельскохозяйственных предприятий характерно наличие доходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов, что связано с сезонностью производства. Соответствующие показатели отражаются в 5 разделе баланса.

Особенность составления ***Формы «Отчёт о финансовых результатах»*** состоит в том, что у всех сельскохозяйственных предприятий в данной форме будет отсутствовать строка «Управленческие расходы», так как использование метода расчёта усечённой себестоимости в таких предприятиях запрещено законом. Кроме того, сельскохозяйственные предприятия не платят налог на прибыль, полученную от реализации сельскохозяйственной продукции.

Составление других типовых форм годового отчёта не имеет каких-либо особенностей.

2. Специализированные формы отчетности. Использование информации специализированных форм отчетности при принятии управленческих решений

Ф. №5 – АПК «Отчет о численности и заработной плате работников организации». Отчет содержит подробную информацию о численности работников сельскохозяйственной организации и оплате труда, социальных выплатах по категориям работников, распределении затрат труда по отраслям.

Отчет состоит из двух частей. В первой части содержится подробная информация о численности работников сельскохозяйственной организации и оплате труда, а также выплатах социального характера по категориям работников. В информацию о численности включаются все работники сельскохозяйственного предприятия, занятые в том числе на закладке садов, выращивании многолетних насаждений, коренном улучшении лугов и пастбищ, в рыбоводстве, звероводстве, кролиководстве, пчеловодстве, занятых на строительстве хозяйственным способом, выполнении работ по ремонту, а также на транспорте, преимущественно обслуживающем сельскохозяйственное производство.

В состав фонда оплаты труда включают начисленные суммы оплаты труда в денежном и натуральном выражении, за отработанное и неотработанное время, стимулирующие доплаты и надбавки, компенсирующие выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии и единовременные поощрительные выплаты, выплаты на питание, топливо, жилье, носящие регулярный характер.

В состав выплат социального характера включают компенсации и социальные льготы, предоставляемые работникам.

Первая часть формы №5-АПК по данным, расчетных, расчетно-платежных ведомостей.

Во 2 части формы приводится информация о распределении затрат труда по отраслям и видам деятельности.

Распределение затрат по отраслям и видам деятельности отражается в человеко – часах на основании данных производственных отчетов.

Ф. №6 – АПК «Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций АПК».

Форма включает 7 разделов:

1. «в сводный отчет включены». В данном разделе отражается количество организаций, включенных в отчет; сумма уставного капитала всего и в том числе государственные федеральные средства;

2. «расшифровка показателей ф. №1 бухгалтерский баланс». В разделе дается расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности; так же здесь отражают сведения об объектах основных средств, полученных в аренду, по лизингу.

3. Расшифровка показателей формы «Отчет о прибылях убытках». В разделе раскрывается состав показателей «Выручка», «Себестоимость» «Прочие доходы», «Прочие расходы». Здесь же справочно приводится инфорция о движении наличных денежных средств и векселей.

4. «Справка о налогах и сборах» - в разделе приводится информация по всем видам налогов, а также отчислениям на социальное страхование. При этом отражается задолженность на начало года, суммы, начисленные и уплаченные за отчетный период и задолженность на конец периода.

5. «Справка о ходе реализации» федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей»

6. «Справка о финансовых результатах плательщиков единого сельскохозяйственного налога» - в разделе отражаются доходы и расходы предприятия, учитываемые при определении налогооблагаемой базы при исчислении единого сельскохозяйственного налога, а также сумма самого налога.

7. «Информация о средствах финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений» - в разделе отражаются суммы собственных и заемных средств (по видам), направляемых на инвестиции, а также расходование средств по различным направлениям.

Ф. №8 – АПК «Отчет о затратах на основное производство»

В форме отражаются сведения о затратах основного производства по элементам затрат. При этом отражаются их общая сумма, а также данные о расходах по основным отраслям производства: растениеводство и животноводство.

1. Материальные затраты - представляют собой стоимость потребленных материальных ресурсов в процессе производства продукции (затраты на предметы труда, на оплату услуг и работ производственного характера). По элементу материальные затраты приводится подробная расшифровка: семена и посадочный материал, удобрения минеральные, корма покупные и собственного производства, электроэнергия, запасные части и др. При этом в растениеводстве и животноводстве материальные затраты определяются упрощенным способом как разность между показателем «всего затрат» и другими элементами, кроме материальных затрат.

2. В элементе "Затраты на оплату труда" отражаются затраты на оплату труда всех категорий персонала (включая привлеченных лиц) организации исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, систем премирования производственного персонала, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми в организации формами и системами оплаты труда. В данном элементе не учитывается оплата труда работников ЖКХ, культурно-бытовых учреждений, торговли, общепита, детских учреждений, капитального строительства и т.п.

3. Элемент затрат "Отчисления на социальные нужды" выделяется для отражения обязательных отчислений во внебюджетные фонды по социальному страхованию от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу "Затраты на оплату труда".

4. В элемент "Амортизация" включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов организации, производимые в порядке, определенном ее учетной политикой в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (кроме отчислений по ЖКХ, социальной сфере, торговле, общепиту, детским учреждениям, капитальному строительству хозяйственным способом).

5. В элементе "Прочие затраты" отражаются те из них, которые не вошли в другие элементы. Каждый из них не имеет большого удельного веса в себестоимости, однако их совокупность может составлять весьма значительную часть общей суммы затрат отчетного периода. К таким затратам относятся налоги, сборы, входящие в себестоимость продукции др.

Форма №8-АПК заполняется на основании сводных производственных отчетов (лицевых счетов) по счетам 20,23, 25, 26.

Ф. №9 – АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства»

В отчет включают данные о производстве всех видов продукции растениеводства, затратах средств и труда на их возделывание, информация о продаже продукции. В первом разделе формы по видам сельскохозяйственных культур приводятся данные о

- фактически посеянной и убранной площади,
- затратах на производство продукции (затраты отражают общей суммой, а также приводят расшифровку основных из них: оплата труда с отчислениями, семена и посадочный материал, удобрения минеральные и органические, содержание основных средств, в том числе горюче-смазочные материалы)
- о сборе продукции,
- себестоимости продукции
- прямых затратах труда на её производство.

Здесь не отражают затраты по полностью погибшим посевам и культурам, не давшим продукции. Эти показатели отражаются справочно. Также справочно приводится информация по однолетним и многолетним травам и насаждениям, землепользованию.

Раздел заполняется по данным производственных отчетов по отрасли растениеводства. Данные о землепользовании приводятся на основании информации земельной кадастровой книги.

Во втором разделе «Реализовано продукции растениеводства» - приводятся данные об объемах реализованной продукции растениеводства (по видам) в натуральном и стоимостном выражении (себестоимость и выручка). Раздел заполняется по данным журнала-ордера №11-АПК.

Ф. №10 – АПК «Отчет о средствах целевого финансирования»

Форма предоставляет информацию о субсидиях, получаемых сельскохозяйственными товаропроизводителями:

- на поддержку растениеводства
- на поддержку животноводства
- компенсация части затрат по страхованию урожая и др.

По каждому виду субсидий указывается

1. Остаток на начало отчетного периода
2. Начислено
3. Фактически получено
4. Остаток на конец отчетного периода.

Ф. №11-АПК «Отчет о производственных мощностях (объектах агропромышленного комплекса)» - в отчет включена информация о наличии производственных мощностей (объектов агропромышленного комплекса), изменении их балансовой стоимости за отчетный год

Ф. №12-АПК «Отчет о затратах на выполнение работ и оказание услуг (на сторону)» содержит данные о затратах вспомогательных производств в части работ и услуг, выполняемых в порядке реализации

Ф. №13 – АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»

Форма содержит данные по отраслям животноводства о производстве всех видов продукции и их реализации. В первом разделе формы по каждой учетной группе животных отражают

- среднегодовое поголовье
- сумму затрат по основным видам (оплата труда с отчислениями, корма, содержание основных средств),
- количество полученной продукции
- себестоимость продукции
- прямые затраты труд.

Раздел заполняется по данным производственных отчетов по отрасли животноводства. В разделе не отражают затраты по отраслям животноводства, не давшим продукции (они списываются на счет 91). Эти данные приводятся справочно. Также справочно приводят расчет себестоимости живого всеа скота (проводится по аналитическим данным к счету 11).

Во втором разделе «Реализовано продукции животноводства» приводят сведения о продаже продукции по видам в натуральном и стомостном выражении. Раздел заполняется по данным журнала-ордера №11-АПК.

Ф. №14-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции первичной и промышленной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья» содержит данные о производстве продукции подсобных промышленных производств, затраты труда, информация о продаже продукции переработки

Ф. №15 – АПК «Отчет о наличии животных»

В форме отражают наличие животных и птицы, включая переданных на доращивание гражданам по договорам (кроме скота и птицы, принятых от населения для реализации по их поручениям). Данная форма заполняется на основе итоговых данных ведомости формы № 73-АПК «Ведомость аналитического учета движения животных».

В документе приводятся данные по видам и группам животных:

- крупный рогатый скот (всего, в том числе коровы, быки-производители, нетели, телки старше 2 лет)
- свиньи (всего, в том числе хряки, основные свиноматки, свиномакти проверяемые)
- овцы (всего, в том числе бараны-производители, овцематки, ярки старше года) и т.д.

По каждой группе животных указывается наличие на начало и конец года. Отдельными показателями по графам 4 и 6 приводят численность племенных животных.

Отдельной графой указывается первоначальная стоимость поголовья на 31 декабря отчетного года.

В справке к отчету содержится информация о приобретении скота и птицы всех видов племенной специализации, приобретении племенных яиц всех видов птицы племенной специализации, семя всех видов племенных производителей.

Форма № 16-АПК «Баланс продукции» содержит данные о наличии и движении продукции на предприятии. В ней отражаются данные о производстве и покупке продукции и о расходовании продукции по различным направлениям. Информация приводится по видам продукции:

- Зерновые и зернобобовые, включая кукурузу на зерно
- Соя
- Сахарная свекла
- Подсолнечник и др.

Форма построена по балансовому принципу: по строкам отражают виды продукции, а по графам по каждому виду продукции приводят данные в натуральном выражении об остатке продукции на начало года, приход (в том числе произведено,

приобретено, другие поступления), расход (реализовано, на корм животных, на оплату дивидендов, на семена, недостачи и потери и прочее). Остаток на конец года определяется по формуле: остаток на начало года + приход – расход.

Отчет составляется по данным ведомости аналитического учета материальных ценностей, товаров и тары ф. №46-АПК.

Ф. №17 – АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике».

В отчете приводятся данные в натуральном выражении по основным видам сельскохозяйственных машин и оборудования об остатках начало и конец года, поступлении и выбытии.

Также в отчете приводятся показатели по выработке электроэнергии:

- всего энергетических мощностей
- выработано электроэнергии своими электростанциями
- получено электроэнергии со стороны
- отпущено электроэнергии.

Для заполнения отчета используются аналитические данные.

Тема 2.4. Информация, сопутствующая финансовой отчетности

1. Состав информации, сопутствующей финансовой отчетности.
2. Аудит и публичность финансовой отчетности.

1. Состав информации, сопутствующей финансовой отчетности.

Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую финансовой отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Состав информации:

- динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет;
- планируемое развитие организации;
- предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения;
- политика в отношении заемных средств, управления рисками;
- деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- природоохранные мероприятия;
- иная информация.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

При раскрытии дополнительной информации, например, природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Согласно п. 10 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства" при раскрытии в бухгалтерской отчетности информации:

о нематериальных активах - отдельно раскрывается информация о НМА, созданных самой организацией, а также приобретенных организацией новых технологиях (технических достижениях, правах на патенты, лицензиях на использование изобретений, промышленных образцов);

о сумме затрат, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности, - обособленно раскрывается информация о расходах, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

о движении основных средств - дополнительно раскрывается информация о движении основных средств, связанных с инновациями (машин и оборудования, в том числе специального) (п. 15 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства").

об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету в результате достройки, дооборудования, реконструкции - дополнительно раскрывается информация о модернизации ОС для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства (п. 15 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О

формировании в бух. учете и раскрытии в бух. отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства").

При отражении информации о движении дебиторской и кредиторской задолженности в течение года (поступило, выбыло) данные следует раскрывать без учета задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде.

При необходимости в пояснения можно включить любую дополнительную информацию. Например,

1. Минфин России рекомендует дополнительно включать в пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах информацию о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация (Информация Минфина России N ПЗ-9/2012).

Риски могут быть сгруппированы по следующим видам:

- финансовые (рыночные риски; кредитные риски; риски ликвидности)

- правовые (связаны с изменением валютного и таможенного регулирования, налогового законодательства внутри страны и за ее пределами);

- страновые и региональные (связаны с политической и экономической ситуацией (военные конфликты, забастовки и пр.), географическими особенностями (стихийными бедствиями) в странах и регионах, в которых организация ведет свою деятельность);

- репутационные (потери клиентов из-за негативного представления о качестве продукции, участия в ценовом сговоре и пр.) и др.

2. Информация об экологической деятельности организации

- о приобретении (создании) объектов, связанных с экологической деятельностью (в пояснениях о движении нематериальных активов, результатов НИОКР, основных средств в течение отчетного года по основным группам);

- о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства, повышающих экологическую безопасность (в пояснениях об изменениях стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции).

3. Информация об инновациях и модернизации производства - информация о полученных и/или оказанных услугах, связанных с инновациями (предоставление технической помощи, консультаций, обучение персонала, услуги по внедрению новых методов управления и т.п.), и т.д. Кроме того, описываются факторы, препятствующие осуществлению инноваций и модернизации производства, а именно: недостаток собственных денежных средств, невозможность привлечь кредиты или займы, высокая стоимость инновационных проектов, отсутствие квалифицированного персонала и т.п.

4. Информация о забалансовых счетах. В типовой форме Пояснений к балансу и отчету о прибылях и убытках предусмотрены строки для отражения информации об использовании отдельных забалансовых счетов: для отражения данных об арендованных ОС (счет 001 "Арендованные ОС"); для отражения сведений о полученных и выданных обеспечениях обязательств и платежей (счета 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" и 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные").

В случае существенности может быть представлена другая информация о забалансовых статьях:

1) информация об условных обязательствах организации в соответствии с ПБУ 8/2010 (счет 009). В отношении обеспечений, выданных организацией в форме поручительств третьим лицам по обязательствам других организаций, раскрывается информация: - о характере обязательств, по которым выданы поручительства; - об организациях, по обязательствам которых выданы поручительства (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации); - о сроках действия и суммах поручительств.

2) информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами.

Если организация выдала обеспечения под собственные обязательства, то по каждому такому обеспечению раскрывается информация: - о характере обязательств, под которые выдано обеспечение; - об организациях, по обязательствам перед которыми выданы обеспечения (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации);- о суммах выданных обеспечений.

3) информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами.

Если организация передала в залог имущество (данные по счету 009), то в отношении такого имущества раскрываются: - факт передачи имущества;- вид переданного имущества; - установленные ограничения использования переданного имущества; - возможности использования переданного имущества данной организацией для ведения обычной деятельности.

В составе информации о полученных организацией-кредитором (заимодавцем) обеспечениях в форме поручительств третьих лиц (счет 008) раскрывается информация: - о видах активов (дебиторская задолженность и др.), по которым получены поручительства; - об организациях-поручителях (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации).

Если организация получила в залог имущество (счет 008), то в отношении такого имущества раскрывается: - факт получения имущества; - стоимость обеспеченного данным имуществом актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе организации; - вид полученного имущества;- договорная стоимость полученного имущества; - права и возможности использования полученного имущества данной организацией.

В соответствии с ПБУ 11/2008 в составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, должна раскрывать информацию о вознаграждениях, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из определенных указанным Положением виду выплат.

2. Аудит и публичность финансовой отчетности.

Публичные акционерные общества, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных, и государственных средств (взносов) обязаны публиковать годовую финансовую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Публикуемая отчетность подлежит обязательной аудиторской проверке независимым аудитором.

Под *аудитом финансовой отчетности* понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности финансовой отчетности экономического субъекта.

Источниками информации при проверке выступают формы финансовой отчетности, применяемые предприятиями и организациями, а также Положение об учетной политике предприятия, учетные регистры, регистры налогового учета, налоговые декларации, Главная книга, разработочные таблицы, бухгалтерские справки и т.д.

Для формирования профессионального мнения относительно указанных форм отчетности аудиторы должны:

- проверить соответствие отчетности предприятия требованиям нормативных актов РФ, предъявляемым к ее составлению и представлению;
- проверить состав и содержание форм финансовой отчетности;
- проанализировать увязку основных показателей отчетности между собой;
- проверить правильность оценки статей отчетности;

- подтвердить достоверность показателей отчетности;
- подтвердить полноту раскрытия в отчетности всех существенных показателей деятельности предприятия за проверяемый период;
- проверить правильность формирования сводной отчетности.

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