



ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
УПРАВЛЕНИЕ ДИСТАНЦИОННОГО ОБУЧЕНИЯ И ПОВЫШЕНИЯ
КВАЛИФИКАЦИИ

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Учебное пособие
по дисциплине
**«Бухгалтерская
финансовая отчетность»**

Автор:
Еременко В.А.
Шумилин П.Е.

Ростов-на-Дону, 2017

Аннотация

Целью преподавания дисциплины бухгалтерская финансовая отчетность является формирование у студентов понимания сущности и значения бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике. В данном учебном пособии к.э.н. доцент Еременко В.А. и к.э.н. доцент Шумилин П.Е. представили порядок формирования показателей бухгалтерского баланса, данных отчета о прибылях и убытках и других составляющих разделов бухгалтерской финансовой отчетности.

Также описаны события, произошедшие после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности, влияющие на показатели годового отчета и взаимосвязь форм отчетности, порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности, взаимосвязь форм отчетности, искажения в бухгалтерской отчетности и способы их выявления, виды искажений бухгалтерской отчетности, влияние ошибок на содержание отчетов, способы выявления и исправления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности.

Особое внимание уделено сводной и консолидированной бухгалтерской отчетности, показаны назначение и область применения сводной и консолидированной бухгалтерской отчетности, даны методы составления консолидированной бухгалтерской отчетности в российской практике. Особое внимание в учебном пособии уделено отчетности по сегментам, значению сегментной отчетности и формированию показателей сегментной отчетности.

По мнению автора, настоящее учебное пособие ускорит процесс усвоения студентами экономических специальностей теоретических знаний и практических навыков по темам дисциплины «Бухгалтерский учет (финансовая отчетность)», текст лекций которых представлен в настоящем учебном пособии. Учебное пособие разработано с учетом государственного

образовательного стандарта высшего профессионального образования для студентов, обучающихся по направлению подготовки 38.03.01. «Экономика».

Автор:



к.э.н., доцент

Еременко В.А.



к.э.н., доцент

Шумилин П.Е.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ.....	9
1.1. Бухгалтерская финансовая отчетность как источник информации о деятельности предприятия, ее пользователи	9
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности	17
1.3. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности и ее качественные характеристики	19
1.4. Классификация отчетности и ее состав	24
1.5. Этапы составления промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности	29
1.6. Международные стандарты бухгалтерской отчетности и факторы, обуславливающие необходимость ее использования	34
ТЕМА 2. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА (ФОРМА № 1)	40
2.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его функции, строении и содержании	40
2.2. Виды баланса.....	46
2.3. Правила формирования статей актива баланса	50
2.4. Правила формирования статей пассива баланса	59
2.5. Правила оценки статей баланса в отечественной и мировой практике	66
ТЕМА 3. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ФОРМА №2)	69
3.1. Экономические и правовые основы исчисления финансового результата в форме №2 «Отчет о прибылях и убытках»	69
3.2. Принципы построения Отчета о прибылях и убытках в отечественной практике	72
3.3. Структура и содержание статей отчета о прибылях и убытках в РФ.....	75
3.4. Особенности составления Отчета о прибылях и убытках в международной практике	89

ТЕМА 4. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ОТЧЕТА ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА (ФОРМА №3).....91

4.1. Сущность и назначение Отчета об изменении капитала91

4.2. Структура и содержание статей Отчета об изменении капитала93

ТЕМА 5. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ФОРМА №4)99

5.1. Понятие и экономическая сущность денежных средств и денежных потоков предприятия и их классификация99

5.2. Содержание и назначение отчета о движении денежных средств 110

5.3. Прямой и косвенный методы представления потоков денежных средств в Отчете о движении денежных средств...114

ТЕМА 6. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ПРИЛОЖЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ (ФОРМА №5), ОТЧЕТА О ЦЕЛЕВОМ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПОЛУЧЕННЫХ СРЕДСТВ (ФОРМА № 6) И ПОЯСНИТЕЛЬНОЙ ЗАПИСКИ. 123

6.1. Назначение, структура и содержание статей данных Приложения к бухгалтерскому балансу.....124

6.2. Отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6).....133

6.3. Назначение и состав Пояснительной записки 134

ТЕМА 7. СОБЫТИЯ, ПРОИЗОШЕДШИЕ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ И УСЛОВНЫЕ ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ПОКАЗАТЕЛИ ГОДОВОГО ОТЧЕТА И ВЗАИМОСВЯЗЬ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ..... 137

7.1. Порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности 137

7.2. Взаимосвязь форм отчетности 144

ТЕМА 8. ИСКАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И СПОСОБЫ ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ 147

8.1. Виды искажений бухгалтерской отчетности,

влияние ошибок на содержание отчетов.....	147
8.2. Способы выявления и исправления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности.....	150
ТЕМА 9. СВОДНАЯ И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.....	152
9.1. Назначение и область применения сводной и консолидированной бухгалтерской отчетности	152
9.2. Методы составления консолидированной бухгалтерской отчетности в российской практике.....	155
ТЕМА 10. ОТЧЕТНОСТЬ ПО СЕГМЕНТАМ	157
10.1. Понятие и значения сегментной отчетности	157
10.2. Формирование показателей сегментной отчетности и способы представления информации	160
ГЛОССАРИЙ	163
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	171

ВВЕДЕНИЕ

Российский бухгалтерский учет в настоящее время сталкивается с большими сложностями. Это вызвано значительными изменениями в экономических отношениях и нормативной правовой базе.

Следует отметить, что поменялась и функциональная направленность бухгалтерского учета: из преимущественно фиксирующего инструмента он превратился в инструмент анализа и совершенствования хозяйственной политики организаций, что, несомненно, должно способствовать развитию у бухгалтера чувства профессиональной ответственности за установление совершенных правил бухгалтерского учета и грамотное раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Вхождение многих организаций в рыночную экономику обусловило проблему представления полной финансовой информации о деятельности организации и имущественном положении на определенную дату. Среди групп внешних пользователей такой информации (инвесторы, кредиторы, поставщики и другие коммерческие контрагенты, клиенты, правительство и правительственные учреждения, общественность) ее предоставление особенно важно для инвесторов и будущих акционеров организации.

Однако укрепление позиций рыночной экономики и дальнейшее развитие процессов глобализации, интеграции хозяйственных систем разных стран выдвигают дополнительные требования перехода составления отчетности в формате МСФО. Эта проблема является общей для всех стран мира, включая США, специалисты которых ведут активную работу по сближению МСФО и ГААП.

Усиление контроля над качеством бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагает тщательную проверку достоверности отчетности силами внутреннего контроля, проведение аудита и дополнительный контроль со стороны общественных профессиональных организаций, причем последние должны контролировать не только достоверность, но и

полноту представления отчетности, ее реальную полезность и востребованность пользователями.

Принимая во внимание подготовку к переходу на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), требования к ней в России ужесточаются, поскольку каждому субъекту хозяйствования приходится гармонизировать свою отчетность с требованиями МСФО и российских правил, что предполагает более развернутую ее интерпретацию.

Изменение требований к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности в России определяет изменение направлений бухгалтерского учета – в частности, изменение и детализацию плана рабочих счетов, аналитического учета, первичных документов. Обоснование методов оценки и использования рыночной (справедливой) стоимости предполагает применение данных статистического учета. Следовательно, совершенствование отчетности как логического завершения учетного процесса вызывает цепную реакцию и изменение системы бухгалтерского учета по всей цепочке – от первичных документов до бухгалтерских регистров – и оказывает влияние на организацию других методов учета.

Необходимо также подчеркнуть: отчетность организаций различных сегментов бизнеса является косвенной характеристикой развития инфраструктуры отраслей экономики – финансово-кредитных организаций, фондового рынка, инвестиционных институтов и т. п.

Данные бухгалтерской (финансовой) отчетности непосредственно влияют на формирование налогооблагаемой базы для всех категорий налогов – имущественных, оборотных, налогов на прибыль и доходы. Иными словами, от достоверности отчетности в значительной мере зависит обоснование налоговых платежей и, следовательно, устойчивость доходов бюджетов разных уровней.

Таким образом, бухгалтерский учет и анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности становятся условием цивилизованных отношений в бизнесе, основой надежности и всесторонней обоснованности финансовых решений на всех

уровнях и во всех субъектах хозяйствования, включая и отношения субъектов хозяйствования с органами власти, которые представляют государственные интересы.

Пособие дополнено глоссарием, содержащим трактовку (определение) специальных терминов, используемых в бухгалтерском учете.

ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

1.1. Бухгалтерская финансовая отчетность как источник информации о деятельности предприятия, ее пользователи

В современном динамично меняющемся мире значимость информационных ресурсов неуклонно повышается. Чтобы грамотно управлять любой социально-экономической системой, следует обеспечить поступление необходимой информации управленческому персоналу. Информационное обеспечение процесса управления включает в себя бухгалтерскую и статистическую отчетность, оперативные данные, неформализованные внеучетные сведения. Степень применения информационных ресурсов в управлении различна, однако следует отметить общую тенденцию слабой востребованности бухгалтерских данных при выработке управленческих решений.

В условиях рыночной экономики бухгалтерская отчетность хозяйствующих субъектов становится основным средством коммуникации и важнейшим элементом информационного обеспечения управления. Показатели финансово-хозяйственной деятельности организации и обобщаются в отчетности.

Все организации, предприятия и учреждения, зарегистрированные на территории Российской Федерации, обязаны составлять бухгалтерскую отчетность. Это требование содержится в главе 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и, согласно вышеназванного закона, представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. Она таит в себе громадный аналитический потенциал и может быть использована в процессе принятия управленческих решений как перспективного, так и текущего характера.

Отчетность как элемент метода бухгалтерского учета заключается в обобщении учетной информации об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта и результатах его предпринимательской деятельности по установленным формам за определенный период.

Отчетность – это система взаимосвязанных показателей бухгалтерского учета, характеризующих предпринимательскую деятельность организации за отчетный период времени: месяц, квартал, год. Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки деятельности организации, а также для проведения экономического анализа, планирования и прогнозирования, что составляет предмет законодательного нормативного регулирования.

Отчетность представляет собой совокупность сведений о работе организации за определенный период времени, сгруппированных в установленном порядке и последовательности. Отчетность включает таблицы, которые составляют на основе учетных данных.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее финансово-хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская отчетность организации служит основным источником информации о ее деятельности. Изучение бухгалтерских отчетов позволяет раскрыть причины достигнутых

успехов, а также выявить недостатки в работе, помогает наметить пути совершенствования деятельности организации. **Основная цель бухгалтерской отчетности – обеспечить необходимой финансовой информацией всех заинтересованных пользователей.**

Значение бухгалтерской отчетности определяется ее возможностью способствовать решению ряда важных задач, связанных с использованием учетной информации.

1. При составлении бухгалтерской отчетности обеспечивается фильтрация, агрегирование и систематизация учетной информации, выбираются показатели, существенные для характеристики результатов работы организации, и устраняется избыточная информация, не имеющая значения для пользователей данного уровня. Отчетные показатели сводятся в систематизированные группы, облегчающие их понимание и использование.

2. Бухгалтерская отчетность представляет собой источник информации для финансового анализа. На основе ее показателей дается экспресс-оценка состояния имущества организации и его источников, определяются финансовая устойчивость, платежеспособность и доходность организации, а также выявляются тенденции ее развития.

3. По информации бухгалтерской отчетности оценивается выполнение плана, формируются сигналы рассогласования фактического состояния финансово-хозяйственной деятельности организации с запланированным. Эти сигналы дают возможность акцентировать внимание управляющих лиц на конкретных отклонениях от плановых заданий и нормативов, давать оценку выявленным отклонениям, определять их возможные последствия и пути устранения. По отклонениям отчетных показателей от плановых можно судить о качестве планирования возможных резервах улучшения итоговых показателей работы организации, необходимости уточнения плановых расчетов. Информация бухгалтерской отчетности служит базой для последующего планирования.

4. Бухгалтерская отчетность является ключевым

средством коммуникации, обеспечивающим внешним пользователям возможность оценить имущественное и финансовое состояние организации. Это своеобразный язык бизнеса.

Бухгалтерская отчетность служит инструментом планирования и контроля достижения экономических целей предприятия, которые можно свести к двум важнейшим экономическим побуждениям предпринимательства. Каждый человек – предприниматель, занятый коммерческой деятельностью, хотел бы зарабатывать деньги, т. е. получать прибыль и одновременно сохранить свой источник дохода. То же относится к современному менеджменту хозяйствующего субъекта, который должен обеспечивать прибыль на вложенный капитал, чтобы удовлетворить пожелания учредителей (собственников). Отсюда современный менеджмент должен зарабатывать деньги (прибыль) для учредителей (собственников) с помощью хозяйствующего субъекта, т.е. обеспечить такую прибыль на вложенный капитал, которую учредители могли бы изъять без ущерба для текущей деятельности (финансового вложения) организации. Но одновременно менеджмент обязан стоять на охране источника дохода «хозяйствующего субъекта», т. е. сохранить, по меньшей мере, тот номинальный капитал хозяйствующего субъекта, чтобы можно было в будущем с его помощью зарабатывать деньги (прибыль).

Эти две важнейшие экономические цели предпринимательства – цель зарабатывания (получения прибыли) и цель сохранения собственного капитала – могут иметь различную степень важности в зависимости от предпочтения собственников капитала. Если для собственника капитала сиюминутный доход важнее долговременной работы предприятия (организации), он будет стараться получить прибыль как можно быстрее с тем, чтобы изъять ее из предприятия. Изъятие собственного капитала означает одновременно, что устойчивости предприятия и вместе с тем цели сохранения собственного капитала придается меньшее значение, чем цели зарабатывания (получения дохода). Отсюда возникает необходимость

постоянного информационного отслеживания этих двух целей с помощью бухгалтерской отчетности, которые превратили ее в важный инструмент рыночных отношений. Это предопределило на законодательном уровне практически во всех странах мира обязательность ее составления, чтобы обеспечить многочисленных пользователей нужной им информацией о том или ином субъекте рынка (организации), различных форм собственности, государственных органов управления и др.

В основу задач бухгалтерской отчетности положены интересы пользователей информации, которые, в свою очередь, являются исходным пунктом в построении самой системы бухгалтерского учета.

При составлении бухгалтерской отчетности используются основные понятия, такие как:

— отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

— отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Организации, предприятия и учреждения составляют отчеты по типовым формам и инструкциям по их заполнению, утвержденным Минфином России.

Отчетным годом для всех организаций и учреждений Российской Федерации считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Для вновь созданных предприятий первым отчетным годом считается период с даты приобретения прав юридического лица по 31 декабря включительно, а для учреждений, созданных после 1 октября, период по 31 декабря следующего года включительно.

Тщательное изучение бухгалтерских отчетов раскрывает причины достигнутых успехов, а также недостатки в работе, помогает наметить пути совершенствования деятельности организации.

Пользователем бухгалтерской отчетности признается любое юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации. В связи с

этим представляет интерес круг пользователей учетной информации. Несмотря на то, что данный круг пользователей достаточно стабилен, их требования к этой информации различны. Различие вызвано в первую очередь характером их интересов. Одних интересует доход на вложенный в данную фирму капитал, других – обложение налогом этого дохода, третьих – полнота и своевременность оплаты затраченного труда и т. д. Группировка пользователей бухгалтерской информацией представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Пользователи бухгалтерской информацией

Бухгалтерская информация					
Внутренние пользователи	Внешние пользователи				
	Имеющие прямой финансовый интерес	Не имеющие прямого финансового интереса			Без финансового интереса
		Налоговые органы	Профессиональные участники фондового рынка	Органы по управлению экономикой, обществом	

1. Аппарат управления фирмой: - Директор, - Ген. директор, - Дирекция, - Совет директоров 2. Собственники 3. Руководители 4. Персонал	Настоящие или потенциальные инвесторы; кредиторы; поставщики; будущие акционеры; покупатели	Министерство по налогам и сборам РФ; Федеральное на уровне субъектов Федерации; районные налоговые инспекции	Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг Дилеры Брокеры Депозитарии Фондовые биржи Прочие	Министерство экономического развития и торговли РФ; Министерство финансов РФ; другие правит. органы; профсоюзы	Аудиторские фирмы. Органы статистики. Общественные проф. организ. бухгалтеров и аудиторов. Арбитраж. Прочие.
--	---	--	--	--	---

Внутренние пользователи – лица, занятые в аппарате управления, собственники, менеджеры, которым необходима учетная информация для осуществления планирования, контроля и оценки деловых операций.

Для внутренних пользователей бухгалтерская отчетность, а также данные учета, послужившие основой для ее формирования, являются важными индикаторными показателями как для оперативного управления, включая принятие многих решений в процессе управления для обеспечения двух указанных выше основных целей предпринимательства: получения прибыли при одновременном сохранении своего источника дохода, т. е. собственно капитала; так и контроля сохранности своего имущества.

Внешние пользователи – сторонние потребители информации с прямым или косвенным финансовым интересом. Они подразделяются на следующие группы:

- лица, не работающие в организации, но прямо заинтересованные в успешной ее деятельности (акционеры, инвесторы, кредиторы, покупатели и др.);
- лица, непосредственно не принимающие участия в

работе организации, но имеющие косвенный финансовый интерес – налоговая служба, государственные органы управления, различные финансовые институты и участники фондового рынка (страховые компании, биржи, дилеры, брокеры и др.);

— лица, не имеющие финансового интереса, кроме делового сотрудничества: аудиторские фирмы, органы статистики, арбитраж и др.

Внешние пользователи бухгалтерской информации получают возможность по данным отчетности:

— принять решение о целесообразности и условиях ведения дел с тем или иным партнером;

— избежать выдачи кредитов ненадежным клиентам;

— оценить целесообразность приобретения активов той или иной организации;

— правильно построить отношения с заказчиками;

— оценить финансовое положение потенциальных партнеров;

— учесть возможные риски предпринимательства и т. д.

Для пользователей особенно важна качественная и полезная бухгалтерская информация. Для обеспечения информацией многочисленных пользователей бухгалтерской отчетности в рыночной экономике законодательно введено понятие «публичная бухгалтерская отчетность» (ст.16 Закона «О бухгалтерском учете»), согласно которой акционерные общества открытого типа, банки другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных фондов (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. При этом публичность бухгалтерской отчетности, как это сформировано в ст. 16 Закона «О бухгалтерском учете», заключается не только в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространения среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, но также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту

регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

1.2. Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности

Переход на рыночные условия хозяйствования predetermined значительные изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерской отчетности в России. Это, прежде всего, связано с тем, что бухгалтерская отчетность, как свидетельствует мировая практика, является одним из важнейших инструментов рыночных отношений, обеспечивая каждого субъекта (пользователя) рынка необходимой ему финансовой информацией.

В системе регулирования задействованы Минфин, Центральный Банк, ФСФР и Минюст. Центральный Банк устанавливает правила бухгалтерского учета и отчетности для кредитных организаций, Минфин для остальных организаций. При Минфине функционирует совещательный орган – Департамент регулирования государственного контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ. Им разработана система нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации, которая очень обширна и достаточно хорошо сконструирована. ФСФР устанавливает дополнительные требования для организаций, включаемых в листинг организаторами торгов на рынке ценных бумаг. Минюст регистрирует принимаемые Минфином Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), часто при этом требуя внесения в текст изменений для привязки бухгалтерского учета и финансовой отчетности к гражданскому законодательству.

Начиная с 1996 г., бухгалтерская отчетность в России регулируется нормативными правовыми актами четырех уровней:

Первый уровень – Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, затем Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. и Положение по

ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина от 29 июля 1998 г. № 34Н. К нормативным документам первого уровня относятся также Гражданский Кодекс РФ, Федеральные законы об акционерных обществах, об обществах с ограниченной ответственностью, «О рынке ценных бумаг», Указы Президента РФ и Постановления Правительства, в которых сформулированы базовые определения и понятия бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Второй уровень – Положения (стандарты) бухгалтерского учета. К числу таких документов относятся ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» 4/99. Содержание ПБУ 4/99 базируется на нормах, зафиксированных как в Законе «О бухгалтерском учете», так и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Третий уровень – включает документы, на основе которых установлен порядок формирования и составления бухгалтерской отчетности. К ним относятся Приказы Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 4Н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», от 28 июня 2000 г. «Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации», другие нормативные документы, регулирующие порядок составления сводной бухгалтерской отчетности и публикации бухгалтерской отчетности.

Четвертый уровень – нормативного регулирования бухгалтерской отчетности – включает указания, инструкции и другие документы в рамках учетной политики самих хозяйствующих субъектов по составу, формам, их адресам и срокам представления сегментной отчетности, как для внешних пользователей, так и внутренних целей.

Приказом Минфина РФ № 67н от 22.07.2003 предусмотрено три варианта формирования составляющих частей бухгалтерской отчетности – упрощенный, стандартный и расширенный. Кроме того, имеется четвертый вариант формирования бухгалтерской отчетности – организация составляет отчетность в полном соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и не формирует ее

параллельно по российским правилам. Необходимость выделения вариантов формирования отчетности связана с тем, что разные группы организаций в зависимости от поставленных перед собой задач должны решать проблемы прозрачности при раскрытии итоговой бухгалтерской информации. Можно выделить следующие группы организаций: первая группа – открытые акционерные общества, акции которых котируются на фондовом рынке; вторая группа организаций, формирующих бухгалтерскую отчетность по расширенному варианту, – оставшиеся открытые акционерные общества, а также федеральные и крупные муниципальные государственные унитарные предприятия.

К третьей группе организаций относятся закрытые акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и др., за исключением субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций, которые составляют отчетность по стандартному варианту.

Четвертую группу формируют субъекты малого предпринимательства и некоммерческие организации, составляющие отчетность по упрощенному варианту.

1.3. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности и ее качественные характеристики

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Законом о бухгалтерском учете, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и Положением «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99.

К общим требованиям, предъявляемым к бухгалтерской отчетности, относятся: достоверность, полнота, существенность, нейтральность, сравнимость (сопоставимость).

Требование достоверности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. К числу таких правил, установленных в Законе «О

бухгалтерском учете» (ст. 8), относятся:

1. Бухгалтерский учет имущества и обязательств общественных и хозяйственных организаций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях;

2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящихся в данной группе организаций;

3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

4. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств, хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включаемых в рабочий план счетов бухгалтерского учета; при этом данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и статьям по счетам синтетического учета;

5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;

6. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно.

Требование полноты. Полной считается бухгалтерская отчетность, если она отражает все хозяйственные операции, имевшие место в отчетном периоде.

Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения. Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

Требование существенности. Информация считается существенной, если без этой информации невозможна оценка финансового положения организации заинтересованными пользователями. Существенность сводится к тому, что данные об отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах в случае их существенности должны приводиться обособленно. В российской практике уровень существенности установлен в размере не менее 5 процентов от соответствующего обобщающего показателя. Например, если сумма задолженности подотчетных лиц составит 5 или более 5 процентов в общей сумме краткосрочной дебиторской задолженности, то такая задолженность должна быть выделена или в виде отдельной статьи актива баланса, или должна быть расшифрована в приложении к бухгалтерскому балансу, или в пояснительной записке. И, наоборот, если показатель не существенен в обособленном виде, то он объединяется с другими показателями. Выполнение этого требования способствует устранению возможной избыточности информации в бухгалтерской отчетности.

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

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

Требование сравнимости (сопоставимости). Сравнимость – это возможность сравнения показателей организации с аналогичными показателями других организаций или с показателями самой организации, но взятыми за другой отчетный период. По каждому показателю отчетности (кроме отчета за первый отчетный период) должны быть приведены данные минимум за два года: отчетный и предшествующий. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных подлежат

корректировке исходя из правил, установленных нормативными правовыми актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. При этом существенные корректировки должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием их причин.

При этом показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операциях приводятся в бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Важным требованием является соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества и обязательств исходя из порядка, установленного законодательством. Изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в текстовой части годового отчета.

Зарубежный опыт и отечественная практика показывают, что бухгалтерская отчетность может быть полезна для пользователей, если соблюдены ее качественные характеристики.

Качественными признаками отчетной информации являются:

— прозрачность отчетности (доступность и понятность информации о существующей ситуации, принятых решениях и действиях всем участникам рынка);

— уместность – это параметры, благодаря которым

отчетная информация становится полезной при принятии решений, т.к. представляет объективную и правдивую картину, которую дают бухгалтерские отчеты, содержащие адекватную информацию; отчетная информация считается уместной, если она способна повлиять на стоимостную оценку или на решение, принимаемое в настоящее время или в будущем; уместность информации в свою очередь характеризуется своевременностью, значимостью и ценностью для прогнозирования и сверки результатов;

— полезность информации (в случае отсутствия полезности информации не могут знать истинного финансового положения предприятия даже его руководители и другие участники рынка, что негативно сказывается на работе рынка);

— значимость данных отчетности оказывает существенное влияние или управленческое решение; значимость того или иного элемента информации определяется не только его величиной в количественном выражении, но и ролью, которую это элемент может играть; элемент информации является значимым, если его исключение оказывает влияние на решение, принимаемое пользователем на основании бухгалтерских отчетов;

— достоверность является признаком, гарантирующим пользователям не только объективное описание, приемлемое отражение тех событий, которые она должна представлять, но и отсутствие существенных ошибок и отклонений;

— правдивость (информация должна отражать те явления, для описания которых она предназначена);

— нейтральность (информация должна быть объективной по отношению к различным пользователям);

— осмотрительность (при оценке достоверности информации, представленной в бухгалтерской отчетности, необходимо учитывать факторы неопределенности, например, размер сомнительных долгов);

— сопоставимость позволяет пользователям проводить как динамический, так и структурный анализ; составление бухгалтерских финансовых отчетов в сопоставимом виде дает возможность исследовать коммерческую деятельность различных

организаций или одной и той же организации за определенный период.

1.4. Классификация отчетности и ее состав

Составляемая организациями отчетность классифицируется по ряду признаков, представленных на рис. 1.

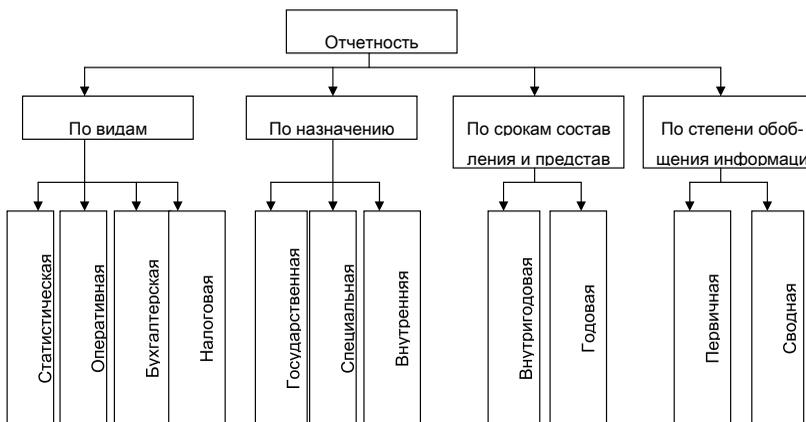


Рис. 1. Классификация отчетности

Отчетность по видам подразделяется:

1) **Статистическая отчетность** представляет собой систему количественных и качественных показателей, характеризующих работу организации за определенный период времени. С ее помощью осуществляется контроль за объемом и качеством произведенной продукции, за движением производственных, финансовых и трудовых показателей.

При составлении статистической отчетности используются данные статистического учета, текущего бухгалтерского учета и отчетности.

2) **Оперативная отчетность** предназначена для текущего контроля за работой хозяйственного органа. Она содержит минимальное количество показателей,

характеризующих результаты работы по отдельным видам деятельности. Оперативная отчетность является способом текущего наблюдения за ходом деятельности. По своему содержанию и порядку составления она близка к статистической отчетности.

3) **Налоговая отчетность** (налоговые расчеты) представляет собой совокупность показателей, характеризующих полноту расчетов с бюджетами разных уровней по налогам. По данным налоговых расчетов (деклараций) определяется правильность исчисления сумм налоговых платежей. Этот вид отчетности составляется по данным бухгалтерского учета и специальных расчетов.

4) **Бухгалтерская отчетность**. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. С помощью бухгалтерской отчетности осуществляются систематическое наблюдение и контроль за выполнением конкретных показателей работы и сохранностью имущества хозяйствующего субъекта.

По назначению отчетность подразделяется:

1) **Государственная отчетность** содержит круг показателей, характеризующих наиболее важные стороны деятельности организации.

2) **Специальная отчетность** включает совокупность определенных показателей. Так, хозяйственные органы составляют отчетность об отчислениях на социальное страхование и обеспечение и расходах за счет этих отчислений, декларацию о налоге на имущество и др.

3) **Внутренняя отчетность** содержит данные, необходимые для повседневного оперативного руководства производственно-финансовой деятельностью организации. Например, отчеты о работе цехов, сведения о ходе производства и т. д.

По срокам составления и представления:

1) **Внутригодová отчетность** содержит показатели о ходе и результатах работы за день, декаду, месяц, квартал. Внутригодová оперативная и статистическая отчетность называется текущей отчетностью. Внутригодová бухгалтерская отчетность называется промежуточной, к ней относятся квартальная и полугодовая.

2) **Годовая отчетность** характеризует итоговые результаты работы хозяйствующего субъекта.

По степени обобщения информации:

1) **Первичная отчетность** составляется хозяйствующими субъектами и характеризует их производственно-финансовую деятельность.

2) **Сводная (консолидированная) отчетность** составляется компаниями (фирмами), имеющими в своем составе дочерние и зависимые организации. Сводную отчетность составляют также и вышестоящие организации. Основой составления консолидированной отчетности является информация, содержащаяся в первичной отчетности.

Документом, определяющим состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций (кроме кредитных организаций, страховых организаций и бюджетных организаций), является Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.07.99 г. №43н.

Состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности различен.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- Бухгалтерский баланс (форма №1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма №2).

Организация может представлять в составе промежуточной бухгалтерской отчетности кроме вышеперечисленных и иные отчетные показатели: Отчет о движении денежных средств (форма №4) и др., а также

пояснительную записку.

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

- Бухгалтерский баланс (форма №1) (Приложение 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма №2) (Приложение 2);
- Отчет об изменениях капитала (форма №3) (Приложение 3);
- Отчет о движении денежных средств (форма №4) (Приложение 4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) (Приложение 5);
- Отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6) (Приложение 6);
- Пояснительная записка;
- Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе годовой отчетности Отчет об изменениях капитала (форма №3), Отчет о движении денежных средств (форма №4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе годовой отчетности Отчет об изменениях капитала (форма №3), Отчет о движении денежных средств (форма №4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), если отсутствуют соответствующие данные.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств (форма №4), а при отсутствии соответствующих данных не представлять Отчет об изменениях капитала (форма №3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5). Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав годовой бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6).

Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов, кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточная бухгалтерская отчетность не представляется. Указанными организациями в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляется Отчет об изменениях капитала (форма №3), Отчет о движении денежных средств (форма №4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), пояснительная записка.

Обязательные реквизиты, которые должны присутствовать на всех формах бухгалтерской отчетности и которые необходимо заполнять:

- наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;

- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность (на _____ 200__ г., за _____ 200__ г.);

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

- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (указывается присвоенный налоговым органом в установленном порядке идентификационный номер налогоплательщика);

- 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 бухгалтерской отчетности);

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

1.5. Этапы составления промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности

Составлению бухгалтерской отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа. Объем работы, предшествующий составлению годовой бухгалтерской отчетности, значительно выше объема работы, проводимой перед формированием промежуточной отчетности. Так, промежуточный (квартальный) баланс составляется обычно на основе книжных данных. Формированию же годового бухгалтерского баланса обязательно предшествуют процедуры по уточнению оценки и (или) переоценки имущества, проведению инвентаризации, выявлению сумм, относящихся к событиям после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности и др. Ниже в табл. 2 представлена сравнительная таблица этапов составления годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности.

Таблица 2 - Этапы составления бухгалтерской отчетности

№ п/п	Этапы составления промежуточного бухгалтерского отчета	Этапы составления годового бухгалтерского отчета
1	Уточнение распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами (месяц, квартал и т. д.)	В соответствии со ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете» проводится годовая инвентаризация всех статей баланса, после чего остатки Главной книги декабря месяца корректируются на результаты инвентаризации (период октябрь-декабрь прошлого года)
2	Проверка записей на счетах бухгалтерского учета и их соответствие счетам Главной книги	Осуществляется проверка расчетов со всеми субъектами рынка (покупателями, поставщиками, банками и др.), возникают сторнировочные записи, которые отражаются в Главной книге декабря прошлого года (работа проводится в январе-феврале текущего года)
3	Исправление выявленных ошибок	Уточняется оценка (переоценка) имущественных статей баланса, заключительными записями декабря образуются разные оценочные резервы (по сомнительным долгам, на снижение стоимости материальных ценностей, ценных бумаг и др.)

4	<p>Закрытие счетов учета затрат, формирование себестоимости готовой продукции и реализованной продукции (работ и услуг) нарастающим итогом с начала года</p>	<p>Уточняется распределение доходов и расходов, прибылей и убытков между двумя смежными календарными годами</p>
5	<p>Выявление промежуточного финансового результата от продажи продукции (работ и услуг) на счете 90 «Продажи»</p>	<p>Выявляется окончательный (годовой) финансовый результат путем всех частных результатов (то есть определяется чистая прибыль, закрываются счета финансовых результатов сч. 90, 91, 99)</p>
6	<p>Выявление промежуточного финансового результата от прочих операций, не относящихся к обычным видам деятельности, и отражение их на счете 91 «Прочие доходы и расходы»</p>	<p>Составляется итоговая оборотная ведомость по счетам Главной книги, охватывающая все исправительные и дополнительные записи, которая является основой для составления формы №1 и формы №2</p>
7	<p>Выявление промежуточной (с начала года) чистой прибыли (непокрытого убытка) на счете 99 «Прибыли и убытки»</p>	<p>В соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» уточнения вносятся в Главную книгу (декабря) или отражаются в пояснительной записке к годовому отчету</p>

8	Составление Главной книги на конец промежуточного отчетного периода	Составление Главной книги на конец года
---	---	---

Показатели форм бухгалтерской отчетности заполняются на основании данных остатков или оборотов по счетам Главной книги.

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

- отражение хозяйственных операций в учете только на основании надлежаще оформленных первичных документов (накопительных, группировочных ведомостей);
- отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации;
- совпадение данных синтетического и аналитического учета.

Цикл учетной работы за любой месяц (в межотчетном периоде) можно разделить на три части:

1) составление бухгалтерских записей (проводок) на основании первичных документов, накопительных, группировочных ведомостей; это самая главная часть цикла учетной работы в межотчетный период; именно на данном этапе от бухгалтера хорошее знание как нормативных бухгалтерских документов, так и налогового законодательства;

2) перенос всех фактов хозяйственной деятельности организации за месяц из первичных документов в регистры бухгалтерского учета (например, в журнал регистрации хозяйственных операций и др.);

3) формирование информации об объектах бухгалтерского учета на счетах Главной книги на основании итоговых данных учетных регистров.

В конце отчетного периода по всем счетам Главной книги подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты, по подавляющему большинству счетов выводится конечное

сальдо. По некоторым счетам, например 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», надо исчислять развернутое сальдо.

Отражение развернутого сальдо в балансе (в активе дебетового, в пассиве кредитового) необходимо для объективной характеристики финансового положения организации. Взаимное погашение дебиторской и кредиторской задолженности (свертывание сальдо) приводит к фальсификации баланса. Такой порядок разрешен только для организаций, применяющих упрощенную систему учета.

Счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» ежемесячно закрываются, их обороты по дебету и кредиту обязательно равны, сальдо отсутствует.

Счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» закрываются один раз в конце года.

Показатели Главной книги (обороты по дебету и кредиту счетов, остатки) используются для составления бухгалтерской отчетности. Чтобы убедиться в точности и полноте этих показателей, необходимо периодически проверять записи по счетам.

Для проверки полноты и правильности записей по счетам используются различные приемы, которые в значительной мере зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета.

Обычно проверку записей по счетам Главной книги проводят по следующим направлениям:

- сличают обороты по каждому синтетическому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей;
- сравнивают между собой обороты и остатки или только остатки по всем счетам синтетического учета;
- сверяют обороты и остатки или только остатки по

каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.

Для сверки данных аналитического и синтетического учета, а также для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно-сальдовые ведомости отдельно по всем синтетическим счетам и отдельно по аналитическим, объединяемым одним синтетическим счетом, т. е. составляется несколько оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам и одна – по синтетическим.

Проверка учетных записей на синтетических счетах осуществляется по итогам оборотно-сальдовой ведомости. Имеющиеся в ней три пары суммовых колонок должны отражать дебетовые и кредитовые итоги, соответственно равные друг другу:

1) сальдо на начало периода по дебету должно быть равно сальдо на его начало по кредиту;

2) обороты за период по дебету должны быть равны оборотам за период по кредиту;

3) сальдо на конец периода по дебету должно быть равно сальдо на его конец по кредиту.

Отсутствие равенства в какой-либо паре колонок указывает на ошибку в записях или в подсчете записей по счетам. Например, отдельные суммы могут быть записаны не на те счета, к которым они относятся. Для выявления таких и подобных им ошибок производят сверку данных синтетического учета с соответствующими показателями аналитического учета: итоги оборотно-сальдовой ведомости по аналитическим счетам сверяют с данными соответствующих счетов в оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам. Равенство остатков и оборотов свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

1.6. Международные стандарты бухгалтерской отчетности и факторы, обуславливающие необходимость ее использования

Конец 20 столетия ознаменовался становлением глобальной мировой экономики и усилением международной конкуренции. В условиях свободы движения рабочей силы и капитала, конвертируемости национальных валют потребовалась разработка единых подходов к формированию экономических показателей, которые адекватно отражали бы с одной стороны состояние экономики той или иной страны, с другой, финансовое состояние и результаты деятельности отдельных хозяйствующих субъектов.

Работу по созданию нормативных документов, раскрывающих требования к содержанию бух информации, методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран возглавил созданный в 1973 г. в рамках ООН Международный комитет по стандартам финансовой отчетности, который в дальнейшем стал называться Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).

Документы, разрабатываемые КМСФО, носят название международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Необходимость широкого использования международных стандартов обусловлена несколькими причинами:

1) формирование отчетности в соответствии с МСФО – это важное условие приобщения к международным рынкам капитала. Капитал, особенно иностранный, требует полной открытости организации перед инвесторами. Если инвестор не в состоянии проследить с помощью финансовой отчетности, как используется предоставленный им капитал, любая страна останется зоной повышенного риска, что для фирм-резидентов этой страны выразится в увеличении стоимости предоставляемых им финансовых ресурсов с международных рынков, поскольку помимо стандартного % инвесторы будут включать в цену ресурсов доплату за риск;

2) отчетность, подготовленная по МСФО, рассматривается как один из важнейших элементов корпоративного управления. При разработке МСФО во главу угла поставлены интересы и потребности конкретных пользователей;

3) использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для совершенствования национальных систем учета. Эти стандарты закрепляют достаточно длительный опыт ведения бухучета и отчетности в условиях рыночной экономики;

4) применение МСФО существенно расширяет возможности национальных систем учета. Финансово-бухгалтерский учет часто называют языком бизнеса – это МСФО. На нем общаются финансисты, бухгалтеры и управленцы. В настоящее время отмечается возрастающий интерес россиян к МСФО.

Особую роль в процессе перехода к рыночной экономике и интеграции в систему мирохозяйственных связей играют МСФО.

2 языка бизнеса МСФО и ГААП (США)

С начала 90 годов прошлого века крупные компании большинства стран стали активно использовать правила, признаваемые в международных масштабах для составления консолидированной отчетности. По всей видимости, в ближайшие годы обострится борьба между западноевропейцами, отстаивающими приоритет МСФО, и стремящимися распространить их на наибольшее количество стран, и США, настаивающим на приоритете ГААП.

С точки зрения удобства участников хозяйственных процессов обе эти системы находятся в одной весовой категории. Хотя между ними существуют определенные концептуальные отличия.

ГААП США опирается на значительно больший масштаб разработок, поэтому в них заметно меньше операций и меньшая гибкость в отношении отдельных компаний.

МСФО часто ориентируется на разработку единых принципов, позволяющих проявлять определенную гибкость при формировании конкретной отчетности.

МСФО привлекательны тем, что позволяют увидеть реальное финансовое состояние организации исходя из потребностей конкретных пользователей (кредиторов, инвесторов, менеджеров).

Высокое качество, прозрачность, сопоставимость и достоверность финансовой информации способствует принятию эффективных решений, привлечению инвестиций, стимулированию экономического роста и т. д.

Так, видя реальную картину бизнеса, инвесторы могут вкладывать средства с меньшими рисками и в меньших объемах. Если владелец компании сам ей и управляет, то отчетность по МСФО позволяет объективно оценить бизнес, способствует принятию качественных управленческих решений.

В процессе перехода к рыночной экономике и интеграции России в мир экономики заметную роль стала играть унификация способов предоставления информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций. Отечественные правила бухучета достаточно существенно отличались от международных.

В ходе реформирования российской экономики нормативная база бухучета менялась, приближаясь к международным нормам. Так, согласно МСФО-1 «Представление финансовой отчетности», главная задача финансовой отчетности – удовлетворение потребностей широкого круга пользователей информацией, необходимой для принятия экономических решений.

Различия в расчете показателей в российской бухгалтерской отчетности и МСФО

Несмотря на незначительные внешние отличия форм российской бухгалтерской отчетности, рекомендуемых МСФО, существуют существенные различия в порядке расчета показателей, включаемых в расчетные формы. Эти различия можно классифицировать как:

1) различия в понятийном аппарате, определяющие расхождения в принятии активов, обязательств, доходов и расходов в целях бухучета для формирования отчетности;

2) различия в подходах к оценке отдельных видов активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (в том числе учет справедливой стоимости);

3) различия в подходах к денежному измерению активов,

обязательств, капитала, доходов и расходов в России и в системе МСФО;

4) возможности использования аналитических методов (например, дисконтирования), призванных уточнить оценку активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

В каждой стране бухгалтерская отчетность включает различное количество отчетов. Так, финансовая отчетность по американским стандартам GAAP состоит из трех основных отчетов – баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств. Кроме указанных форм, компании часто включают в отчетность отчет о нераспределенной прибыли и отчет об акционерном капитале. В Великобритании финансовая отчетность представлена балансом, отчетом о прибылях и убытках, отчетом о движении денежных средств и пояснительной запиской. Во Франции отчетность состоит из баланса, отчета о прибылях и убытках и таблицы финансирования, характеризующей движение денежных средств. Из приведенных примеров видно, что состав отчетности в различных странах похож, поскольку национальные стандарты учитывают требования МСФО. В частности, МСФО предлагают включать в отчетность: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала, описание учетной политики, пояснения к отчетности. МСФО-1 «Представление финансовой отчетности» регламентирует наряду со структурой и содержанием отчетных форм общие требования к раскрытию информации, устанавливает правила ее формирования и перечень необходимых сведений для каждого отчета, за исключением отчета о движении денежных средств. Последнему посвящен МСФО-7 «Отчет о движении денежных средств». В Европейском сообществе были разработаны и приняты несколько Директив, раскрывающих вопросы отчетности и аудита. Четвертая Директива, принятая в 1978 г., посвящена содержанию годовой финансовой отчетности компаний. В ней рассматриваются общие методологические основы составления отчетности компаниями стран – членов ЕС, приводятся

альтернативные варианты баланса, отчета о прибылях и убытках.

Сопоставление состава годового отчета, согласно МСФО, Директивам ЕС, американским стандартам GAAP и российским стандартам представлено в табл. 3.

Таблица 3 - Сопоставление состава годовой бухгалтерской отчетности в российской и международной практике

Состав годовой отчетности согласно МСФО-1 «Представление финансовой отчетности»	Состав годовой отчетности согласно Четвертой Директиве ЕС	Состав годовой отчетности согласно GAAP	Состав годовой отчетности согласно российскому законодательству
Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет о движении капитала Отчет о движении денежных средств Описание учетной политики и пояснения к отчетности	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет об изменениях финансового положения Примечания к отчетам Отчет о правлении компании Отчет аудитора	Бухгалтерский баланс Отчет о доходах Отчет о движении наличности Отчет о нераспределенной прибыли Отчет об акционерном капитале	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет об изменениях капитала Отчет о движении денежных средств Приложение к бухгалтерскому балансу Отчет о целевом использовании полученных средств Пояснительная записка Аудиторское заключение

Необходимо отметить, что в отличие от жестко регламентированной нормативными актами российской отчетности, международные стандарты и национальные стандарты западных стран определяют лишь общую форму и порядок расположения статей, общие требования к раскрытию

информации.

Подход к обоснованию состава отчетных форм должен быть ориентирован на основного пользователя – собственника организации. Если отчетность устраивает собственника в плане состава и содержания форм, то она по основным параметрам будет удовлетворять и требованиям других категорий пользователей.

Становится очевидной роль МСФО как фактора повышения эффективности работы отдельных компаний и рыночной экономики в целом, стимулируя экономический рост и развитие международных финансовых рынков.

ТЕМА 2. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА (ФОРМА № 1)

2.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его функции, строении и содержании

Баланс – главная форма в системе бухгалтерской отчетности. Он представляет собой систему показателей, характеризующих финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Бухгалтерский баланс и балансовое обобщение являются важнейшими элементами метода бухгалтерского учета. В балансе активы организации обобщаются и группируются в особом порядке, что позволяет быстро рассчитывать важнейшие показатели, характеризующие хозяйственную деятельность. Информация, содержащаяся в бухгалтерском балансе, необходима для контроля за наличием и структурой активов и источников их образования, анализа финансового положения и платежеспособности организации, размещения активов.

Активы организации участвуют в хозяйственном обороте непрерывно, изменяя свой состав и форму стоимости. Для руководства организаций нужно знать, какими активами

она располагает, из каких источников они получены, для какой цели предназначены. На эти вопросы дает ответ бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс – способ обобщения и группировки активов хозяйствующего субъекта и источников их образования на определенную дату в денежной оценке.

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

Бухгалтерский баланс составляется на основании данных бухучета на 1-е число каждого месяца, за квартал и год в целом в установленные сроки и представляется в налоговые органы и ряд других организаций.

Бухгалтерский баланс отражает не только качественные, количественные (суммарные), но структурные изменения в составе средств. Это свидетельствует о той чрезвычайно важной роли, какую играет баланс в хозяйственной деятельности предприятия, отражая состояние средств в обобщенной их совокупности на тот или иной момент бухгалтерский баланс раскрывает структуру средств и источников в разрезе их видов и групп, удельный вес каждой группы, взаимосвязь и взаимозависимость их между собой. Данные бухгалтерского баланса служат основой для выявления важнейших показателей, характеризующих деятельность предприятия и его финансовое состояние, например, достаточность обеспечения средствами, правдивость их исполнения, размеры материальных запасов, соблюдение финансовой дисциплины, рентабельность работы и т. д. Сигнализируя о тех или иных отклонениях в хозяйственной работе и финансовом состоянии предприятия, бухгалтерский баланс служит в то же время основой для выяснения причин этих отклонений и определения мероприятий, необходимых для их устранения. Особенно важное значение приобретает бухгалтерский баланс для контроля и более глубокого изучения и хозяйственной деятельности, и финансового состояния

предприятия. Обработанный аналитическими методами, бухгалтерский баланс становится одним из важнейших документов, раскрывающих внутренние взаимосвязи между всеми элементами хозяйственной деятельности предприятия. Кроме того, благодаря сжатой и компактной форме, бухгалтерский баланс является удобным и наглядным документом, он дает законченное и цельное представление о тех изменениях, которые произошли в нем за тот или иной период. Последнее достигается сравнением бухгалтерского баланса на данный момент с предыдущими Бухгалтерскими балансами, а также на начало и конец года. Таким образом, значение бухгалтерского баланса в хозяйственной деятельности предприятия можно кратко охарактеризовать так: бухгалтерский баланс является одним из важнейших средств руководства и контроля хозяйственной деятельности и анализа финансового состояния предприятия,

Бухгалтерский баланс – это денежный измеритель хозяйства на определенный момент, Бухгалтерский баланс имеет большое практическое значение: его данные используются для анализа финансового положения предприятия и контроля правильности отражения в учете хозяйственных операций.

Функции бухгалтерского баланса:

1. **Экономико-правовая** – обеспечивает имущественную обособленность хозяйствующего субъекта в гражданском обороте;

2. **Количественная характеристика имущества собственника (суммы собственного и заемного капитала)** – другими словами, из Бухгалтерского баланса заинтересованные пользователи узнают, какой имущественной массой, т. е. собственным капиталом, располагает собственник;

3. **Информативная** – характеризует степень предпринимательского риска, т. е. из него получают ответ на вопрос, сумеет ли организация в ближайшее время выполнить взятые на себя обязательства перед третьими лицами (инвесторами, кредиторами, покупателями, продавцами и др.) или ей угрожают финансовые затруднения;

4. **Определение финансовых резервов** в виде

наращения собственного капитала за отчетный период. Особенность бухгалтерского баланса состоит в том, что в нем сопоставляется имущество, права и обязательства (долги), при этом имущество может оказаться равным долгам, быть больше или меньше долгов. Если имущество = долгам, то права и обязательства взаимно погашаются. В бухгалтерском балансе отражается не бухгалтерская прибыль, а именно оставшаяся нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) в виде наращенного собственного капитала, которая получила название экономической прибыли.

Схематично бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, составленную из двух вертикально расположенных частей: верхняя – актив – отражает имущество и права организации, а нижняя – пассив – источники их образования.

Баланс в переводе с французского означает равенство, весы. В нем всегда должно присутствовать соответствие итогов актива и пассива:

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} \quad (1)$$

Поскольку пассивы представляют собой капитал и обязательства организации, а активы – имущество и права, данное равенство можно представить в следующем виде:

$$\text{Имущество} + \text{Права} = \text{Капитал} + \text{Обязательства} \quad (2)$$

В международной практике применяются две модели построения бухгалтерского баланса: вертикальная и горизонтальная.

Балансовое равенство при вертикальном построении баланса выражается следующей формулой:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Собственный капитал} \quad (3)$$

При горизонтальном построении баланса статьи сгруппированы в активы и пассивы. В этом случае балансовое

равенство выражается:

$$\text{Актив} = \text{Пассив} \quad (4)$$

Форма бухгалтерского баланса предприятия (Приложение 1) утверждена Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статья баланса отражает величину определенного экономически однородного вида средств или их источника. Балансовые статьи объединяются в группы, группы – в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

В актив баланса включены статьи, по которым показываются определенные группы элементов хозяйственного оборота, объединенные в зависимости от стадий кругооборота средств. Особенностью действующей структуры баланса является расположение разделов и статей в каждом его разделе в строго определенной последовательности – по степени возрастания ликвидности, т. е. возможности превращения их в деньги для оплаты обязательств организации.

Актив баланса состоит из двух разделов:

I – *необоротные активы*, состоит из нематериальных активов, основных средств, доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений, прочих внеоборотных активов.

II – *оборотные активы*, состоит из запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений, денежных средств, прочих оборотных активов.

Статьи пассива баланса представлены тремя разделами:

III – *капитал и резервы*, состоит из уставного, добавочного, резервного капитала, целевых финансирования и поступлений, нераспределенной прибыли прошлых лет, непокрытого убытка прошлых лет, нераспределенной прибыли отчетного года, непокрытого убытка отчетного года.

IV – *долгосрочные обязательства*, состоит из долгосрочных займов и кредитов, прочих долгосрочных обязательств.

V – *краткосрочные обязательства*, состоит из краткосрочных займов и кредитов, кредиторской задолженности, задолженности участникам (учредителям) по выплате доходов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, прочих краткосрочных обязательств.

Все активы организации представлены в балансе в сгруппированном виде (рис. 2).

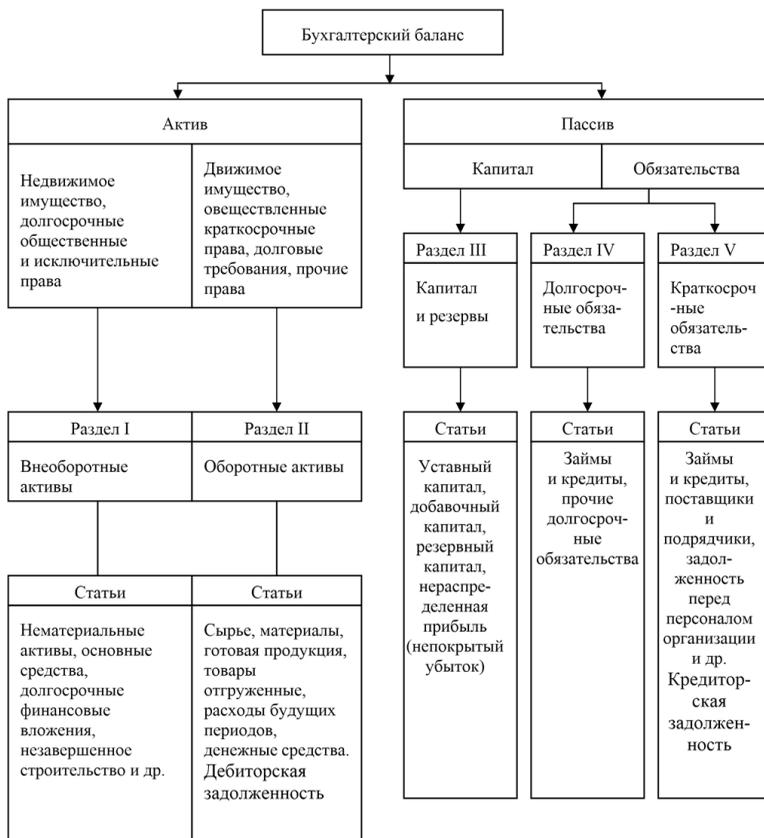


Рис. 2. Группировка активов и пассивов в бухгалтерском балансе

Итоги по каждому разделу актива баланса суммируются и дают общий итог актива баланса, который всегда равен общему итогу пассива баланса. Этот итог называют валютой баланса.

2.2. Виды баланса

В бухгалтерском учете используется несколько видов балансов, которые можно классифицировать по различным признакам (рис. 3).

Бухгалтерская финансовая отчетность



Рис. 3. Признаки группировки бухгалтерских балансов

По времени составления бухгалтерские балансы можно разделить на несколько групп (рис. 4).



Рис. 4. Группировка бухгалтерских балансов по времени составления

Вступительный баланс (начальный) – первый баланс, составляемый в начале деятельности хозяйствующего субъекта. В его активе отражается состав имущества и прав организации, полученных при ее создании, а в пассиве – источники их возникновения. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определенный период времени. Перед составлением вступительного баланса, как правило, проводятся инвентаризация и оценка имеющихся у организации активов.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего срока функционирования хозяйствующего субъекта в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Различают несколько их видов, исходя из времени составления балансов.

Начальный и заключительный балансы – это отчетные документы о производственно-финансовой

деятельности организации за год. Они составляются на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов и остатков по счетам, проверка инвентаризацией средств и расчетов).

Текущие (промежуточные) балансы составляются за квартал, полугодие и 9 месяцев по данным текущего учета.

Санируемые балансы разрабатываются в случаях, когда организация находится в трудном финансовом положении (банкротство и др.). Для составления таких балансов привлекаются специалисты независимых аудиторских фирм.

Ликвидационный баланс составляется для характеристики имущественного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица.

Предварительный (провизорный) баланс – бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе активов организации. Основой такого баланса служат фактические бухгалтерские данные о состоянии активных и пассивных статей к моменту его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях, которые будут совершены до окончания отчетного периода. Составление предварительного баланса имеет целью заранее установить финансовое положение хозяйствующего субъекта, в котором он может оказаться в конце отчетного периода.

Разделительные и объединительные балансы составляются в периоды разделения (объединения) юридических лиц.

По источникам составления различают следующие виды бухгалтерских балансов (рис. 5).



Рис. 5. Группировка бухгалтерских балансов по источникам составления

Инвентарные балансы составляют по данным инвентаризационных описей имущества и прав хозяйства, источников их образования. Примером инвентарного баланса является вступительный баланс.

Книжные балансы разрабатываются по данным текущего бухгалтерского учета (пример – текущие бухгалтерские балансы).

Генеральные балансы наиболее достоверно отражают производственно-хозяйственную деятельность организации и составляются по данным текущего бухгалтерского учета, подтвержденным инвентаризациями объектов учета.

По объему содержания бухгалтерские балансы подразделяются на единичные и консолидированные.

Единичные балансы отражают деятельность одной организации; а **консолидированные (сводные)** характеризуют хозяйственную деятельность группы предприятий.

По объекту отражения бухгалтерские балансы подразделяются на самостоятельные и отдельные.

Самостоятельный бухгалтерский баланс составляют организации, являющиеся юридическими лицами, а **отдельный** – филиалы, представительства.

По способу очистки статей различают бухгалтерские балансы БРУТТО и НЕТТО.

Баланс-брутто (грубый) включает в себя регулирующие статьи, используется для научных исследований, совершенствования информационных функций баланса и др.

Баланс-нетто (чистый) – баланс, из которого исключены регулирующие статьи: «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и «Использованная прибыль». В современных условиях возросло значение баланса-нетто, так как он позволяет определить реальную стоимость активов организации. В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

По форме представления информации различают

сальдовый и оборотный балансы.

Сальдовый баланс характеризует в денежной оценке активы хозяйствующего субъекта и источники их образования по состоянию на определенную дату.

Баланс составляется бухгалтерией организации путем подсчета остатков (сальдо) по счетам.

Оборотный баланс кроме остатков активов и источников их образования на начало и конец периода содержит данные о движении объектов учета (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период. По своему строению он будет отличаться от сальдового баланса. Оборотный баланс имеет большое значение в качестве промежуточного рабочего документа, используемого в процессе составления вступительного, заключительного и ликвидационного балансов.

Техника составления бухгалтерского баланса, промежуточного и годового, представлена в Приложении 7.

2.3. Правила формирования статей актива баланса

Статьи баланса показывают величину имущества и обязательств предприятия на определенную дату.

Статья баланса – отдельный вид средств (имущества) или источника (обязательств), показанный в балансе по отдельной позиции и выраженный отдельной суммой.

АКТИВ

РАЗДЕЛ I. ВНЕОБОРОТНЫЕ СРЕДСТВА включает разнородные по своему экономическому содержанию средства:

- Материальные средства
- Нематериальные средства
- Инвестиции и др.

Объединение этих средств в 1 разделе обусловлено длительным характером их использования в хозяйственной деятельности организации, принадлежностью к наименее ликвидным активам.

По группе статей **«Нематериальные активы»** строка 110 показывает наличие НМА, находящихся у организации на

праве собственности, хоз. ведения, оперативного управления. В целях правил отражения информации следует руководствоваться ПБУ 14\2000 «Учет НМА», утвержденных приказом Минфина РФ от 16 окт. 2000 г №91-н, ПБУ 17\02 «Учет расходов на НИОКР», утвержденных приказом Минфина РФ от 19 нояб. 2000 №115-н. Расшифровка НМА, а также сумма амортизации, регулирующая первоначальную стоимость НМА, приводится в приложении к бухгалтерскому балансу ф №5. НМА, по которым погашение стоимости не предусмотрено показывается в балансе по первоначальной стоимости. Для заполнения показателей по НМА используется информация по сч. 04 «НМА», 05 «Амортизация НМА».

По группе статей **«Основные средства»** в строке 120 отражаются материально-вещественные ценности, используемые в качестве средств труда и в течение длительного времени. Данные по ОС как действующим, так и находящимся в запасе, на реконструкции, модернизации, восстановлении или консервации приводятся в соответствии с правилом нетто-оценки статьи баланса по остаточной стоимости, за исключением объектов, по которым в установленном порядке стоимость не погашается. Величина начисленной амортизации по ОС на начало и конец отчетного года отражается в ф №5. При заполнении группы статей ОС следует руководствоваться ПБУ 6\01 «Учет ОС», утвержденных приказом Минфина РФ 30 марта 2001 г. № 26н, а также методическими рекомендациями по бухучету ОС, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 окт. 03 г № 91-н и письмом Минфина РФ от 16 сент. 02 г №16-00-14\359 «О бухучете ОС после вступления в силу гл 25 НК РФ». По статье ОС также показываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и др. природные ресурсы), капвложения, многолетние насаждения, коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и др. мелиоративные работы). В составе этой группы статей отражается имущество, предоставляемое по договору аренды (имущественного найма) за плату во временное владение и пользование. Организация арендатор отражает имущество,

полученное по договору аренды в целом как имущественный комплекс. Полная расшифровка наличия и движения ОС в течение отчетного года приводится в ф №5 и стат. отчетности ф. №11. Источником информации для заполнения этой группы статей баланса являются данные по сч. 01 «ОС», 02 «Амортизация ОС», 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

По статье **«Незавершенное строительство»** стр. 130 показывает затраты на:

- строительно-монтажные работы, осуществляемые как хозяйственным, так и подрядным способом;
- затраты по приобретению материальных объектов длительного пользования (зданий, оборудования, транспортных средств, инструментов, инвентаря);
- прочие капитальные затраты (проектно-изыскательные, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций);
- затраты по формированию основного стада;
- запасы оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки;
- выполнение научно-изыскательных, исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР).

При заполнении статьи «Незавершенное производство» следует руководствоваться ПБУ «О долгосрочных инвестициях», утвержденным приказом Минфином РФ от 30.10.1993 №160 и ПБУ «Учет договоров на капитальное строительство» №2\94, утвержденным приказом Минфина РФ от 20.12.1994 №167, а также ПБУ «Учет расходов на НИОКР» №17\02, утвержденным Минфином РФ от 19.11.2002 №115-Н.

Информационным источником для заполнения данной строки баланса являются данные по счетам: 08 Вложения во внеоборотные активы, 07 Оборудование к установке, 60 Расчеты с поставщиками (в части расходов, связанных с осуществлением капвложений).

По данной строке также отражается стоимость объектов

кап. строительства, находящихся во время эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, а также суммы авансов, выданных подрядчиком на капитальное строительство.

Незавершенные капитальные вложения приводятся в бухгалтерском балансе в сумме фактических затрат, а оборудование к установке, требующее монтажа, – по фактической стоимости его приобретения, включая расходы по доставке.

По статье **«Доходные вложения в материальные ценности»**, строка 135, показывается остаточная стоимость имущества, приобретенного для представления за плату другим организациям во временное владение и пользование с целью получения дохода (договор лизинга, договор проката).

При заполнении этой статьи руководствуются приказом Минфина РФ от 17.02.1997 №15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Показатели формируются по данным счетов: 03 Доходные вложения в мат. ценности, 02 Амортизация ОС (в части имущества, предоставляемого во временное пользование).

По статье **«Долгосрочные финансовые вложения»**, строка 140, показываются долгосрочные инвестиции организации в ценные бумаги и уставные капиталы др. организаций, в том числе дочерних и зависимых обществ, государственные и муниципальные ценные бумаги и прочие.

Долгосрочными считаются вложения, сделанные более чем на год (более 12 мес.).

Расшифровка финансовых вложений с подразделением их на долгосрочные и краткосрочные приводится в приложении к бухгалтерскому балансу форма №5 (векселя, акции, облигации).

При формировании показателей следует руководствоваться ПБУ 19\02 «Учет финансовых вложений», утвержденным Минфином РФ от 10.12.2002 №126-Н.

Показатели формируются по данным счетов: 58 Финансовые вложения, 59 Резервы под обесценивание финансовых вложений, 55 Спец. счета в банках (в части депозитных вкладов в кредитных организациях).

Финансовые вложения отражаются в форме №1 (балансе)

как краткосрочные, если срок обращения по ним не более 12 мес. (не более года) после отчетной даты. Остальные финансовые вложения представляются как долгосрочные и отражаются в разделе внеоборотные активы.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет по их оценке по дисконтированной стоимости. Информация о применении такой оценки и способах расчета дисконтированной стоимости приводятся в Пояснительной записке. Кроме того, организация обеспечивает подтверждение обоснованности расчета путем привлечения специалиста-аудитора или оценщика.

По статье **«Отложенные налоговые активы»** строка 145 показывается часть отложенного налога на прибыль, которая приводит к уменьшению налога на прибыль и подлежит уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться ПБУ 18\02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» утв. Минфином РФ от 19.11.2002 №114-Н.

Отложенные налоговые активы (ОНА) отражаются в бухучете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

Организация признает ОНА в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

ОНА равны величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникающих в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах, действующих на отчетную дату.

По статье **«Прочие внеоборотные активы»** строка 150 указывают средства и вложения, которые не отражены по др. строкам раздела «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса. Они также обособленно расшифровываются в приложении к балансу в форме №5.

Раздел 2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Показатели этого раздела бух. баланса характеризуют состояние оборотных активов, включающих материальные оборотные средства, средства в расчетах (дебиторская задолженность), денежные средства и приравненные к ним средства.

В группе статей «**Запасы**» строка 210 показывают стоимость всех запасов организации, т. е. материальные оборотные средства, включающие производственные запасы, затраты на производство, гот продукцию и товары, а также другие аналогичные затраты и запасы, подлежащие отражению в бухгалтерском балансе по соответствующим статьям.

По статье «**Сырье, материалы и другие аналогичные ценности**» строка 211 отражается информация о материалах, покупных полуфабрикатах, комплектующих, топливе, таре, запасных частях.

Такие ценности отражаются в бухучете по фактической себестоимости на счете 10 Материалы. При этом следует иметь в виду, что оценка производственных запасов на конец отчетного периода определяется в зависимости от принятого метода оценки при их выбытии.

При заполнении данной статьи бухгалтерского баланса надо руководствоваться ПБУ 5\01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Минфином РФ от 09.06.2001 №44-Н и методическими указаниями по бухучету инструмента, спецприспособлений, спецоборудования и спецодежд – Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 №135-Н.

Источником для заполнения этой статьи баланса служат данные по счетам: 10 Материалы, 14 Резервы под снижение стоимости материальных ценностей, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей.

Данный резерв 14 образуется в обязательном порядке на основании пункта 25 ПБУ 5\01 по МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость продажи которых снизилась.

Строка 212 **«Животные на выращивании и откорме»** указывают общую стоимость принадлежащих организации животных, птиц, пчел и т. п., учитываются на синтетическом счете 11.

Строка 213 **«Затраты в НЗП»** включает затраты по незавершенному основному производству, связанному с осуществлением уставной деятельности организации, по незавершенным работам, услугам, вспомогательных и обслуживающих производств, принадлежащих ей.

Для заполнения этой статьи, исходя из особенностей производственной деятельности организации, используют информацию по синтетическим счетам: 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательное производство, 29 Обслуживающее производство и хозяйство, 44 Расходы на продажу (в части издержек обращения).

При подготовке информации по заполнению данной статьи следует руководствоваться ПБУ 10\99 «Расходы организации».

Организации, выполняющие работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные) и осуществляющие расчеты с заказчиками в соответствии с заключенными договорами на законченные этапы работ, отражают по этой статье на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Строка 214 **«Готовая продукция и товары для перепродажи»** – приводят фактическую или нормативную себестоимость готовой продукции, а торговые организации определяют покупную стоимость товаров.

Источником для заполнения этой статьи баланса служат данные по счетам: 43 Готовая продукция, 41 Товары, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей (в части, относящейся к стоимости товаров).

Готовая продукция оценивается в балансе по фактической производственной себестоимости при использовании счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» для обобщения информации о

выпущенной продукции за отчетный период и выявлении отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной, т.е. плановой.

Строка 215 **«Товары отгруженные»** отражается фактическая себестоимость продукции, которая уже отгружена, но еще не принадлежит покупателю. Такая ситуация возможна, если в договоре купли-продажи предусмотрено, что право собственности на товар переходит к его новому владельцу лишь в момент оплаты.

Источником для заполнения этой статьи баланса служат данные по счетам: 45 Товары отгруженные, 14 Резервы под снижение стоимости материальных ценностей (если рыночная стоимость товаров ниже фактической себестоимости).

Строка 216 *«Расходы будущих периодов»* – указывают расходы, которые произведены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам (подписка).

Источником для заполнения этой статьи баланса служат данные по счету 97 Расходы будущих периодов.

Строка 217 **«Прочие запасы и затраты»** – затраты, не отраженные в предыдущих строках группы статей запасы.

Строка 220 **«НДС по приобретенным ценностям»** учитывают суммы налога по приобретенным материально-производственным запасам, НМА и т. п., которые еще не приняты к вычету из бюджета.

Источником для заполнения этой статьи являются данные счета 19 НДС по приобретенным ценностям.

Во 2-м разделе бухгалтерского баланса средства в расчетах представлены 2-мя группами статей в зависимости от сроков погашения задолженности.

Дебиторская задолженность по строке 230 показывает общую сумму долгосрочной дебиторской задолженности.

Долгосрочная задолженность – которую погасят не ранее, чем через 12 месяцев.

В противном случае задолженность краткосрочная. КЗ отражается по строке 240.

В дебиторскую задолженность включаются:

- расчеты с покупателями и заказчиками;
- задолженность поставщиков по выданным им авансам;
- расчеты с персоналом организаций по возмещению нанесенного ими ущерба;
- задолженность за подотчетными лицами;
- расчеты с разными организациями и лицами по нетоварным операциям;
- прочие дебиторы.

Расшифровка дебиторской задолженности по срокам ее погашения приводится в приложении к бухгалтерскому балансу форма №5.

Источником для заполнения этой статьи баланса служат данные по счетам: 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в части авансов выданных), 69 Расчеты по соц. страхованию (в части переплаты), 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами.

Строка 250 **«Краткосрочные финансовые вложения»** – показываются суммы, которые организация инвестировала на срок не более 1 года.

Строка 260 **«Денежные средства»** – записывают общую сумму, которой располагает организация: остатки наличных денежных средств в кассе, а также все деньги (и рубли, и иностранная валюта), что лежат в банках.

Источником для заполнения этой статьи баланса служат данные по счетам: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Спец. счета в банках, 57 Переводы в пути.

Строка 270 **«Прочие оборотные активы»** – отражают суммы, не нашедшие по другим статьям раздела 2 бухгалтерского баланса. При этом, исходя из требований существенности информации отчетности, если данные по этой статье превышают 5% итога актива бухгалтерского баланса, то организация должна дать расшифровку состава данной статьи в пояснительной записке.

2.4. Правила формирования статей пассива баланса

Пассив баланса отражает информацию об источниках формирования имущества и содержит 3 раздела.

РАЗДЕЛ 3. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ

Показатели этого раздела бухгалтерского баланса характеризуют состав и структуру собственного капитала, включающего различные по своему экономическому содержанию, порядку формирования, источники финансирования деятельности организации (уставный капитал, добавочный капитал, прибыль).

По статье **«Уставный капитал»** строка 410 показывается сумма средств, первоначально инвестированных учредителями для обеспечения уставной деятельности организации. Величина УК, отражаемая по данной статье баланса, должна соответствовать размеру, зафиксированному в учредительных документах.

Для заполнения используется информация по счету 80 Уставный капитал (для АО).

Если же фирма зарегистрирована как государственная или муниципальная, унитарное предприятие, то здесь сумма отражается уставного фонда.

Складочный капитал покажут по этой строке полные товарищества и товарищества на вере.

По статье **«Собственные акции, выкупленные у акционеров»** строка 411 отражается информация о наличии собственных акций, выкупленных АО у акционера для их последующей перепродажи или аннулирования.

Для заполнения используется информация по счету 81 Собственные акции (доли).

Хозяйственные общества и товарищества могут показать по этой статье доли участника, приобретенные своим обществом или товариществом для передачи другим участникам или 3-м лицам.

Поскольку эта статья является контрарной по отношению

к статье УК, то цифровые значения этой статьи показывается в круглых скобках, т. е. в отрицательном значении.

Строка 420 **«Добавочный капитал»** – величина добавочного капитала, который формируется за счет:

- дооценки основных средств;
- эмиссионного дохода, который получен из-за того, что рыночная цена размещенных акций превысила их номинальную стоимость (за минусом издержек, связанных с продажей);
- курсовых разниц в случае, когда задолженность по взносам в УК выражена в иностранной валюте;
- целевых средств, полученных некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов.

Добавочный капитал отражается на счете 83.

Добавочный капитал в соответствии с ПБУ 6\01 «Учет основных средств» уменьшается на суммы переоценки основных средств, списываемые на счет 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) при выбытии основных средств, ранее подвергавшихся переоценке.

Строка 430 **«Резервный капитал»** – остаток резервного фонда, создаваемого в соответствии с законодательством РФ или учредительными документами.

Формировать резервный фонд обязаны только АО. Это предписывает пункт 1 статьи 35 ФЗ №208-ФЗ «Об АО» от 26.12.1995.

Размер фонда не должен быть меньше 5% от суммы уставного капитала общества. При этом в резервный фонд ежегодно надо отчислять не менее 5% чистой прибыли. Делается это до тех пор, пока величина резервного фонда не достигнет размеров, установленных учредительными документами.

Информативным источником заполнения этой группы статей баланса являются данные сч. 82 Резервный капитал.

Строка 470 **«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** – показывается сумма нераспределенной прибыли, учтенная на счете 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Представляет собой аккумулируемую прибыль, не выплаченную в форме

дивидендов и нераспределенной прибыли, находящейся в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

В этом разделе бухгалтерского баланса (ББ) организации, имеющие убытки по результатам деятельности, показывают сумму убытков (Дебетовое сальдо сч. 84), непокрытых средствами резервного капитала или свободными средствами др. резервных фондов, образованных в соответствии с учредительными документами или другими источниками, предусмотренными законодательством.

Сумма непокрытого убытка отражается отрицательными показателями (в круглых скобках) и при определении итогов по разделу вычитается.

РАЗДЕЛ IV. «ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Строка 510 **«Займы и кредиты»** – остатки заемных средств, сумму которых организация должна погасить более чем через 12 мес. Отчет этого срока начинается с 1 числа следующего месяца после того, как кредиты и займы были отражены в бухучете. Задолженность предприятия по кредитам и займам указывается с учетом начисленных %, об этом сказано в п. 17 ПБУ «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» № 15\01, утвержд. приказом Минфина РФ от 2 авг. 2001 № 60-н.

Строка 515 **«Отложенные налоговые обязательства»** – часть отложенного налога на прибыль, которая приводит к увеличению налога на прибыль и подлежит уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. При заполнении этой статьи бухгалтерского баланса руководствуются ПБУ 18\02 и используются данные сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства». Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы и равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующей на отчетную дату. Это происходит в случае, если:

- сумма амортизации, начисленная в налоговом учете, за отчетный период, больше чем та, что рассчитана по правилам бухучета;

- процент по выданным займам начислялись ежемесячно, а должник погасил их единовременно. В данном случае разница возникает, если предприятие применяет кассовый метод;

- процент по кредитам и суммовые разницы в налоговом учете включаются в состав внереализационных расходов, а в бухучете в стоимость ОС или материалов;

- в бухучете отражаются затраты в составе РБП, а в налоговом учете списываются сразу.

РАЗДЕЛ V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Строка 610 **«Займы и кредиты»** – суммы задолженности по полученным кредитам и займам, подлежащие погашению в течение 12 мес. Расшифровка состава и движения заемных средств приводится в ф. № 5 приложений к бухгалтерскому балансу. Основанием для заполнения этой группы статей является сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Строка 620 **«Кредиторская задолженность»** – общую сумму кредиторской задолженности организации, расшифровку приводят в строке 621-625.

Строка 621 **«Поставщики и подрядчики»** – задолженность перед поставщиками и подрядчиками за полученные материалы, выполненные работы, оказанные услуги. Для заполнения этой статьи используется информация со сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Строка 622 **«Задолженность перед персоналом организации»** – сумма начисленной, но ещё не выданной заработной платы. Для заполнения этой статьи используется информация по сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Строка 623 **«Задолженность перед государственными внебюджетными фондами»** – задолженность организации перед государственными внебюджетными фондами по отчислениям на социальное страхование, пенсионное обеспечение, на обязательное

медицинское страхование работников данной организации, т. е. записывается сумма социальных взносов. Для заполнения этой статьи используется информация по сч. 69 **«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**.

Строка 624 **«Задолженность по налогам и сборам»** – задолженность организации перед бюджетами всех уровней, т. е. федеральным, региональным и местным по налогам и сборам, включая НДС/ФЛ. Для заполнения этой статьи используется информация по сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Строка 625 **«Прочие кредиторы»** – прочая кредиторская задолженность организации: суммы страховых взносов, арендная плата (если не является основным видом деятельности), долги перед подотчетниками и т. д.

Строка 630 **«Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов»** – задолженность по причитающимся к выплате доходам учредителям, дивидендам, акционерам. Для заполнения этой статьи используется информация по сч. 75 «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (в части начисленных доходов работникам, входящих в число учредителей организации).

Строка 640 **«Доходы будущих периодов»** – доходы организации, которые получены в отчетном году, но относятся к будущим периодам. К таким доходам, в частности, относятся разница между суммой, которую следует взыскать с виновных лиц за недостачу и балансовой стоимостью пропавших ценностей; стоимость безвозмездно полученного имущества; арендную и абонентскую плату, полученную за несколько месяцев вперед и т. д. Для заполнения этой статьи используется информация по сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Строка 650 **«Резервы предстоящих расходов»** – кредит сч. 96, показывающего суммы, зарезервированные организацией в установленном порядке для предстоящей оплаты отпусков на выплату вознаграждений за выслугу лет, на покрытие затрат ремонта основных средств и другие цели, предусмотренные отраслевыми особенностями состава затрат.

Строка 660 **«Прочие краткосрочные обязательства»** – краткосрочные обязательства, которые не отражены по другим строкам данного раздела.

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

В справке отражается стоимость ценностей, право собственности, на которые организации не принадлежит. Кроме того, здесь указывают те или иные факты хозяйственной деятельности организации, которые в соответствии с действующими нормативными документами отражаются на забалансовых счетах.

По строке **«Арендованные основные средства»** показывается стоимость основных средств, которые не принадлежат организации на праве собственности, а получены от других предприятий или физических лиц по договору безвозмездного пользования или аренды, в том числе лизинга.

По строке **«Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»** отражается стоимость товарно-материальных ценностей, которые, хотя и находятся в организации, но право собственности на них организации не принадлежит. Например, такая ситуация возникает, если организация продала товары, но временно они пока оставлены на складе организации-продавца на ответственном хранении, или в организацию поступили от поставщика товарно-материальные ценности по неакцептованным счетам.

По строке **«Товары, принятые на комиссию»** отражают стоимость товаров, полученных для продажи по договору комиссии, поручения или агентскому договору, право собственности на которые принадлежит комитенту (поручителю, принципалу). Эти товары учитываются на счете 004 «Товары, принятые на комиссию» по ценам указанным в первичных документах.

По строке **«Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»** отражают суммы, учитываемые на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Задолженность

неплатежеспособного дебитора списывается с баланса в случаях, если истек срок исковой давности или должник признан банкротом.

Списание дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, отражается по дебету субсчета 91-2 и кредиту та 62 (76).

В случае образования резерва по сомнительным долгам списание дебиторской задолженности отражается по дебету счета 63 и кредиту счета 62 (76). Одновременно сумма списанной задолженности принимается на забалансовый учет по дебету счета 007.

Такого рода задолженность должна числиться на счете 007 в течение пяти лет с момента ее списания с баланса для наблюдения за финансовым положением должника.

При списании задолженности с забалансового учета по истечении пяти лет производится запись по кредиту счета 007.

Если должник погасил свою задолженность (Д-т сч. 51 К-т субсч. 91-1) или организация-должник признана банкротом до истечения пяти лет, то задолженность дебитора списывается со счета 007.

По **строке «Обеспечения обязательств и платежей полученные»** отражают суммы гарантий, полученные организацией в обеспечение выполнения обязательств и платежей от других организаций, например, гарантии в обеспечение оплаты товаров, проданных покупателям.

Эти суммы учитывают на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Учет гарантий ведется в денежном выражении. Если в соглашении о предоставлении гарантии ее сумма не указана, то она определяется исходя из условий договора, по которому организация ее получила.

При получении гарантии делается запись по дебету счета 008, а после выполнения обязательства, под которое организацией была получена гарантия другой организации (например, после оплаты полученного товара и др.), сумма гарантии списывается по кредиту счета 008.

По строке **«Обеспечения обязательств и платежей выданные»** отражают суммы выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

Эти суммы учитывают на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

При получении суммы обеспечений делается запись по дебету счета 009, а по мере погашения задолженности списывается по кредиту счета 009.

По строке **«Износ жилищного фонда»** отражают суммы износа начисленные по объектам жилищного фонда. Сумму износа учитывают на счете 010 «Износ основных средств».

Это относится к такому жилью, которое не используется для извлечения дохода.

Объекты жилищного фонда, которые организация использует для получения дохода, учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». По ним начисляется амортизация в обычном порядке.

На сумму износа по объектам жилищного фонда дебетуют счет 010. По кредиту счета 010 отражают списание суммы износа в случае выбытия жилья.

По строке **«Нематериальные активы, полученные в пользование»** отражают стоимость нематериальных активов, полученных в пользование, если исключительные права на них не перешли к организации-получателю. Такие активы организация-получатель учитывает на забалансовом счете 012 в оценке, принятой в договоре. При получении данных активов дебетуется счет 012, а при их выбытии кредитуется счет 012.

В остальные строки справки может вписываться стоимость ценностей, учтенных на других забалансовых счетах. Так, здесь указывается, например, стоимость материалов, принятых в переработку (давальческое сырье), основные средства, сданные в аренду и др.

2.5. Правила оценки статей баланса в отечественной и мировой практике

Любой бухгалтерский баланс представляет состояние имущественной массы как группировку разнородных имущественных средств (материальных ценностей, находящихся в непосредственном владении хозяйства и прав на эти ценности) и одновременно как капитал, образованный волей определенных хозяйствующих субъектов (предпринимателей, акционеров, государства и др.), а также третьих лиц (кредиторов, инвесторов, банков и др.) Баланс отражает состояние хозяйства в денежной оценке, в России – в рублях. В силу этого вопрос правильной оценки балансовых статей имеет исключительное значение как при построении баланса, так и для оценки деятельности хозяйства.

Средства предприятия отражаются в балансе в следующей оценке:

- основные средства – по первоначальной стоимости, т. е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления, за минусом износа;

- нематериальные активы – по первоначальной стоимости, т. е. по фактическим затратам на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом износа;

- капитальные вложения – по фактическим затратам для застройщика (заказчика);

- оборудование – по фактической себестоимости приобретения;

- финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других предприятий, облигации, предоставленные займы и т. п.);

- по фактическим затратам для инвестора;

- материальные ценности (материалы, топливо, запасные части, тара и другие материальные ресурсы) – по фактической их себестоимости;

- незавершенное производство – по фактической производственной себестоимости, (в массовом и серийном производстве – по нормативной (плановой) себестоимости, или по

прямым расходом, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов);

– издержки обращения – в сумме издержек, приходящихся на остаток нереализованных товаров на предприятиях торговли и общественного питания;

– расходы будущих периодов – в сумме фактически произведенных в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;

– готовая продукция – по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

– товары – по покупной стоимости;

– товары отгруженные, сданные работы и оказанные услуги – по полной фактической или нормативной (плановой) себестоимости;

– дебиторская задолженность – в сумме, признанной дебиторами;

– остатки средств по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах – в рублях, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка РФ, действующему на последнее число отчетного периода.

Источники средств предприятия отражаются в балансе:

– уставный капитал – в размере, определенном учредительными документами;

– резервный капитал – в сумме неиспользованных средств этого капитала;

– резервы по сомнительным долгам – в сумме созданных в конце отчетного года резервов на покрытие дебиторской задолженности предприятия;

– резервы на покрытие предстоящих расходов и платежей – в сумме неиспользованных резервов;

– доходы будущих периодов – в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к следующим отчетным периодам;

– прибыль – в сумме, фактически полученной в отчетном

периоде прибыли. Авансовое и фактическое использование прибыли в отчетном периоде или фактически полученный убыток отражаются в активе баланса отдельными статьями. В годовой отчетности в валюту баланса включается лишь непокрытый убыток или нераспределенная прибыль отчетного года;

– кредиторская задолженность – в суммах фактических долгов кредиторам.

ТЕМА 3. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ФОРМА №2)

3.1. Экономические и правовые основы исчисления финансового результата в форме №2 «Отчет о прибылях и убытках»

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации, как известно, исчисляется как в балансе, так и в отчете о прибылях и убытках. По балансу определяется по существу наращение собственного капитала за отчетный период, которое должно быть равнозначно полученной прибыли организации. Такое наращение собственного капитала в последние годы получило название экономической прибыли.

Основным показателем прибыли, используемой для оценки производственно-хозяйственной деятельности, выступает: балансовая прибыль, прибыль от реализации выпускаемой продукции, валовая прибыль, налогооблагаемая прибыль, прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия или чистая прибыль.

Балансовая прибыль включает два укрупненных элемента:

- 1) прибыль (убыток) от основной деятельности и от реализации имущества или имущественных прав;
- 2) финансовые результаты от внереализационных операций.

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) – это финансовый результат, полученный от основной деятельности организации, которая может осуществляться в

любых видах, зафиксированных в его уставе и не запрещенных законом. Финансовый результат определяется отдельно по каждому виду деятельности организации, относящемуся к реализации продукции, выполнению работ, оказанию услуг. Он равен разнице между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) в действующих ценах и затратами на ее производство и реализацию.

В отличие от бухгалтерского баланса финансовый результат в отчете о прибылях и убытках определяется как разница между сальдо доходов и расходов отчетного периода нарастающим итогом с начала года до отчетной даты, имея в виду, что в бухгалтерском учете финансовый результат хозяйственной деятельности определяется подсчетом и балансированием всех прибылей и всех убытков (или потерь) за отчетный период. Для чего используется счет 99 «Прибыли и убытки». Сальдо на данном счете (дебетовое – убыток, кредитовое – прибыль) отражает финансовый результат хозяйственной деятельности по кумулятивному принципу, то есть прибыли и убытки накапливаются на счете 99 «Прибыли и убытки» нарастающим итогом с начала отчетного года. Следовательно, отчет о прибылях и убытках является по существу отчетом за определенный период времени (месяц, квартал, год). Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, введенным в действие с 1 января 1999 года (п. 79), введено такое важное понятие, как «бухгалтерская прибыль (убыток)». Последняя представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым указанным Положением. Таким образом, бухгалтерская прибыль есть разница между доходами и расходами за отчетный период. Финансовый результат, исчисленный по данным баланса (экономическая прибыль), по сути должен совпасть с итогом отчета о прибылях и убытках (бухгалтерской прибылью), поскольку доходы и расходы являются относящимися к отчетному периоду выплатами и поступившими

платежами, с которыми связано изменение соответствующих активов или пассивов.

При исчислении финансового результата в отчете о прибылях и убытках можно объяснить его характер, источники формирования и величину, а влияющие на результат слагаемые объединить в определенные группы. Следовательно, отчет о прибылях и убытках способствует в первую очередь получению информации о полученной прибыли – цели предпринимательства.

Из сказанного следует, что если баланс является отражением имущества, обязательств и собственного капитала, то отчет о прибылях и убытках как составная часть годовой и промежуточной отчетности позволяет определить вид, величину и источники формирования финансового результата на основе произведенных расходов. Отчет о прибылях и убытках не только отражает прибыль или убыток как абсолютные величины, но и содержит информацию о доходности, что позволяет анализировать составляющие финансового результата.

В отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 выделяет и требует отдельно раскрывать как минимум выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению; доходы от участия в других организациях, прочие операционные доходы, внереализационные доходы и чрезвычайные доходы.

Отчет о прибылях и убытках должен дать «полную и достоверную информацию о деятельности организации» (ст. 1 п. 3 ФЗ «О бухгалтерском учете»). Такой подход к отчету о прибылях и убытках в полной мере соответствует Принципам подготовки и составления финансовой отчетности в виде отдельного документа, предусмотренными международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Значение отчета о прибылях и убытках как полноценной составной части годового бухгалтерского отчета, было определено в результате длительной экономической дискуссии, которая прошла во многих странах.

Требование сделать достоянием гласности источники формирования финансового результата на основе обязательного составления отчета о прибылях и убытках, например, в Германии, впервые было законодательно закреплено с реформой акционерного права в 1959 году. Также эта форма бухгалтерского отчета законодательно закреплена и в других странах, она стала составной частью отчетов, предусмотренных МСФО. В России порядок ее составления и представления до 1996 года устанавливался подзаконными актами – инструкциями Министерства финансов.

3.2. Принципы построения Отчета о прибылях и убытках в отечественной практике

В последние годы отчет о прибылях и убытках был существенно трансформирован. Он стал более прозрачным для пользователей бухгалтерской информации и по своей структуре и содержанию приблизился к требованиям и формату международных стандартов финансовой отчетности.

В основе отчета о прибылях и убытках лежит принцип начисления. Доходы и расходы в соответствии с принципом начисления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Таким образом, принцип начисления предполагает, что все хозяйственные операции и иные факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерской отчетности в тех отчетных периодах, в которых они совершались, независимо от получения или выплаты денежных средств (или их эквивалентов). Применение данного принципа позволяет сблизить во времени момент сопоставления затрат и доходов. При использовании данного принципа в учете фиксируются обязательства предприятия, связанные с будущими платежами, или предстоящие в будущем денежные поступления. Это позволяет сформировать информацию для прогнозирования

будущих финансовых результатов организации, отдельных направлений ее деятельности. В случае невозможности получения части задолженности от дебиторов проводят корректировку данной задолженности путем начисления соответствующих резервов по сомнительным долгам.

К составлению отчета о прибылях и убытках в нормативных документах сформулированы различные требования. Так, ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» содержат требование выделять в отчете о прибылях и убытках характер деятельности, вид доходов и расходов, размер и условия их получения, подразделять доходы и расходы на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие. Указанные в нормативных документах (например, в ПБУ 4/99 и др.) требования, предъявляемые к составлению формы №2, можно объединить в пять экономических принципов составления данного отчета:

1. Недопущение взаимозачета статей доходов и расходов (принцип расчета финансового результата методом брутто);

2. Детализация доходов и расходов по видам (принцип детализации доходов и расходов);

3. Детализация затрат по функциям управления – производство, управление и сбыт (принцип построения отчета о прибылях и убытках по функциям управления);

4. Отражение возникших в отчетном периоде доходов и расходов в зависимости от отношения к отчетному периоду (принцип периодизации);

5. Разделение финансового результата на результат от основной и прочей деятельности (принцип разделения результатов).

Принцип расчета финансового результата по методу брутто предусматривает отражение всех доходов и расходов в полном размере без взаимозачетов. Указанная правовая норма должна применяться всеми хозяйствующими субъектами. **Метод нетто**, напротив, допускает суммирование однородных доходов и расходов, при этом отражается только результат сложения. Этот метод может применяться для

субъектов малого предпринимательства, в которых допускается упрощенная система бухгалтерской отчетности.

Принцип детализации доходов и расходов по видам связан с их характером. Это, прежде всего, означает, что все доходы и расходы отчетного периода должны быть структурированы определенным образом.

Согласно Приказу Минфина РФ №67н от 22.07.2003 г. в отчете о прибылях и убытках выделены следующие разделы: Раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»; Раздел «Прочие доходы и расходы».

В указанных выше ПБУ также сформулированы требования о раскрытии информации в форме №2: о характере деятельности, виде доходов, размере и условиях их получения.

При отражении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Принцип построения отчета о прибылях и убытках по функциям управления предполагает относить доходы и расходы к определенным областям деятельности организации и таким образом оценить их экономическое действие.

Принцип периодизации. В отчете о прибылях и убытках отражаются части издержек и поступлений, относящихся к данному отчетному периоду, в котором была произведена продукция или оказаны услуги как доход. Такая периодизация поступлений является основой для периодизации затрат. Затраты как расходы относятся к тому периоду, в котором согласно принципа начисления они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Принцип разделения результата. Отчет о прибылях и убытках должен строиться по принципу разделения результата. Доходы и расходы должны быть разделены таким образом, чтобы основные и прочие составляющие финансового результата были прозрачными (т. е. распознаваемы). Это необходимо в связи с

экономической оценкой хозяйственной деятельности организации. Такое разделение финансового результата позволяет, с одной стороны, внешним пользователям бухгалтерской отчетности очистить полученный финансовый результат от случайных факторов, а внутренним пользователям принимать соответствующие управленческие решения по максимизации прибыли и уменьшению убытков (потерь) в деятельности организации. Разделение финансового результата может производиться на основе двух критериев:

— *критерий регулярности* – разделяет общий финансовый результат на результаты от основной (обычной) деятельности организации или прочей (не основной) деятельности для организации;

— *критерий отношения к виду хозяйственной деятельности* – подразделяет финансовый результат от основной деятельности на результаты от производственной (коммерческой) и финансовой деятельности.

3.3. Структура и содержание статей отчета о прибылях и убытках в РФ

Приказом Минфина России от 18 сентября 2006 г. №116н были внесены изменения в классификацию доходов и расходов в бухгалтерском учете, что нашло отражение и в форме №2. Все доходы и расходы сейчас подразделяются на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы.

Организации, разрабатывая и принимая свою форму Отчета о прибылях и убытках, могут приводить любые расшифровки статей как в самой форме №2, так и в пояснениях к ней.

Доходы и расходы по обычным видам деятельности

При заполнении отчета о прибылях и убытках следует руководствоваться ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, введенными в действие с 1 января 2000 г., которые нормативно регламентируют вопросы формирования для целей бухгалтерского учета двух понятий:

«доходы организации» и «расходы организации», а также новым ПБУ 18/02.

По строке **«Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)»** показываются доходы, полученные от обычных видов деятельности организации.

ПБУ 9/99 (п. 5) определяет, что доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции (товаров), поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка).

При этом для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями. Критерий отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности или к прочим поступлениям вытекает из требований ПБУ 9/99, характера деятельности организации, вида доходов и условий их получения. Решение организации о признании для целей бухгалтерского учета поступлений доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями должно основываться и на экономических значениях того или иного вида доходов, систематичности операций по получению тех или иных доходов.

Так, согласно п. 7 ПБУ 9/99, доходы от сдачи имущества в аренду, поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, отражаются в составе прочих расходов только в том случае, когда они не являются предметом деятельности организации.

В соответствии с п. 6 ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (за исключением поступлений, не признаваемых доходом). Т. е. в основу определения выручки положен принцип допущения

временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Согласно п. 6.3 ПБУ 9/99, выручка при выполнении договора мены отражается по стоимости полученного имущества исходя из сложившихся рыночных цен, если рыночную стоимость полученного имущества определить невозможно – из рыночной стоимости имущества, переданного по договору мены.

ПБУ 9/99 выделяет пять условий, необходимых для признания в бухгалтерском учете выручки:

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

— сумма выручки может быть определена;

— имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации;

— право собственности на продукцию (товар) перешло к покупателю или работы (услуги) приняты заказчиком;

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

Строка «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» заполняется по данным аналитического учета к счету 90 «Продажи». Из суммы, показанной по кредиту субсчета 90-1 «Выручка», вычитают суммы, отраженные по дебету субсчетов 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы» и др. (например, сумма выручки корректируется на сумму предоставленных скидок (наценок)).

По строке **«Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»** отражаются расходы по обычным видам деятельности, выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ и услуг по которым отражена по строке «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» формы №2.

В соответствии с п. 5 ПБУ 10/99, «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности – это расходы,

связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Согласно п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расходы производятся в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных (нормативных) актов;
- сумма расходов может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если будет нарушено хотя бы одно из этих условий, то в бухгалтерском учете организации признаются не расходы, а дебиторская задолженность. Расходы подлежат признанию независимо от намерения получить выручку, или иные доходы и от формы их осуществления (денежной, натуральной и иной) (п. 17). В бухгалтерском учете расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления расчетов. Исключение сделано лишь для организаций, применяющих в бухгалтерском учете кассовый метод определения выручки. Такое право дано субъектам малого предпринимательства (приказ Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н).

ПБУ 10/99 введены отдельные правила для признания расходов в отчете о прибылях и убытках. В частности, расходы признаются:

- с учетом связи между производственными расходами и поступлениями;
- путем их обоснованного распределения между смежными отчетными периодами;
- когда становится определенным непополнение экономических выгод (доходов) или поступление активов по расходам, признанным в отчетном периоде;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

— когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Организации, занятые производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, отражают по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» в зависимости от учетной политики как производственную себестоимость проданной продукции, выполненных работ, оказанных услуг (включая общехозяйственные расходы), так и сокращенную себестоимость, когда общехозяйственные расходы сразу списывают на дебет счета 90 «Продажи». Если для учета затрат на производство используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумма превышения фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг над их нормативной (плановой) себестоимостью, списанная в соответствии с установленным порядком в дебет счета 90, включается в данные строки «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». В случае когда фактическая производственная себестоимость ниже нормативной (плановой), сумма отклонения уменьшает данные строки «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Организации, занятые торговой, снабженческой, сбытовой деятельностью и в общественном питании, отражают по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых показана по строке «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» формы №2; организации – профессиональные участники рынка ценных бумаг – покупную (учетную) стоимость ценных бумаг, выручка от продажи которых также отражена по строке «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)».

При определении себестоимости проданной продукции (работ, услуг) следует принимать во внимание ПБУ 10/99, а также

отраслевые рекомендации по вопросам учета затрат. Начиная с 2002 г., для исчисления налога на прибыль все организации обязаны параллельно с бухгалтерским, вести и налоговый учет. Главный принцип налогового учета заключается в группировке данных первичных документов в регистрах налогового учета в соответствии с требованиями налогового, а не бухгалтерского законодательства.

Заполняется строка «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» по данным аналитического учета к субсчету 90-2 «Себестоимость продаж».

По строке **«Валовая прибыль»** отражается разница между выручкой (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг.

По строке **«Коммерческие расходы»**, которые рассматриваются как затраты периода, отражаются:

— организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, – затраты по сбыту, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к проданной продукции (работам, услугам);

— организацией, занятой в торговой, снабженческой, сбытовой и иной посреднической деятельности,

— сумма издержек обращения, приходящаяся на проданные товары.

Строка «Коммерческие расходы», заполняется по данным аналитического учета к субсчету 90-2 «Себестоимость продаж».

По строке **«Управленческие расходы»**, которые также рассматриваются как затраты периода, показывают суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с установленным порядком и списываемые с него при определении финансовых результатов непосредственно на дебет счета 90 «Продажи».

Организацией – профессиональным участником рынка ценных бумаг по данной статье отражается сумма издержек по ее деятельности.

В случае, если в учетной политике порядок списания общехозяйственных расходов непосредственно на дебет счета 90 «Продажи» организацией не принят, то доля их, относящаяся к проданной продукции (работам, услугам), отражается по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Строка заполняется по данным аналитического учета к субсчету 90-2 «Себестоимость продаж». На наш взгляд, общехозяйственные расходы также следует учитывать на отдельном субсчете, для чего в рабочем плане счетов следует предусмотреть субсчет 90-6 «Общехозяйственные расходы».

Заканчивается раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» определением финансового результата от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

Показатель **строки «Прибыль (убыток) от продаж»** определяется расчетным путем: валовая прибыль минус коммерческие расходы минус управленческие расходы. Если в отчетном периоде организация получила убыток, то он показывается в форме №2 в круглых скобках. Точно также отражаются все остальные вычитаемые статьи данного раздела: «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы».

Прочие доходы и расходы

По **строкам «Проценты к получению»** и **«Проценты к уплате»** отражаются: суммы причитающихся (подлежащих) в соответствии с договорами к получению (к уплате) дивидендов (процентов) по облигациям, депозитам и т. п., учитываемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета на счете 91 «Прочие доходы и расходы»; суммы, причитающиеся от кредитных организаций за пользование остатками средств, находящихся на счетах организации; проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей кредитов, займов.

Строка «Проценты к получению» заполняется по данным аналитического учета к субсчету 91-1 «Прочие доходы», а строка «Проценты к уплате» – по данным аналитического учета к субсчету 91-2 «Прочие расходы». Сумма по строке «Проценты к уплате» показывается в круглых скобках.

По строке **«Доходы от участия в других организациях»** организация, имеющая финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, отражает доходы, подлежащие получению по акциям по сроку в соответствии с учредительными документами. Здесь же показываются доходы, подлежащие получению от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества).

Строка «Доходы от участия в других организациях» заполняется по данным по данным аналитического учета к субсчету 91-1.

По строке **«Прочие доходы»** отражаются (п. 7 и 8 ПБУ 9/99):

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления от продажи основных средств, материалов и т. д.;
- 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; – и др.

Строка «Прочие доходы» заполняется по данным аналитического учета к субсчету 91-1.

По строке **«Прочие расходы»** показываются (п. 11 и 12 ПБУ 10/99):

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, материалов и т. д.;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов (например, налога на имущество) за счет финансовых результатов;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы; – сумма уценки активов; – и др.

Строка «Прочие расходы» заполняется по данным аналитического учета к субсчету 91-2. Сумма по строке «Прочие расходы» показывается в круглых скобках.

Показатель **«Прибыль (убыток) до налогообложения»** представляет ничто иное как бухгалтерскую прибыль до налогообложения. Поскольку все предшествующие показатели формы №2 сформированы по правилам бухгалтерского учета, в соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99.

Показатель строки **«Прибыль (убыток) до налогообложения»** (бухгалтерская прибыль до налогообложения) определяется расчетно: прибыль (убыток) от продаж плюс проценты к получению минус проценты к уплате плюс доходы от участия в других организациях плюс прочие доходы минус прочие расходы.

Если организация получила в отчетном периоде убыток,

то он отражается в круглых скобках.

Статья «Отложенные налоговые активы» впервые появилась в образце Отчета о прибылях и убытках, утвержденного Приказом Минфина РФ от 22.07.03 г. №67н. Появление в Отчете о прибылях и убытках статьи «Отложенные налоговые активы» связано с новой методикой отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, принятой в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (утверждено Приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. №114н).

Отложенный налоговый актив – это 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 (п.14 ПБУ 18/02).

Для исчисления суммы отложенного налогового актива (ОНА) определяют величину вычитаемых временных разниц (ВВР), а затем величину ВВР умножают на ставку налога на прибыль.

Статья «Отложенные налоговые обязательства» впервые появилась в образце Отчета о прибылях и убытках, утвержденного Приказом Минфина РФ от 22.07.03 г. №67н.

Отложенное налоговое обязательство – это 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 (п.15 ПБУ 18/02).

Для исчисления суммы отложенного налогового обязательства (ОНО) определяют величину налогооблагаемых временных разниц (НВР), а затем величину НВР умножают на ставку налога на прибыль.

Строка «Текущий налог на прибыль»

Текущий налог на прибыль (ТНП) – это та сумма налога на прибыль, которую организация должна заплатить в бюджет. Его можно подсчитать сейчас и по данным налогового учета, и по данным бухгалтерского учета.

По данным бухгалтерского учета текущий налог на

прибыль рассчитывается в соответствии с методикой, изложенной в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02 введено в действие, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 г. Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства.

Как известно, сумма прибыли, отраженной в бухгалтерском учете, как правило, не совпадает с величиной прибыли в налоговом учете, поскольку прибыль в бухгалтерском и налоговом учете формируется по разным правилам. ПБУ 18/02 позволяет, во-первых, проследить взаимосвязь бухгалтерской и налоговой прибыли и, во-вторых, выявить факторы, которые привели к расхождениям между бухгалтерской и налоговой прибылью.

Методика расчета текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского учета сводится к следующему.

Вначале бухгалтер должен рассчитать условный расход по налогу на прибыль (УРНП) или условный доход по налогу на прибыль (УДНП). Для этого следует умножить бухгалтерскую прибыль (т. е. сумму, отраженную в форме №2 по строке «Прибыль (убыток) до налогообложения») на ставку налога на прибыль.

Затем для того, чтобы рассчитать текущий налог на прибыль, следует выявить и отразить в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности разницу между прибылью, сформированной по правилам бухгалтерского учета и прибылью, сформированной по правилам налогового учета. В соответствии с ПБУ 18/02 разница складывается из двух частей: постоянной и временной разниц.

Постоянные разницы (ПР) – это те доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются в расчет (или же принимаются только в пределах нормативов) при налогообложении прибыли как в отчетном периоде, так и в последующих отчетных периодах. Следовательно, чтобы получить налоговую базу по налогу на прибыль, постоянные разницы следует добавить к бухгалтерской прибыли.

К расходам, являющимся причиной появления постоянных

разниц, увеличивающих бухгалтерскую прибыль, например, относят:

- расходы в виде процентов по кредитам банка;
- представительские расходы;
- амортизация по безвозмездно полученным основным средствам и др.

Но в некоторых случаях бухгалтерская прибыль может превышать налогооблагаемую прибыль. В этом случае постоянные разницы следует вычесть из бухгалтерской прибыли.

К доходам, являющимся причиной появления постоянных разниц, уменьшающих бухгалтерскую прибыль, например, относят:

- доходы при безвозмездном получении имущества от другой организации, если уставный капитал передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада получающей стороны;

- доходы по операциям безвозмездного получения имущества;

- доходы от операций передачи имущества в совместную деятельность др.

Постоянные разницы используют для расчета постоянных налоговых обязательств (активов). Постоянные налоговые обязательства (ПНО) возникают, если момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, но их величина различается.

Для определения величины постоянного налогового обязательства нужно из суммы данного вида расходов, признанных в бухгалтерском учете, вычесть сумму таких же расходов, но признанных в налоговом учете, а полученную разницу умножить на ставку налога на прибыль.

Учет возникших в данном отчетном периоде постоянных налоговых обязательств следует вести на дебете счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство» и кредите счета 68. Учет постоянных налоговых активов надо вести на дебете сч. 68 и кредите сч. 99.

Временные разницы – это те доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде,

аналоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах (п.8 ПБУ 18/02). Временные разницы подразделяются на вычитаемые временные разницы (ВВР) и налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы возникают потому, что момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает.

Вычитаемые временные разницы образуются в том случае, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом, а доходы, наоборот, позже.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в том случае, когда доходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом, а расходы, наоборот, позже.

Вычитаемые временные разницы используются для расчета отложенного налогового актива (ОНА), а налогооблагаемые временные разницы используются для расчета отложенного налогового обязательства (ОНО).

Строка «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода»

Показатель строки «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» определяется расчетно: прибыль (убыток) до налогообложения (т. е. бухгалтерская прибыль) плюс отложенные налоговые активы минус отложенные налоговые обязательства минус текущий налог на прибыль).

Справочная информация

Здесь отражается справочная информация о дивидендах, приходящихся на одну привилегированную и одну обычную акции, а также суммы дивидендов на одну акцию, которые организация предполагает получить в следующем отчетном году, постоянные налоговые обязательства (активы).

При заполнении статей, содержащихся справочно в Отчете о прибылях и убытках, следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены приказом Минфина РФ от 21 марта 2000 г. № 29н), а также новым ПБУ 18/02.

Методические рекомендации применяются в акционерных обществах. В Методических рекомендациях введено два новых для российской практики понятия: базовая прибыль (убыток) на акцию и разводненная прибыль (убыток) на акцию. Требование о раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о прибыли (убытке), приходящейся на одну акцию, содержится в ПБУ 4/99 (п.27).

Согласно п.3 Методических рекомендаций, базовая прибыль (убыток) на акцию рассчитывается делением базовой прибыли (убытка) отчетного периода на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение этого периода. Средневзвешенное количество обыкновенных акций определяется суммированием количества акций на первое число каждого месяца отчетного периода и деления полученного результата на число месяцев. Под базовой прибылью (убытком) понимается прибыль (убыток) отчетного периода, оставшаяся в распоряжении акционерного общества после уплаты налога на прибыль и прочих аналогичных платежей. Эта величина берется из формы №2 (строка «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода»). Если общество имеет наряду с простыми акциями привилегированные акции, то для определения базовой прибыли (убытка) показатель по строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» должен быть уменьшен на величину дивидендов, начисленных по привилегированным акциям.

Согласно п.9 Методических рекомендаций, в некоторых случаях (при заключении обществом договора, предусматривающего продажу обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости; при наличии у общества конвертируемых ценных бумаг) акционерное общество должно дополнительно определять разводненную прибыль (убыток) на акцию. В этом случае отдельно рассчитывается возможный прирост базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций при исполнении каждого из договоров льготной продажи акций, или при конвертации каждого вида конвертируемых ценных бумаг в обыкновенные акции. Величина прироста складывается из тех

расходов, которые акционерное общество прекратит осуществлять, если, например, конвертирует ценные бумаги в обыкновенные акции, а также доходов, которые общество получит в результате конвертации ценных бумаг.

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

После справочной информации в форме №2 приводится расшифровка отдельных прибылей и убытков (штрафы, пени, неустойки, признанные или по которым получены решения арбитражного суда об их взыскании; прибыль (убыток) прошлых лет; курсовые разницы по операциям в иностранной валюте, списание дебиторской и кредиторской задолженностей, по которым истек срок исковой давности и др.).

3.4. Особенности составления Отчета о прибылях и убытках в международной практике

Отчет о прибылях и убытках является обязательной составной частью годового финансового отчета во всех учетных системах. Его структура регулируется на международном и национальном уровнях.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» определяет, что компания должна указывать в отчете о прибылях и убытках информацию о доходах и расходах, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов или их функций в рамках компании. Статьи доходов и расходов разбиваются на подклассы по таким признакам, как стабильность и предсказуемость. Информация представляется в отчете одним из двух способов, что приводит к наличию двух вариантов его структуры. Оба варианта позволяют определить совершенно идентичный результат, различаются они классификацией расходов.

Обоснование названных вариантов вытекает из теории Шмаленбаха, согласно которой затраты отчетного периода на производство и реализацию продукции, работ и услуг по его завершении могут, во-первых, капитализироваться в актив (и должны быть показаны в балансе), если они обещают получение

экономических выгод в будущих периодах, во-вторых, признаваться расходами (подлежащими представлению в отчете о прибылях и убытках), если они обеспечили получение экономических выгод в текущем периоде. Если затраты на производство и реализацию не могут обеспечить получение выгод ни в текущем, ни в будущем периодах, они списываются в убытки, увеличивая расходы.

Способ определения результата методом затрат предполагает сопоставление выручки от продаж продукции (товаров, работ, услуг) с общей суммой затрат периода, скорректированной на изменение остатков незавершенного производства и готовой продукции. Корректировка призвана отразить тот факт, что производство увеличило уровни запасов, или что продажи, превышающие производство, уменьшили уровни запасов.

Способ определения результата методом функций затрат, или «себестоимости продаж», основан на сопоставлении выручки от продаж с себестоимостью проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Структура отчета о прибылях и убытках, основанная на методе характера затрат, предполагает их классификацию по экономическому содержанию. В таком формате отчета вначале показывается выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг), уменьшенная на сумму налогов, включаемых в цену товара. Далее из суммы доходов вычитается весь объем затрат на производство в разрезе экономических элементов:

- материалы – стоимость израсходованных сырья и материалов, топлива, запасных частей и т. п.;

- заработная плата – затраты на заработную плату и оклады, все виды вознаграждений за выполненную работу, включая премиальные, сверхурочные и т. п., затраты на социальное, пенсионное и медицинское обеспечение, установленные законом;

- амортизация – отчисления, списываемые в погашение стоимости долгосрочных материальных активов;

- прочие затраты – затраты на рекламу, амортизация

нематериальных активов, командировочные расходы, затраты на комиссионные, почтово-телеграфные услуги и услуги других видов связи, налоги, включаемые в себестоимость продукции, лицензионные платежи, затраты на аудиторские услуги и т. п.

Результат от реализации получают путем вычитания из полученных доходов всей суммы затрат за период, скорректированной на уменьшение затрат, находящихся в запасах готовой продукции и незавершенном производстве, которое вычисляется в виде разницы в остатках на начало и конец отчетного периода. В расчет принимается изменение со знаком «плюс», если стоимость остатков уменьшается, и со знаком «минус», если стоимость остатков увеличивается. МСФО отмечают, что этот метод легко применим в небольших компаниях, где не требуется распределения прочих расходов в соответствии с функциональной классификацией.

В формате отчета о прибылях и убытках, основанном на методе себестоимости продаж в начале, как и в формате характера затрат, показывается выручка от продаж за минусом включенных в нее налогов. Выручка сопоставляется с затратами, обеспечившими ее получение, т. е, с признанными в отчетном периоде расходами, классифицированными в соответствии с функциями на производственную себестоимость, расходы на распространение и управленческие расходы.

В МСФО особо указано, что компании, классифицирующие расходы по функциям, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о затратах на амортизацию и оплату труда. Дополнительная информация полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств.

ТЕМА 4. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ОТЧЕТА ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА (ФОРМА №3)

4.1. Сущность и назначение Отчета об изменении капитала

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать дополнительные данные об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации. При этом Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 требует от хозяйственных товариществ и обществ отчета об изменениях капитала, который должен содержать как минимум данные о величине капитала на начало отчетного периода, увеличении капитала с выделением отдельно увеличения за счет дополнительного выпуска акций, за счет переоценки имущества, за счет прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала, уменьшении капитала с выделением отдельно уменьшения за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение), за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала, величине капитала на конец отчетного периода.

Отчетность о капитале формировании, изменениях в отчетном периоде является обязательной в соответствии с российскими стандартами и МСФО. В отчете об изменении капитала раскрывается информация об изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и др. составляющих собственного капитала. Отчет об изменениях капитала, составляемый по образцу ф. №3, утвержден приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н «О формах Бухгалтерской отчетности организации», строится по принципу оборотной ведомости (начальный остаток, поступление, использование или расходование и конечный остаток) и содержит 2 раздела. В образце ф. №3 на пересечении некоторых строк имеются строки, не предназначенные для заполнения.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности

акционерного общества информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций рекомендуется учитывать положения, приведенные в письме

Министерства финансов Российской Федерации от 23 декабря 1992 г. № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 2 ноября 1994 г. № 07-01-654-94 указанный документ в государственной регистрации не нуждается). При отсутствии указанной информации в бухгалтерском балансе при отражении данных по группе статей «Уставный капитал» она должна быть приведена как расшифровка к статье «Уставный (складочный) капитал» отчета об изменениях капитала, или в пояснительной записке.

Учитывая, что в бухгалтерском балансе в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету остатки фондов (фонд потребления, фонд накопления и прочие), образованных в соответствии с учредительными документами организации и принятой учетной политикой за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (нераспределенной прибыли), не отражаются, организацией соответствующие расшифровки, характеризующие направления использования прибыли, оставшейся в распоряжении организации, приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, в частности в отчете об изменениях капитала или пояснительной записке. Порядок отражения данных о видах образуемых резервов и фондов, а также об изменении их остатков на конец отчетного периода определяется организацией самостоятельно при разработке и принятии ею форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, приведенных в Приказе Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2000 г. № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

4.2. Структура и содержание статей Отчета об изменении капитала

В отчете об изменениях капитала в **разделе «Капитал»** приводятся данные о движении всех его составляющих: остатки на начало отчетного года, поступление (уменьшение) за отчетный период, остатки на конец отчетного года. По **статье «Уставный (складочный) капитал»** в графе 3 «Остаток на начало года» организация показывает сумму уставного (складочного) капитала на начало отчетного года, зафиксированную в зарегистрированных в установленном порядке учредительных документах. В случае увеличения в течение отчетного года уставного (складочного) капитала в установленном порядке соответствующая сумма отражается в графе 4 указанной статьи, а в случае уменьшения – в графе 5. При этом уменьшение уставного (складочного) капитала, например, возможно в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций при доведении размера уставного капитала до величины чистых активов.

По **статье «Добавочный капитал»** отражается движение добавочного капитала, например в виде прироста стоимости имущества организации в результате его дооценки в соответствии с установленным порядком, принятия к учету имущества в результате осуществления капитальных вложений, полученного эмиссионного дохода. В случае погашения задолженности по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженной в иностранной валюте, курсовые разницы отражаются также по указанной статье. В графе 3 «Остаток на начало года» по указанной статье отражается сумма добавочного капитала, числящегося на конец прошлого года с учетом проведенной на начало отчетного года переоценки основных средств в соответствии с установленным порядком. В графе 4 «Поступило в отчетном году» отражается присоединение собственных источников капитальных вложений по принятым в эксплуатацию объектам основных средств, в случаях достройки, дооборудования, реконструкции объектов основных средств и т. п. В графе 5 отражается уменьшение добавочного капитала,

связанное с направлением средств добавочного капитала на увеличение в установленном порядке уставного капитала, погашение убытка, выявленного по результатам работы организации за год. В течение отчетного года организацией добавочный капитал может быть уменьшен при списании соответствующей его суммы в целях выявления финансового результата от выбытия объектов основных средств, ранее подвергавшихся дооценке в установленном порядке. При составлении отчета об изменениях капитала рекомендуется выделять из статьи «Добавочный капитал» как в том числе данные об изменении (увеличении или уменьшении) данных о приросте стоимости имущества по переоценке, числящихся в бухгалтерском учете по отдельному субсчету счета учета добавочного капитала. В случае уменьшения стоимости основных средств, например, в результате переоценки при недостаточности или отсутствии учтенных сумм добавочного капитала в связи с принятием к учету этого объекта основных средств в результате капитальных вложений, его достройки, дооборудования, реконструкции, дооценки к уменьшению следует принимать нераспределенную часть прибыли, оставшуюся в распоряжении организации. По статье «Резервный фонд» в графе 3 раздела «Капитал» отражается сумма резервного фонда, создаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации, на начало отчетного года. При направлении указанного резерва в соответствии с законодательством Российской Федерации на покрытие убытков, на погашение облигаций акционерного общества и выкуп его акций в случае отсутствия иных средств соответствующие суммы отражаются в графе 5 статьи «Резервный фонд».

При формировании данных отчета об изменениях капитала данные о нераспределенной прибыли прошлых лет и отчетного года (непокрытом убытке прошлых лет и отчетного года) могут показываться по одной статье или отдельно. При этом нераспределенная прибыль может отражаться в отчете об изменениях капитала как остаток прибыли, оставшейся в распоряжении организации, после образования в соответствии с

законодательством Российской Федерации резервного фонда с выделением в том числе фондов и резервов, образуемых организацией в соответствии с учредительными документами. Организация может отражать образуемые в соответствии с учредительными документами фонды и резервы обособленно по соответствующим статьям раздела «Капитал» отчета об изменениях капитала. В этом случае нераспределенная прибыль будет исчисляться как часть прибыли, оставшейся в распоряжении организации, за минусом сумм образованных фондов, сумм, направленных в соответствии с принятыми решениями на покрытие убытка, выплату дивидендов и пр. Принятый организацией порядок раскрытия информации об изменениях капитала необходимо учесть при разработке и принятии организацией формы отчета об изменениях капитала.

По **статье «Целевое финансирование и поступления»** отражается движение средств, полученных некоммерческой организацией из соответствующих источников на цели своей деятельности (с соответствующей расшифровкой источников поступлений). Данные по указанной статье учитываются при определении итогов по разделу «Капитал» отчета об изменении капитала.

В **разделе «Резервы предстоящих расходов»** отчета об изменениях капитала отражаются данные о наличии на начало и конец отчетного периода резервов предстоящих расходов, образуемых организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в

Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 27 августа 1998 г., регистрационный номер 1598), и принятой учетной политикой, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода. Также в этом разделе отражаются данные о наличии на начало и конец отчетного периода оценочных резервов, образуемых организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (резервы по сомнительным

долгам, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги), движении средств каждого резерва в течение отчетного периода.

В отчете об изменениях капитала при отражении данных по графе 3 «Остаток на начало года» показываются остатки фондов и целевых поступлений, соответствующие остаткам их по данным предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, с учетом произведенной реорганизации организации. По **статье «Оценочные резервы»** в графе 3 отражается сумма резервов, образованных в конце предыдущего года в соответствии с установленным порядком и принятой учетной политикой организации.

В графе 4 «Поступило в отчетном году» отражаются суммы отчислений от прибыли, поступлений из бюджета и иных источников в фонды и целевые средства. В графе 4 по статье «Оценочные резервы» отражается сумма резервов, образованных в конце отчетного года (а также в течение отчетного года в разрешенных случаях) в соответствии с установленным порядком и принятой учетной политикой.

В графе 5 «Израсходовано (использовано) в отчетном году» показываются суммы фактических расходов фондов и целевого финансирования и поступлений или списания средств фондов, например, на увеличение добавочного капитала в части использования фондов в качестве финансового обеспечения капитальных вложений и долгосрочных финансовых вложений, перевод средств из одного фонда в другой. В части оценочных резервов по этой графе отражаются данные о списании за счет резервов по сомнительным долгам дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек или нереальной для взыскания, а также данные об уменьшении резервов под обесценение вложений в ценные бумаги в случае списания с баланса ценных бумаг, а также неиспользованных остатков оценочных резервов, списанных в конце отчетного года на финансовые результаты. При этом в форме справочно приводятся суммы по каждому оценочному резерву, присоединенному в конце отчетного года к финансовым результатам.

Данные по графе 6 по каждой статье определяются как

результат от сложения данных по графам 3 и 4, уменьшенный на данные по графе 5.

В разделе **«Изменение капитала»** отчета об изменениях капитала раскрывается информация об источниках увеличения капитала организации на конец отчетного года по сравнению с итоговыми данными раздела «Капитал», отраженными в графе 3, а также причинах уменьшения капитала. При этом следует иметь в виду, что внутренние обороты, связанные с увеличением (уменьшением) одной составляющей капитала за счет уменьшения (увеличения) другой составляющей, должны отражаться в разделе «Изменение капитала» отчета об изменениях капитала не должны.

Организациям (кроме некоммерческих) данные об остатках средств целевого финансирования и поступлений (из бюджета, от других организаций и граждан), их использовании и остатках на конец отчетного периода следует приводить в отчете об изменениях капитала после раздела «Изменение капитала».

Справочно в отчете об изменениях капитала организации (кроме некоммерческих) отражают данные о стоимости чистых активов для оценки степени ее ликвидности. При исчислении данного показателя все организации руководствуются порядком, изложенным в Приказе Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 5 августа 1996 г. № 71/149 «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ» (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 15 августа 1996 г. № 0702-709-96 данный Приказ не подлежит государственной регистрации). Справочно в отчете об изменениях капитала организация также отражает данные о направлениях использования поступлений из бюджета и внебюджетных фондов (в части по обычным видам деятельности и капитальным вложениям во внеоборотные активы) и в сравнении с предыдущим отчетным годом. В случае получения целевых средств из бюджета или внебюджетных фондов на цели, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, рекомендуется соответствующие данные также отразить справочно в отчете об

изменениях капитала.

ТЕМА 5. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ФОРМА №4)

5.1. Понятие и экономическая сущность денежных средств и денежных потоков предприятия и их классификация

Денежные средства включают деньги в кассе и те средства на счетах в банке (банках), которыми организация может свободно распоряжаться. Информация о средствах, замороженных на счетах организации, или иных средствах, которыми организация не может распорядиться самостоятельно, раскрывается в приложениях к отчету с тем, чтобы обеспечить взаимную увязку данного отчета и бухгалтерского баланса, отражающего полную величину денежных средств организации.

Эквиваленты денежных средств – высоколиквидные вложения, которые имеют короткий срок обращения и могут быть обращены в денежные средства без существенной потери в сумме.

В процессе осуществления всех видов финансовых и хозяйственных операций организации генерируют движение денежных средств в форме их поступления или расходования. Это движение денежных средств функционирующего предприятия представляет собой непрерывный во времени процесс и определяется понятием «денежный поток».

Денежный поток организации представляет собой совокупность распределенных во времени поступлений и выплат денежных средств, создаваемых его хозяйственной деятельностью.

Денежный поток предприятия является важнейшим самостоятельным объектом финансового менеджмента и одновременно анализа. Это определяется той ролью, которую управление денежными потоками играет в развитии предприятия

и формировании конечных результатов его финансовой деятельности.

Денежные потоки обеспечивают нормальную хозяйственную деятельность организации практически во всех ее сферах. Денежный поток можно представить как систему «финансового кровообращения» хозяйственного организма предприятия (рис. 3). Эффективно организованные денежные потоки предприятия являются важнейшим симптомом его «финансового здоровья», предпосылкой достижения высоких конечных результатов его хозяйственной деятельности в целом.

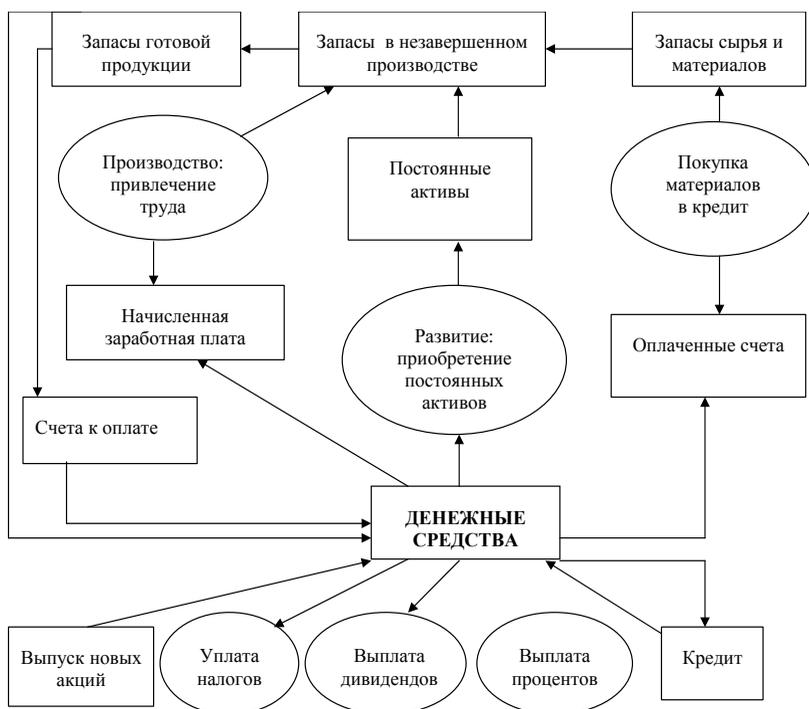


Рис. 3. Денежные потоки внутри фирмы

До настоящего времени отсутствуют четко сформулированные цели и задачи анализа денежных потоков предприятия. Отсутствует комплексный подход к исследованию факторов, прямо и косвенно влияющих на денежные потоки.

Разработки, касающиеся прогнозирования и оперативного анализа денежных потоков предприятия, принадлежат преимущественно зарубежным экономистам и ориентированы на стабильную рыночную экономику. Их применение в нашей стране затруднено ввиду высокой инфляции, частых и непредсказуемых изменений процентных ставок, неразвитости фондового рынка и т. п.

Существуют два основных подхода к определению понятия денежного потока. Первый заключается в том, что денежный поток предприятия представляется как разница между полученными и выплаченными предприятием денежными средствами за определенный период времени, в данном случае речь идет не столько о денежном потоке, сколько об остатке денежных средств на определенную дату. Денежные потоки в этом случае рассматриваются как превышение суммарных денежных средств предприятия над его денежными расходами. Второй подход характеризуется тем, что денежные потоки трактуются как движение денежных средств (оборот), их поступление и выплаты.

Связь между притоком и оттоком оборотного капитала и денежных поступлений характеризуется с помощью понятия производственно-коммерческого цикла, или периода оборота денежных средств.

Производственно-коммерческий цикл есть время между приобретением сырья и материалов и поступлением денежных средств от дебиторов за отгруженную продукцию.

Период оборота денежных средств, или финансовый цикл – это период между уплатой денежных средств за сырье и материалы и поступлением денежных средств от дебиторов за отгруженную продукцию.

Для определения времени производственно-коммерческого цикла рассчитывается период оборачиваемости или средняя продолжительность отрезка времени по отдельным элементам оборотного капитала:

– период оборачиваемости запасов сырья и материалов, т. е. продолжительность периода, в течение которого сырье и

- материалы находятся на складе перед передачей в производство;
- период оборачиваемости запасов готовой продукции – продолжительность периода, в течение которого готовая продукция находится на складе перед реализацией;
 - период оборачиваемости дебиторской задолженности – продолжительность кредитного периода или время между продажей продукции и поступлением денежных средств за эту продукцию;
 - период оборачиваемости кредиторской задолженности – время между покупкой материалов и платежами поставщика.

На основе этих показателей оборачиваемости рассчитывается период оборота денежных средств как разность между длительностью оборачиваемости запасов и дебиторской задолженности, с одной стороны, и продолжительностью оборачиваемости кредиторской задолженности – с другой.

Если увеличивается период оборачиваемости запасов либо дебиторской задолженности, то возрастает общая стоимость запасов, или общая сумма дебиторской задолженности. Если сокращается срок кредита, предоставленного поставщиками, то уменьшается сумма кредиторской задолженности. В результате этих изменений возрастают величина оборотного капитала и период оборота денежных средств.

Эффективное управление денежными потоками обеспечивает финансовое равновесие предприятия в процессе его стратегического и текущего развития.

Темпы этого развития, финансовая устойчивость предприятия в значительной мере определяются тем, насколько различные виды потоков денежных средств синхронизированы между собой по объемам и во времени. Высокий уровень такой синхронизации обеспечивает существенное ускорение реализации целей развития предприятия.

Разнообразие хозяйственных операций в условиях рынка обуславливает наличие самых различных видов денежных потоков. Отсюда, чтобы управлять денежными потоками, необходимо их сначала классифицировать по ряду признаков (табл. 4).

На практике самой распространенной является классификация денежных потоков по видам хозяйственной деятельности:

1) текущая деятельность – деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели производства продукции, выполнение работ, оказание услуг;

2) инвестиционная деятельность – деятельность организации, связанная с капитальными вложениями во внеоборотные активы, а также с их продажей, осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском ценных бумаг долгосрочного характера;

Таблица 4 - Классификация денежных потоков организации

Классификационный признак	Наименование денежного потока
1. Вид финансово-хозяйственной деятельности	1.1. Совокупный денежный поток 1.2. Денежный поток от текущей деятельности 1.3. Денежный поток от инвестиционной деятельности 1.4. Денежный поток от финансовой деятельности
2. Масштаб обслуживания финансово-хозяйственных процессов	2.1. Денежный поток организации 2.2. Денежный поток структурного подразделения 2.3. Денежный, поток отдельной хозяйственной операции
3. Оценка стоимости компании	3.1. Чистый (свободный) денежный поток 3.2. Валовой денежный поток 3.3. Инвестиционный денежный поток 3.4. Денежный поток от неосновной деятельности 3.5. Финансовый поток
4. Направление движения	4.1. Входящий денежный поток (приток) 4.2. Исходящий денежный поток (отток)

5. Форма осуществления	5.1. Безналичный денежный поток 5.2. Наличный денежный поток
6. Продолжительность	6.1. Краткосрочный денежный поток 6.2. Долгосрочный денежный поток
7. Достаточность объема	7.1. Избыточный денежный поток 7.2. Оптимальный денежный поток 7.3. Дефицитный денежный поток
8. Плановость	8.1. Планируемый денежный поток 8.2. Непланируемый денежный поток
9. Непрерывность формирования в рассматриваемом периоде	9.1. Регулярный денежный поток 9.2. Дискретный денежный поток
10. Оценка во времени	10.1. Текущий денежный поток 10.2. Будущий денежный поток

3) финансовая деятельность – деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском ценных бумаг краткосрочного характера, погашением ранее приобретенных краткосрочных облигаций и т. п.

Состав денежных потоков по видам деятельности, который отражается в Отчете о движении денежных средств, представлен на рис. 4.

Денежные потоки от текущей деятельности.

Значение раздела отчета, в котором отражаются денежные потоки от текущей деятельности, определяется тем, что в нем раскрывается информация об основных поступлениях и платежах организации. Поэтому при использовании информации отчета о движении денежных средств ключевым показателем является чистый денежный поток (нетто-результат поступлений и платежей) от текущей деятельности. На основании данных о величине и динамике данного показателя в их сочетании с

другой информацией могут быть сделаны выводы относительно способности организации создавать денежные средства в результате своей обычной деятельности в размере и сроки, необходимые для расчета по обязательствам и осуществления инвестиционной деятельности.

Именно поэтому в отчете важно отделить денежные средства, создаваемые в результате текущей деятельности, от денежных средств, привлекаемых со стороны в виде кредитов, дополнительных вкладов собственников и т.п.

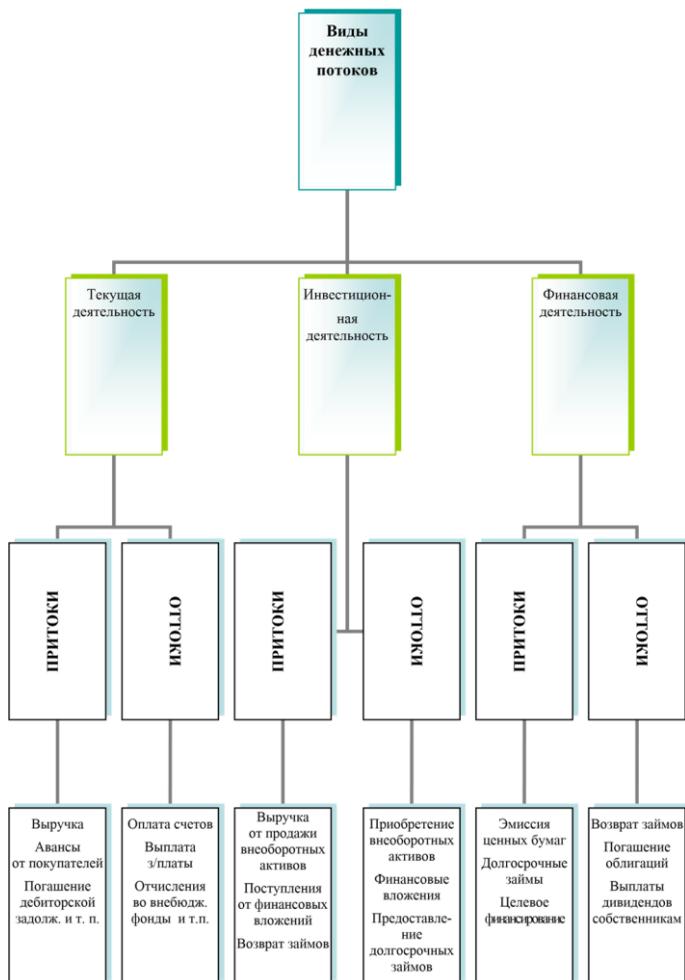


Рис. 4. Состав денежных потоков по видам деятельности

Потоки денежных средств от текущей деятельности являются, как правило, результатом хозяйственных операций, влияющих на определение чистой прибыли (убытка) организации.

К ним относятся:

а) денежные поступления от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также в виде авансов от покупателей и заказчиков;

б) поступления от аренды;

в) прочие поступления, включая возврат средств от поставщиков; из бюджета; от подотчетных лиц; поступления от страховых компаний, комиссионные, суммы, полученные по решению суда, и другие поступления;

г) денежные платежи поставщикам и прочим контрагентам;

д) оплата труда и иные выплаты работникам в денежной форме;

е) отчисления в государственные внебюджетные фонды;

ж) расчеты с бюджетом по причитающимся к уплате налогам, если они не могут быть отнесены к конкретным операциям инвестиционной или финансовой деятельности;

з) краткосрочные финансовые вложения;

и) выплата процентов по кредитам;

к) выплаченные дивиденды;

л) прочие выплаты, включая перечисления страховым компаниям, выдачу средств подотчетным лицам и др.

Важно отметить, что одним из условий, позволяющих отнести те или иные операции движения денежных средств к текущей деятельности, является невозможность их включения в инвестиционную или финансовую деятельность.

Денежные потоки от инвестиционной

деятельности. Осуществление инвестиционной деятельности характеризуется увеличением активов, которые, как ожидается, будут приносить доход длительное время.

Потоками денежных средств от инвестиционной деятельности являются:

а) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, прочих внеоборотных активов;

б) денежные поступления от реализации долевых и долговых ценных бумаг других организаций,

в) возврат займов, предоставленных организациям на срок более 12 месяцев;

г) возврат средств, связанный с заключенными договорами простого товарищества; иные аналогичные поступления;

д) денежные средства, поступающие в виде дивидендов, полученных от участия в капитале других организаций;

е) денежные средства, направленные на приобретение (создание) внеоборотных активов, включая капитальные вложения, увеличивающие стоимость основных средств и нематериальных активов;

ж) долгосрочные финансовые вложения.

В составе вводимых в эксплуатацию основных средств могут быть объекты, затраты по созданию (сооружению) которых производились как в отчетном, так и в предшествующих периодах. Поскольку указанные расходы сопровождались оттоком денежных средств в более ранних периодах, они должны быть исключены из расчета чистого денежного потока от инвестиционной деятельности отчетного периода.

Денежные потоки от финансовой деятельности. В разделе отчета, характеризующем денежные потоки от финансовой деятельности, отражаются притоки и оттоки денежных средств, связанные с использованием внешнего финансирования (собственного и заемного).

Изменения в собственном капитале, рассматриваемые в составе финансовой деятельности, обычно представлены денежными поступлениями от эмиссии акций, а также

полученным эмиссионным доходом. Изменение собственного капитала в результате полученной чистой прибыли (понесенного убытка) в составе финансовой деятельности не учитывается, поскольку расходы и доходы, связанные с формированием финансового результата, отражаются в текущей деятельности.

Денежными потоками от финансовой деятельности являются:

а) денежные поступления от выпуска акций и других долевых инструментов, а также дополнительных вложений собственников;

б) поступления от выпуска облигаций, займов, долгосрочных и краткосрочных кредитов;

в) целевые финансирование и поступления;

г) перечисления средств в погашение основной суммы долга по полученным кредитам и займам;

д) средства, направленные на выкуп собственных акций.

Второй наиболее значимый признак классификации – масштаб обслуживания финансово-хозяйственных процессов, в котором обобщающим показателем выступает денежный поток организации. Он характеризуется на уровне организации в целом:

– поступлением денежных средств;

– использованием денежных средств.

Денежный поток каждого конкретного структурного подразделения становится самостоятельным предметом анализа в результате выделения филиалов, представительств и иных структурных подразделений организации как отдельных объектов управления.

Следующий признак классификации является одним из последних достижений западной финансовой науки и применяется для оценки стоимости компании.

Свободный денежный поток представляет собой излишек денежных средств от производственно-инвестиционной деятельности, доступный для распределения между всеми инвесторами (акционерами и кредиторами). Эта разница между денежным потоком от основной деятельности и величиной валовых инвестиций используется в следующих направлениях:

- на выплату процентов кредиторам (из чистой прибыли);
- на погашение основной суммы долга;
- на выплату дивидендов акционерам;
- на выкуп акций у акционеров;
- на вложение средств в ликвидные ценные бумаги.

Валовой денежный поток – совокупный поток денежных средств, создаваемый организацией и доступный для реинвестирования на поддержание и развитие бизнеса. Категория «инвестиционный денежный поток» совпадает по своей сути с денежным потоком от инвестиционной деятельности.

Денежные потоки, возникающие в результате финансовой деятельности организации, называются **финансовыми потоками**. Они соответствуют свободному денежному потоку и представляют собой сальдо от притоков (привлечение дополнительного акционерного и паевого капиталов, поступления новых кредитов и займов, доходы от долевого участия, средства, поступившие в порядке безвозмездного целевого финансирования) и оттоков всем инвесторам организации (собственникам – выплата дивидендов, кредиторам – процентов по кредитам и займам).

По направлению движения денежных средств потоки подразделяются на входящие и исходящие. **Входящий денежный поток (приток)** характеризуется совокупностью поступлений денежных средств в организацию за определенный период времени. **Исходящий денежный поток (отток)** характеризуется совокупностью выплат денежных средств организации за этот же период времени.

В зависимости от объемов поступлений и расходования денежных средств различают избыточный, дефицитный и оптимальный денежные потоки.

Избыточный денежный поток характеризуется превышением поступления денежных средств над текущими потребностями организации и образованием высокой положительной величины чистого остатка денежных средств, которую организация не использует в своей деятельности.

Дефицитный денежный поток – следствие недостаточной величины денежных средств на финансирование текущих потребностей организации. Даже при положительном значении суммы чистого остатка денежных средств он может характеризоваться как дефицитный, если эта сумма не обеспечивает плановую потребность организации в денежных средствах по всем видам его деятельности. Отрицательное же значение суммы чистого остатка денежных средств автоматически делает этот поток дефицитным.

Оптимальный денежный поток характеризуется сбалансированностью поступления и использования денежных средств. Он способствует формированию оптимального остатка денежных средств на расчетном счете, величина которого предусматривает, с одной стороны, поддержание платежеспособности, с другой – рациональное их использование.

5.2. Содержание и назначение отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств ф. №4 – документ бухгалтерской финансовой отчетности, в которой содержатся сведения о потоках денежных средств (поступления, направления денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец периода в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Необходимость подготовки данного отчета обусловлена тем, что обобщенные показатели «Доходы» и «Расходы», используемые в Отчете о прибылях и убытках не отражают напрямую действительного движения денежных средств. В отчете о движении денежных средств отражается информация о том, за счет каких средств организация вела свою деятельность и как их расходовала.

Содержание отчета о движении денежных средств

Остаток денежных средств на начало года – по этой строке указываются остатки денежных средств организации по состоянию на 1 число отчетного года.

Для этого складываются дебетовые сальдо по сч. 50, 51,

55.

Раздел «Движение денежных средств по текущей деятельности»

Средства, полученные от покупателей и заказчиков – по этой строке отражается общая сумма денежных средств, поступивших на банковские счета и в кассу организации от покупателей и заказчиков в качестве выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Чтобы заполнить эту строку нужно взять обороты за год сч. 62, 76 (по К) в части оплаты за продукцию, товары, работы, услуги) в корреспонденции со сч. 50, 51, 52.

Прочие доходы – тут отражают суммы прочих поступлений, например, указывают денежные средства, возвращенные подотчетными лицами, займы ранее выданные сотрудникам, размещенные фондом социального страхования РФ расходы на оплату больничных.

Денежные средства, направленные на оплату приобретенных товаров, работ, услуг сырья и иных оборотных активов – здесь указываются суммы, перечисленные поставщикам и подрядчикам за полученные товары, работы, услуги. Чтобы заполнить эту строку нужно сложить кредитовые сальдо по сч. 50, 51, 52 и 55 в корреспонденции со сч. 60 и 76 в части оплаты товара, работы, услуги, сырье.

Денежные средства, направленные на оплату труда – указывают сколько организация заплатила своим работникам. Для этого нужно сложить К обороты по сч. 50, 51 в корреспонденции со сч. 70.

Денежные средства, направленные на выплату дивидендов, % – отражаются:

— суммы дохода, который был выплачен учредителям. Для этого нужно взять данные по Д 75 в корреспонденции со сч. 50, 51;

— сумма %, которые были выплачены по выпущенным ценным бумагам. В этом случае рассматриваются Д 76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» в корреспонденции со сч. 50, 51;

— суммы %, кот были выплачены по полученным займам и кредитам: Д 66, 67 в корреспонденции со сч. 50, 51.

Денежные средства, направленные на расчеты по налогам и сборам – отражаются суммы, перечисленные в бюджет (налоги, сборы, штрафные санкции). Чтобы заполнить эту строку, нужно подсчитать оборот по сч. 68 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Денежные средства, направленные на расчеты с внебюджетными фондами – суммы уплаченных пенсионных взносов, страховых взносов от несчастных случаев на производстве: Д 69 в корреспонденции со сч. 51.

Денежные средства, направленные на покупку валюты, и денежные средства, направленные на продажу валюты – расходы организации, связанные с покупкой валюты и деньги, направленные на покупку валюты: Д 57 в корреспонденции с К 50, 51, а также Д 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со сч. 57. Для того, чтобы отразить сколько валюты зачислено, нужно ввести дополнительную строку «Средства полученные от операций с иностранной валютой». Данные по этой строке будут соответствовать Д 52 и К 57.

Денежные средства, направленные на прочие расходы – выбытие денег, которое не было учтено по другим строкам. Например, здесь можно записать сумму займов, которую организация предоставила своим работникам и суммы выданные под отчет: Д 73, 71 с корреспонденции со сч. К 50, 51.

Чистые денежные средства от текущей деятельности – разница между поступлением и выбытием денег по текущей деятельности организации.

Раздел «Движение денежных средств от инвестиционной деятельности»

Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов – выручка от продажи ОС, оборудования, предметов лизинга и проката, а также НМА.

Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений – выручка от реализации акций, облигаций, векселей и других финансовых вложений, приобретенных на срок менее 12

мес.

Полученные дивиденды – сумма полученных дивидендов.

Полученные проценты – сумма процентов, полученных по ценным бумагам и займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам.

Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям – сумма займов, которая была погашена в течение отчетного года.

Приобретение дочерних организаций – если в отчетном году организация приобрела контрольный пакет акций в уставном капитале другой организации, то потраченную сумму следует отразить по данной строке: Д 58 субсчет «Паи, акции» в корреспонденции со счетами движения денежных средств.

Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и НМА – суммы, которые были потрачены на приобретение машин, оборудования, лицензионных программ: Д 60, 76 в корреспонденции с К 50, 51, 52 в части расчетов за приобретенные машины, оборудование, лицензионных программ.

Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений – расходы, связанные с приобретением облигаций, векселей и других ценных бумаг. Также в данную строку нужно вписать сумму денег, потраченную на покупку дебиторской задолженности по договору уступки права требования.

Займы, предоставленные другим организациям – сумма, предоставленных займов: Д 58 субсчет «Предоставленные займы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности – разница между поступившими и потраченными средствами на инвестиционную деятельность.

Раздел «Движение денежных средств по финансовой деятельности»

Поступление от эмиссии акций или иных долевых бумаг – величина эмиссионного дохода: К 75 субсчет «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями – суммы полученных займов и кредитов. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства: К 66, 67 в корреспонденции со сч. учета денежных средств.

Погашение займов и кредитов (без %) – суммы займов и кредитов, которые были погашены в отчетном году: Д 66, 67 в корреспонденции со сч. учета денежных средств. При этом из общей суммы Д 66, 67 нужно вычесть суммы перечисленных %.

Погашение обязательств по финансовой аренде – суммы платежей, перечисленные лизингодателю за аренду имущества по договору лизинга. Чтобы их найти, нужно проанализировать аналитику по Д 76 субсчет «Расчеты по арендованному имуществу» в корреспонденции со сч. учета денежных средств.

Чистые денежные средства от финансовой деятельности – разница между поступлением и выбытием денежных средств по финансовой деятельности организации.

Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов – для расчета показателя по этой строке нужно сложить величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода – остаток денежных средств на 31 декабря отчетного года. Показатель по этой строке должен быть равен сумме соответствующих показателей по строке «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» и строке «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов».

Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю – насколько изменился курс иностранной валюты за год и как это повлияло на составление год отчетности.

5.3. Прямой и косвенный методы представления потоков денежных средств в Отчете о движении денежных средств

Организация может представлять информацию о потоках

денежных средств от текущей деятельности, используя **прямой и косвенный метод**. При представлении информации о текущей деятельности прямым методом в отчете отражаются валовые денежные поступления и платежи.

При представлении информации о текущей деятельности косвенным методом, в разделе текущей деятельности отражаются чистый финансовый результат организации (чистая прибыль или убыток) и его необходимые корректировки, позволяющие перейти от величины чистого финансового результата к величине чистого денежного потока от текущей деятельности за период. Для этого чистый финансовый результат корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, операций, связанных с выбытием долгосрочных активов, на величину изменения оборотных активов и краткосрочных обязательств.

В качестве чистого финансового результата для целей составления отчета косвенным методом рекомендуется использовать чистую прибыль (нераспределенную прибыль (убыток)) отчетного периода, отражаемую в отчете о прибылях и убытках.

Существуют следующие способы представления потоков денежных средств от текущей деятельности: **прямой и косвенный методы**.

Первый из названных способов предполагает использование учетных данных об оборотах по статьям денежных средств. При этом перемещение между отдельными статьями денежных средств и их эквивалентов рассматривается не как движение денежных средств, а как способ управления ими. Поэтому такое перемещение исключается из расчета поступлений и платежей организации. Такой подход к отражению информации о движении денежных средств соответствует целевой направленности Отчета: предоставить пользователям бухгалтерской отчетности информацию о величине финансовых потоков, поступающих и выбывающих в процессе осуществления организацией своих операций.

Например, внутреннее перемещение денежных средств с расчетного на валютный счет и наоборот не рассматриваются в

качестве притоков (оттоков) денежных средств, отражаемых в Отчете.

Второй способ основан на корректировках статей отчета о прибылях и убытках, позволяющих перейти от статей доходов и расходов, к статьям валовых поступлений и платежей. Например, для того чтобы получить абсолютную сумму поступления денежных средств от покупателей в отчетном периоде, величина выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг должна быть скорректирована на сумму изменения остатков по статье дебиторской задолженности покупателей и заказчиков. Если, к примеру, объем продаж за период составил 700 тыс. руб., дебиторская задолженность покупателей на начало периода – 150 тыс. руб., на конец периода – 250 тыс. руб., то сумма поступлений от покупателей будет 600 тыс. руб. ($500 + 150 - 250$).

Прямое использование указанного способа составления отчета по данным российской отчетности является затруднительным, в частности потому, что в отчете о прибылях и убытках показывается нетто-выручка (очищенная от суммы налога на добавленную стоимость), в то время как в балансе задолженность покупателей включает причитающийся от покупателей НДС.

Такие же корректировки должны производиться и по статьям расходов с тем, чтобы устранить расхождения между величиной расходов, учтенных в отчете о прибылях и убытках, и фактическим расходом денежных средств.

Отчет, составленный прямым методом, может быть представлен в виде таблицы (табл. 5).

В отличие от прямого метода, раскрывающего информацию о валовых поступлениях и платежах, т. е. использующего учетные данные о денежных потоках, косвенный метод представления информации о денежных потоках от текущей деятельности рассматривает не только статьи денежных средств, но и все остальные статьи активов и пассивов, изменение которых влияет на финансовые потоки организации.

Чистый денежный поток от текущей деятельности представлен в отчете, составленном косвенным методом, как

результат использования всех экономических ресурсов организации, что позволяет оценить управленческие решения, относящиеся к денежным потокам, в первую очередь, относительно соответствия чистого финансового результата и денежных средств, а также достаточности получаемой прибыли для осуществления планируемых платежей.

Таблица 5 - Отчет о движении денежных средств (прямой метод)

Потоки денежных средств	Приток денежных средств	Отток денежных средств
-------------------------	-------------------------	------------------------

<p>I. Потоки денежных средств от текущей деятельности Выручка от продажи продукции, товаров, работ и услуг Авансы, полученные от покупателей Арендная плата Расчеты с персоналом Оплата приобретенных товаров, работ, услуг Отчисления в государственные внебюджетные фонды На выдачу авансов Расчеты с бюджетом Выплата дивидендов, процентов по ценным бумагам Прочие выплаты и перечисления Итого по разделу I Чистый денежный поток от текущей деятельности</p> <p>II. Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности Выручка от продажи основных средств и нематериальных активов Поступления от реализации долевых и долговых ценных бумаг других организаций Возврат предоставленных займов, вложений в совместную деятельность, иные аналогичные поступления Дивиденды, проценты полученные Приобретение (создание) внеоборотных активов, включая капитальные вложения, увеличивающие стоимость основных средств и нематериальных активов Долгосрочные финансовые вложения Итого по разделу II Чистый денежный поток от инвестиционной деятельности</p> <p>III. Потоки денежных средств от финансовой деятельности Денежные поступления от эмиссии акций и иные поступления от собственников Выкуп собственных акций Полученные кредиты и займы Погашение основной суммы долга по полученным кредитам и займам Итого по разделу III Чистый денежный поток от финансовой деятельности Чистый денежный поток (общее изменение денежных средств за период) Денежные средства и их эквиваленты на начало периода Денежные средства и их эквиваленты на конец периода</p>		
--	--	--

Чистый денежный поток отличается от суммы полученного финансового результата в силу ряда причин:

- финансовый результат, отражаемый в отчете о прибылях и убытках, формируется в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности (расходы и доходы признаются в том учетном периоде, в котором они были начислены вне зависимости от реального движения денежных средств);

- наличие расходов будущих периодов приводит к тому, что реальная сумма платежей отличается от себестоимости продукции;

- начисленные в отчетном периоде расходы, сопровождающиеся возникновением кредиторской задолженности, увеличивают себестоимость, не меняя при этом сумму денежных средств организации;

- приобретение активов долгосрочного характера и связанный с этим отток денежных средств не отражаются на величине финансового результата;

- на величину финансовых результатов оказывают влияние расходы, не сопровождающиеся оттоком денежных средств, например, амортизация основных средств и нематериальных активов;

- источником увеличения денежных средств не обязательно является прибыль (к примеру, приток денежных средств может быть обеспечен за счет их привлечения на заемной основе). Точно так же отток денежных средств не всегда связан с уменьшением финансового результата;

- на расхождение финансового результата и чистого денежного потока влияют изменения статей оборотных активов и краткосрочных обязательств.

Для устранения указанных расхождений в формировании чистого финансового результата и чистого денежного потока при определении чистого денежного потока от текущей деятельности производятся корректировки чистой прибыли или убытка с учетом:

а) изменений в запасах, текущей дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложениях, краткосрочных обязательствах, исключая займы и кредиты в течение периода;

б) неденежных статей: амортизация внеоборотных активов; курсовые разницы; прибыль (убыток) прошлых лет, выявленные в отчетном периоде; списанная дебиторская (кредиторская) задолженность; начисленные, но не выплаченные доходы от участия в других организациях и другие;

в) иных статей, сопровождающихся возникновением денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности.

В методических целях можно выделить определенную последовательность осуществления таких корректировок.

На первом этапе устраняется влияние на чистый финансовый результат операций неденежного характера.

Бухгалтерские операции начисления амортизации заключаются, как известно, в отнесении на себестоимость продукции доли амортизационных отчислений. Поскольку уменьшение финансового результата вследствие этих операций не сопровождается сокращением денежных средств, для определения чистого денежного потока суммы начисленной за период амортизации долгосрочных активов должны быть добавлены к финансовому результату.

Операции выбытия долгосрочных активов также влияют на конечный финансовый результат, являющийся исходной базой для расчета чистого денежного потока от текущей деятельности. В то же время, операции продажи объектов внеоборотных активов рассматриваются в составе инвестиционной деятельности. Во избежание двойного учета влияния одной и той же операции на денежные потоки, положительный результат выбытия долгосрочных активов, т.е. прибыль, при расчете чистого денежного потока от текущей деятельности должна быть показана со знаком «минус», отрицательный результат, т. е. убыток, – со знаком «плюс».

Корректировки, устраняющие влияние прочих «неденежных» операций на конечный финансовый результат в зависимости от характера их влияния увеличивают или уменьшают результат, т. е. состоят во включении в расчет чистого денежного потока от текущей деятельности суммы таких операций, соответственно, со знаком «минус» или со знаком «плюс».

На втором этапе корректировочные процедуры выполняются с учетом изменений в статьях оборотных активов и краткосрочных обязательств. Конкретный расчет предполагает

оценку изменений по каждой статье оборотных активов (исключая статьи денежных средств) и краткосрочных обязательств.

Цель проведения корректировок состоит в том, чтобы показать, за счет каких статей оборотных активов и краткосрочных обязательств произошло изменение суммы денежных средств в конце отчетного периода по сравнению с его началом.

Увеличение статей оборотных активов характеризуется использованием средств и, следовательно, расценивается как отток денежных средств. Уменьшение статей оборотных активов характеризуется высвобождением средств и расценивается как приток денежных средств.

Например, если в течение отчетного периода задолженность покупателей увеличилась, делают вывод о том, что поступление денежных средств было меньше зафиксированного в виде выручки в отчете о прибылях и убытках на величину прироста дебиторской задолженности. Следовательно, для расчета чистого денежного потока от текущей деятельности, прирост дебиторской задолженности за период должен быть показан в Отчете со знаком «минус».

Напротив, уменьшение дебиторской задолженности означает превышение поступления денежных (или иных платежных средств) над выручкой, отраженной в отчете о прибылях и убытках. Следовательно, для расчета чистого денежного потока от текущей деятельности, сокращение дебиторской задолженности за период должно быть показано в Отчете со знаком «плюс».

Влияние на финансовый результат операций, связанных с приобретением товарно-материальных ценностей, характеризуется тем, что увеличение их остатков в балансе характеризует использование денежных средств или их отток. Соответственно, сумма уменьшения остатков по указанным статьям означает высвобождение средств или их приток.

У операций, отражаемых на пассивных счетах, механизм воздействия на движение денежных средств обратный. Рост

остатков по статьям краткосрочных обязательств свидетельствует о том, что большая часть активов и произведенных расходов остается неоплаченной. В данном случае имеет место приток средств. Следовательно, при расчете чистого денежного потока от текущей деятельности прирост по статьям краткосрочных обязательств показывается со знаком «плюс». И, наоборот, сокращение задолженности кредиторам означает отток средств – в Отчете показывается со знаком «минус».

Изменения по статьям «Резервы предстоящих расходов и платежей», «Доходы будущих периодов» учитываются в механизме корректировочных процедур в общем для текущих пассивов порядке.

В качестве общего вывода можно сформулировать следующий алгоритм: при расчете чистого денежного потока от текущей деятельности увеличение статей оборотных активов должно быть показано в отчете со знаком «минус», уменьшение – со знаком «плюс»; увеличение остатков по статьям краткосрочных обязательств должно быть показано в отчете со знаком «плюс», уменьшение – со знаком «минус».

Совокупное влияние рассмотренных процедур, корректирующих величину чистого финансового результата, должно привести к определению чистого денежного потока от текущей деятельности.

Представление отчета, составленного косвенным методом, может быть выполнено в виде табл. 6.

Таблица 6 - Отчет о движении денежных средств (косвенный метод)

Показатели отчета	Сумма (+, -)
-------------------	------------------

Движение денежных средств от текущей деятельности	
Чистая прибыль(убыток)	+ (-)
Начисленная амортизация по внеоборотным активам	+
Прибыль от реализации внеоборотных активов (Убыток от реализации внеоборотных активов)	+ (-) -
Иные статьи неденежного характера	+
Увеличение запасов (Уменьшение запасов)	- +
Увеличение дебиторской задолженности (Уменьшение дебиторской задолженности)	- +
Увеличение кредиторской задолженности (Уменьшение кредиторской задолженности)	- +
Краткосрочные финансовые вложения	-
Выплата дивидендов, процентов по ценным бумагам	+ (-)
Изменение денежных средств в результате текущей деятельности	

При составлении отчета следует отдельно раскрывать информацию о денежных потоках от инвестиционной и финансовой деятельности в виде сумм валовых поступлений и платежей.

Вне зависимости от того, каким методом были представлены в отчете денежные потоки от текущей деятельности, движение денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности отражаются прямым методом. Таким образом, отличия в методах составления отчета определяется представлением информации о денежных потоках от текущей деятельности. Это позволяет говорить в целом о двух методах составления отчета: прямом и косвенном.

ТЕМА 6. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ ПРИЛОЖЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ (ФОРМА №5), ОТЧЕТА О ЦЕЛЕВОМ

ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПОЛУЧЕННЫХ СРЕДСТВ (ФОРМА № 6) И ПОЯСНИТЕЛЬНОЙ ЗАПИСКИ

6.1. Назначение, структура и содержание статей данных Приложения к бухгалтерскому балансу

Приложение к бухгалтерскому балансу дает расшифровку статей бухгалтерского баланса и состоит из девяти разделов. В новом образце формы №5 разделы не пронумерованы. Это вызвано тем, что в соответствии с п. 3 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина РФ от 22.07.03 №67н, организация может показатели, включенные в Приложение к бухгалтерскому балансу, представлять в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включать в пояснительную записку.

В разделе «Нематериальные активы» приводится расшифровка состава нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». В частности, выделяются следующие группы НМА:

- объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности);

- деловая репутация организации;
- организационные расходы; - прочие.

Объекты интеллектуальной собственности показывают в этом разделе как общей суммой, так и в том числе исключительные права на результаты интеллектуальной собственности:

- у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- у правообладателя на программы для ЭВМ, базы данных;

- у правообладателя на топологии интегральных микросхем;

- у владельца на товарный знак и знак обслуживания,

наименование места происхождения товаров;

- у патентообладателя на селекционные достижения.

Раздел построен по балансовому принципу: наличие НМА на конец отчетного периода (графа 6) = наличие НМА на начало отчетного года (графа 3) + поступило (графа 4) – вышло (графа 5). Суммы по выбывшим в отчетном периоде НМА отражаются в форме №5 в круглых скобках.

Следует помнить, что показатели раздела «Нематериальные активы» в Приложении к бухгалтерскому балансу приводятся по первоначальной стоимости (в отличие от Бухгалтерского баланса). Все вышеназванные показатели заполняются по данным аналитического учета к счету 04 «Нематериальные активы».

В разделе «Нематериальные активы» приводятся также данные о начисленной амортизации нематериальных активов по состоянию на начало отчетного года и конец отчетного периода. Амортизация показывается как общей суммой, так и в том числе по видам нематериальных активов. В образце формы №5 информация «в том числе» не расшифрована: приведены только незаполненные строки.

Показатели о начисленной амортизации нематериальных активов заполняются следующим образом:

- по данным остатка счета 05 «Амортизация нематериальных активов», если в учетной политике организации предусмотрена схема учета начисленной амортизации нематериальных активов с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;

- или по данным аналитического учета к счету 04 «Нематериальные активы», если счет 05 не используется.

При этом следует иметь в виду, что и в первом, и во втором случае по организационным расходам и деловой репутации можно использовать только второй вариант, т. е. без использования счета 04, т. к. по этим видам нематериальных активов речь идет не о начислении амортизации, а о равномерном списании (уменьшении) части стоимости данных активов.

В разделе «Основные средства» приводится расшифровка состава основных средств в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов.

В форме №5 в разделе «Основные средства» выделяются следующие группы основных средств:

- здания;
- сооружения и передаточные устройства;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- производственный и хозяйственный инвентарь;
- рабочий скот;
- продуктивный скот;
- многолетние насаждения;
- другие виды основных средств;
- земельные участки и объекты природопользования;
- капитальные вложения на коренное улучшение земель.

Раздел «Основные средства» построен так же, как и раздел «Нематериальные активы» по балансовому принципу. Суммы по выбывшим в отчетном периоде основным средствам отражаются в форме №5 в круглых скобках.

Показатели раздела «Основные средства» в форме №5 отражаются по первоначальной (восстановительной) стоимости в отличие от Бухгалтерского баланса и заполняются на основании регистров аналитического учета к счету 01 «Основные средства».

В разделе «Основные средства» приводятся также данные о начисленной амортизации основных средств по состоянию на начало отчетного года и конец отчетного периода. Амортизация показывается как общей суммой, так и в том числе по видам основных средств:

- зданий и сооружений;
- машин, оборудования и транспортных средств;
- других.

Показатели о начисленной амортизации основных средств

заполняются на основании данных аналитического учета к счету 02 «Амортизация основных средств».

В этом же разделе приводится первоначальная (восстановительная) стоимость по состоянию на начало года и конец отчетного периода о стоимости основных средств, переданных в аренду и переведенных на консервацию, а также отражаются данные об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и находящихся в процессе государственной регистрации.

Справочно к разделу «Основные средства» приводятся сведения о результатах от переоценки объектов основных средств, а также данные об изменении стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации.

В разделе «Доходные вложения в материальные ценности» приводится расшифровка состава доходных вложений в материальные ценности. В частности, выделяются следующие группы:

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

Показатели раздела «Доходные вложения в материальные ценности» приводятся по первоначальной стоимости и заполняются на основании аналитических данных к счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Раздел построен по балансовому принципу. Суммы по выбывшим в отчетном периоде доходным вложениям в материальные ценности отражаются в форме №5 в круглых скобках.

Сведения об амортизации доходных вложений в материальные ценности приводятся на начало отчетного года и конец отчетного периода. Показатель о начисленной амортизации заполняется на основании данных аналитического учета к счету 02.

Разделы «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» и «Расходы на

освоение природных ресурсов» заполняются теми организациями, которые выполняют НИОКР собственными силами или являются заказчиком по ним и имеют расходы на освоение природных ресурсов.

Оба раздела построены по балансовому принципу. Сведения о НИОКР и расходах на освоение природных ресурсов показываются как общей суммой, так и в том числе по видам данных затрат. В образце формы №5 информация «в том числе» не расшифрована: приведены только незаполненные строки.

В разделе «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» справочно по состоянию на начало года и на конец отчетного периода приводится сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, а также сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенным на прочие расходы.

В разделе «Расходы на освоение природных ресурсов» справочно по состоянию на начало года и на конец отчетного периода приводится сумма расходов по участкам недр, не законченным поиском и (или) гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами, а также сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на прочие расходы как безрезультатные.

Учет НИОКР и порядок раскрытия информации о НИОКР в бухгалтерской отчетности регулируются ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Показатели раздела «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» заполняются на основании аналитических данных к счету 08.

Следует иметь в виду, что ПБУ 17/02 не применяется в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов.

Расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы организации на геологическое изучение недр, разведку

полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера и др. Расходы на освоение природных ресурсов должны учитываться обособленно от других расходов организации, поскольку эти расходы произведены в данном отчетном периоде и относятся к будущим отчетным периодам, а следовательно подлежат равномерному включению в состав прочих расходов организации. Показатели раздела «Расходы на освоение природных ресурсов» заполняются на основании аналитических данных к счету 97 «Расходы будущих периодов».

В разделе «Финансовые вложения» финансовые вложения подразделяются на следующие группы:

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций;
- предоставленные займы;
- депозитные вклады;
- прочие.

Отдельно в разделе «Финансовые вложения» отражаются финансовые вложения, имеющую текущую рыночную стоимость. К ним относятся котируемые ценные бумаги и другие финансовые вложения, текущая рыночная стоимость которых документально подтверждена. Такие финансовые вложения отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости путем ежегодной (или ежеквартальной, или ежемесячной) корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Справочно отражаются два показателя:

- изменение стоимости финансовых вложений, имеющих текущую рыночную стоимость, в результате корректировки оценки;
- разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью по долговым ценным бумагам.

Показатели раздела заполняются на основании данных аналитического учета к счету 58 «Финансовые вложения».

В разделе *«Дебиторская и кредиторская задолженность»* дебиторская и кредиторская задолженность показывается по состоянию на начало отчетного года и конец отчетного периода. Приведена расшифровка видов дебиторской и кредиторской задолженности. Из состава дебиторской задолженности выделяются статьи:

- расчеты с покупателями и заказчиками;
- авансы выданные;
- прочая.

Кредиторская задолженность представлена статьями:

- расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- авансы полученные;
- расчеты по налогам и сборам;
- кредиты;
- займы;
- прочая.

Показатели дебиторской задолженности организации заполняются на основании дебетовых остатков по счетам: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками»; 71 «Расчеты с подотчетными лицами»; 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Статьи кредиторской задолженности организации заполняются на основании кредитовых остатков по счетам: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным»; 68 «Расчеты по налогам и сборам»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов».

В разделе *«Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)»* показываются расходы по экономическим элементам за отчетный и предыдущий годы. Данные приводятся в

целом по организации без учета внутривозвратного оборота. Показатели раздела заполняются на основании данных сводного учета затрат в поэлементном разрезе.

Изменения остатков незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов определяются по данным бухгалтерского баланса или Главной книги (остатков по счетам 20,23,97,96). При этом прирост показывается со знаком «+», а уменьшение – со знаком «-».

В разделе «Обеспечения» формы №5 отражаются векселя полученные и векселя выданные, данные об имуществе, находящемся в залоге. Имущество, находящееся в залоге, отражается по четырем статьям: приводится общая стоимость такого имущества и затем дается расшифровка этого имущества по трем статьям («объекты основных средств»; «ценные бумаги и иные финансовые вложения»; «прочее»). Показатели, характеризующие обеспечения, подразделены на две группы: обеспечения полученные, обеспечения выданные.

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

Учет полученных обязательств осуществляется по стоимости обязательства или стоимости, установленной договором.

Показатели раздела заполняются на основании аналитических данных по забалансовым счетам 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». На счете 008 учитывается информация о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также об обеспечениях, полученных под товары, переданные другим организациям (лицам). На счете 009 отражается информация о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

Показатели *раздела «Государственная помощь»*

учитываются и отражаются в форме №5 в соответствии с правилами, изложенными в ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

ПБУ 13/2000 не распространяется на бюджетные и некоммерческие организации, кредитные организации, а также на организации, работающие по государственным тарифам.

Государственной помощью признается увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов.

Выделяемые организациям бюджетные средства для целей бухгалтерского учета согласно ПБУ 13/2000 подразделяются на средства на финансирование капитальных расходов, связанных со строительством, покупкой или иным приобретением внеоборотных активов и средства на финансирование текущих расходов.

Предоставление бюджетных средств возможно по следующим формам: на возвратной и безвозвратной основе, на финансирование текущих и понесенных в предыдущие отчетные периоды расходов, в форме бюджетных кредитов и прочие формы предоставления государственной помощи.

К прочим формам государственной помощи относится выгода, которая не может быть обоснованно оценена (например, предоставление гарантий, оказание консультационных услуг на безвозмездной основе) и (или) которая не может быть отделена от нормальной хозяйственной деятельности организации (например, государственные закупки продуктов питания и топлива для районов Крайнего Севера).

Поступление бюджетных средств, согласно ПБУ 13/2000, организация имеет право отразить в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности при наличии двух условий:

- имеется уверенность, что средства будут получены;
- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств будут выполнены.

Средства государственной помощи отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам.

В соответствии с новым Планом счетов для обобщения информации о движении бюджетных средств предназначен счет 86 «Целевое финансирование». Бюджетные средства отражаются по кредиту счета 86 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Полученные бюджетные средства списывают со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов.

6.2. Отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6)

Некоммерческие организации в отчете о целевом использовании полученных средств отражают данные по основной (уставной) деятельности об остатках средств, ранее поступивших в качестве вступительных, членских, добровольных взносов, данные о поступлении (подлежащем поступлении) указанных средств в течение отчетного периода, их расходовании в течение отчетного периода и остатках на конец отчетного периода. Указанные данные заполняются на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью некоммерческой организации, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

В случае превышения произведенных в отчетном периоде расходов над имеющимися целевыми средствами (с учетом остатка на начало отчетного периода) указанная разность отражается по статье «Остаток на конец отчетного периода» в круглых скобках. При этом в пояснительной записке приводятся пояснения в связи с этим. В бухгалтерском балансе указанные данные отражаются как прочие оборотные активы.

В случае, если для отдельных данных, являющихся существенными, в образце формы № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» не предусмотрены отдельные статьи, организации самостоятельно определяют необходимые расшифровки и включают в форму отчета при его разработке и принятии дополнительные статьи.

6.3. Назначение и состав Пояснительной записки

Пояснительная записка является элементом бухгалтерской отчетности, обязательное включение которой в состав годовой отчетности установлено пунктом 2 (д) статьи 13 Федерального закона от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В то же время законодательством оговорены случаи, когда организация вправе не представлять пояснительную записку и отдельные вспомогательные формы:

- субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные (обязанные) проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

Пояснительная записка является важнейшей частью бухгалтерской отчетности, содержащей сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в формах отчетности.

Пояснительную записку можно разделить на три укрупненных блока:

- общие сведения об организации;
- расшифровка важнейших статей форм бухгалтерской отчетности;
- аналитические показатели, характеризующие деятельность организации.

В настоящее время, каждая организация самостоятельно определяет объем информации, приводимой в пояснительной записке, и форму подачи материала – в виде текста, таблиц, схем, диаграмм, и т. п., а действующие нормативные акты излагают лишь общие требования к ее содержанию. Кроме того,

организация вправе самостоятельно определять периодичность предоставления пояснительной записки в составе бухгалтерской отчетности, поскольку законодательно разрешено представлять записку в составе промежуточной отчетности.

Процесс составления пояснительной записки можно условно разделить на три основных этапа:

1. Анализ требований к содержанию записки, установленных действующими нормативными актами;
2. Выбор необходимых разделов («информационных блоков») записки; сбор, обработка и редактирование информации для включения в соответствующие разделы; выбор формы подачи информации, подготовка графического материала;
3. Составление и подписание окончательного варианта записки; утверждение ее в составе годового отчета высшим органом управления организацией.

Пояснительная записка должна выполнять следующие основные задачи:

- обеспечить информационную разгрузку форм бухгалтерской отчетности;
- раскрыть существенную информацию, содержащуюся в статьях бухгалтерской отчетности;
- предоставить пользователям сопоставимую учетную информацию за ряд отчетных периодов;
- предоставить данные наиболее важных аналитических показателей с точки зрения оценки коммерческой деятельности организации.

Назначение пояснительной записки тесным образом связано с составом включаемых в нее разделов. Для выполнения поставленных задач, составитель должен в рамках пояснительной записки обеспечить разумное сочетание интересов государства (норм законодательства, регулирующих порядок составления пояснительной записки) и интересов различных пользователей отчетности. Включаемая в пояснительную записку информация может быть соответственно разделена на обязательную и добровольно представляемую организацией. Добровольно представляемые данные являются важной составляющей

пояснительной записки. Согласно пункту 39 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. Исполнительный орган представляет органы управления организацией (совет директоров, наблюдательный совет, арбитражные управляющие). Задача дополнительных сведений, предоставляемых исполнительным органом, состоит в приведении прогноза относительно будущего развития организации. Основой для составления и представления пользователям прогноза служат данные о развитии организации в предыдущие отчетные периоды, данные макроэкономического анализа развития национальной экономики и отрасли, временная динамика важнейших аналитических коэффициентов по организации и др. В частности, к подобным сведениям относятся: макроэкономическая ситуация в стране, регионе; экономическая ситуация в отрасли; состояние бизнеса организации с раскрытием основных факторов (блок управления, кадровая политика, состояние производства, ценовая политика и др.).

Пояснительная записка должна быть составлена с учетом требований положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). Следовательно, в пояснительную записку важно включить разделы, соответствующие отдельным Положениям.

Кроме обязательной информации, выделяемой в виде отдельных разделов пояснительной записки, важно обеспечить выполнение требований других нормативных актов.

Таким образом, можно выделить следующие разделы пояснительной записки:

Раздел I. Краткая характеристика организации и основных направлений деятельности.

Раздел II. Учетная политика организации.

Раздел III. Информация об аффилированных лицах.

Подраздел: Вознаграждение членам совета директоров (наблюдательного совета).

Раздел IV. Основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

Раздел V. Существенные статьи бухгалтерской отчетности.

Раздел VI. Информация для обеспечения сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы.

Раздел VII. События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности.

Раздел VIII. Данные о важнейших отчетных показателях по видам деятельности и географическим рынкам сбыта.

Раздел IX. Государственная помощь.

Раздел X. Участие в природоохранных мероприятиях.

Раздел XI. Динамика важнейших показателей отчетности и порядок расчета аналитических коэффициентов.

Подраздел: Доход на акцию.

Кроме пояснительной записки и форм отчетности №№3-6 в состав пояснений также должны быть включены расшифровки и комментарии по отдельным формам бухгалтерской отчетности. При этом следует различать пояснения к основным (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках) и так называемым вспомогательным формам отчетности (формы №№3-6).

ТЕМА 7. СОБЫТИЯ, ПРОИЗОШЕДШИЕ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ И УСЛОВНЫЕ ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ПОКАЗАТЕЛИ ГОДОВОГО ОТЧЕТА И ВЗАИМОСВЯЗЬ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ

7.1. Порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности

Окончание финансового года, очевидно, не влечет автоматического завершения всех хозяйственных операций и

процессов, имеющих место в организации. При определенных условиях завершение до истечения срока представления бухгалтерской отчетности некоторых событий, начавшихся в отчетном году или в период между отчетной датой и датой подписания отчета, может оказать влияние на размеры имущества, обязательств и капитал организации, и, следовательно, на достоверность показателей основных отчетных форм.

Условным фактом признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность. При этом, последствия условного факта (в случае их наступления) оказывают существенное влияние на оценку пользователями бухгалтерской отчетности финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации по состоянию на отчетную дату.

Событие после отчетной даты – факт хозяйственной деятельности, который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год, и оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации. Порядок отражения в отчетности результатов влияния событий после отчетной даты и условных фактов изложен в действующих с 1 января 1999 года Положениях по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) и «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01). Информация, раскрываемая в записке, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты (условного факта) и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность достоверной оценки отсутствует, то необходимо указать на это с объяснением причин отказа от выполнения соответствующих расчетов. При отражении в пояснительной записке последствий, вызванных условными фактами, необходимо проявлять особую осторожность, следуя учетному принципу осмотрительности, согласно которому в

каждом сомнительном случае должен быть рассмотрен тот из возможных вариантов, который приведет к наихудшим последствиям для организации с точки зрения прогнозируемого состояния активов (обязательств) или ожидаемого финансового результата. Кроме того, если раскрытие информации в объеме, предусмотренном действующими нормативными документами, может нанести ущерб организации в ходе урегулирования соответствующего условного факта, то организация имеет право указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не приводится. Например, если организация выступает ответчиком по судебному разбирательству, не завершеному на отчетную дату, то она имеет право не указывать в пояснительной записке на существование данного условного факта, и, соответственно, не приводить связанного с ним количественного измерения.

Ниже приведена таблица, включающая виды событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности, которые в случае наличия подлежат раскрытию в данном разделе пояснительной записки (табл. 7). На основании пункта 8 ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» при составлении бухгалтерской отчетности организация оценивает последствия события после отчетной даты в денежном выражении.

Таблица 7 - Группировка событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности

События после отчетной даты ⁽¹⁾	Условные факты хозяйственной деятельности ⁽²⁾
объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства	не завершённые на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды

<p>произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату</p>	<p>не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет</p>
<p>получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации</p>	<p>гарантии и другие виды обеспечения обязательств, выданные до отчетной даты в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили</p>
<p>продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован</p>	<p>учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок погашения которых не наступил до даты подписания отчетности</p>
<p>объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате</p>	<p>индоссированные векселя</p>
<p>обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом «Доход по стоимости работ по мере их готовности», был необоснован</p>	<p>какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства</p>
<p>получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры</p>	<p>гарантийные обязательства организации в отношении проданной ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг</p>
<p>обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период</p>	<p>обязательства в отношении охраны окружающей среды</p>

принятие решения о реорганизации организации	другие аналогичные факты
приобретение предприятия как имущественного комплекса	–
реконструкция или планируемая реконструкция	–
принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг	–
крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений	–
пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации	–
прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату	–
существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты	–
непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты	–
действия органов государ (национализация и т. п.).	–

(1) Согласно Примерному перечню фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты (Приложение к Положению по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)).

(2) Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01).

Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет, подтверждение которого организация должна обеспечить. В связи с этим, в данном разделе пояснительной записки составителям отчетности следует раскрыть количественное влияние событий после отчетной даты на изменение

финансового положения организации в отчетном году. Другими словами, необходимо выделить влияние событий после отчетной даты на значение показателя чистой прибыли. При этом возможно построение таблицы, показывающей в итерационном режиме изменение значения чистой прибыли под действием событий после отчетной даты. Следует отметить, что события после отчетной даты нужно разделять на два вида: (а) оказывающие влияние на величину финансовых результатов отчетного года; (б) не оказывающие влияния на величину финансовых результатов.

События после отчетной даты группы (а) согласно пункту 9 ПБУ 7/98 отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке. События группы (б) определяются хозяйственными условиями, возникшими после отчетной даты, в которых организация ведет свою деятельность, и раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся (пункт 10 ПБУ 7/98).

По первой группе событий после отчетной даты раскрывается их количественное влияние, которое дополняется текстовым комментарием.

Вторая группа фактов сопровождается текстовым комментарием, если не представляется возможности количественного определения последствий событий после отчетной даты на финансовое положение организации. Ко второй группе относятся следующие события после отчетной даты: получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающей устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации; объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

принятие решения о реорганизации организации; реконструкция или планируемая реконструкция; принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг; прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату; существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты; непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты; действия органов государственной власти (национализация и т. п.).

Следует заметить, что по событиям указанной группы возможно привести только потенциальное количественное влияние на финансовое положение организации. Например, если акционерное общество приняло решение об эмиссии акций, оно должно раскрыть потенциальное изменение финансового положения как разницу между ожидаемой величиной поступлений средств от размещения акций и величиной налога на операции с ценными бумагами.

Условные факты хозяйственной деятельности могут быть тесно связаны с событиями после отчетной даты. Например, если по состоянию на отчетную дату организация имеет незавершенное судебное разбирательство по истребованию с должника дебиторской задолженности, то при последующем судебном решении о признании должника банкротом (в период с отчетной даты до даты подписания годового бухгалтерского отчета) условный факт трансформируется в событие после отчетной даты. Поэтому необходимо провести четкое разграничение между условными фактами и событиями после отчетной даты. В соответствии с определением, содержащимся в пункте 3 ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», условным фактом хозяйственной деятельности «признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность. Однако условный факт по состоянию на отчетную дату может превратиться в событие после отчетной даты, которое будет отражено заключительными оборотами за

год. Следовательно, говоря про условные факты хозяйственной деятельности, которые подлежат раскрытию в качестве таковых, следует иметь в виду факты, которые существовали на дату подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Таким образом, в составе условных фактов следует представлять те факты, которые существуют на дату подписания годового отчета. Соответствующая информация должна быть представлена в количественном выражении на основании требования ПБУ 8/01 (табл. 8).

Таблица 8 - Пример группировки условных фактов

Наименование условного факта	Ожидаемое влияние на финансовое положение	Вероятность последствий факта, в долях	Количественные выражение
1	2	3	4

Последняя колонка таблицы представляет количественное выражение влияния условного факта на финансовое положение (денежный поток, финансовый результат), рассчитанное путем умножения ожидаемого количественного влияния на оценку вероятности последствий условного факта хозяйственной деятельности, выраженную в долях. Вероятность последствий условных фактов устанавливается организацией, самостоятельно исходя из профессионального суждения. Однако если возможность оценить последствия условного факта в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это.

7.2. Взаимосвязь форм отчетности

Взаимосвязь данных форм отчетности можно представить в виде схемы, сплошные линии на которой указывают основные моменты связи финансовых отчетов; числовые значки позволяют дать краткие комментарии отраженных на ней взаимосвязей.

1. Доходы и расходы организации, которые представлены в отчете о прибылях и убытках, дают обобщенную

характеристику финансовых результатов от изменений в составе имущества и обязательств организации, показанных в балансе.

2. Чистый доход (прибыль) организации, взятый из Отчета о прибылях и убытках, входит в качестве компоненты Отчета об изменениях капитала и представляет важнейшую часть нераспределенной прибыли организации на конец отчетного периода.

3. В Балансе и Отчете об изменениях капитала данные по счетам первоначального (стартового, уставного) капитала тесно увязаны с моментом учреждения организации и по состоянию на любую отчетную дату (как в случае его неизменности на уровне первоначального взноса, так и в случаях его изменения при перерегистрации в установленном законодательством порядке).

4. Нераспределенная прибыль на конец отчетного периода в отчете об изменениях капитала корреспондирует с суммой по статье нераспределенной прибыли, представленной в балансе.

5. Изменения остатков денежных средств в отчете о движении денежных средств и бухгалтерском балансе являются идентичными.

6. Прирост суммы денежных средств в результате осуществления основной (производственно-коммерческой, эксплуатационной) деятельности, который показан в отчете о движении денежных средств, отражает результаты сделок по реализации товаров, работ и услуг, учтенных при формировании чистого дохода организации. Согласование чистого дохода и суммы прироста денежной наличности от операционной деятельности представляет один из важнейших моментов составления отчета о движении денежных средств организации.

7. Инвестиционная деятельность, отраженная в отчете о движении денежных средств организации, показывает прирост или убыль денежных средств в связи с движением активов, отраженных в виде балансовых статей отчета в активе баланса организации.

8. Финансовая деятельность, отраженная в отчете о движении денежных средств организации, показывает прирост

или убыль денежных средств в результате финансирования совершенных операций за счет долговых обязательств или собственных источников. Движение сальдо кредиторской задолженности и собственных источников финансирования в балансе и отчете об изменении финансового положения организации должны совпадать.

Поскольку при закрытии счетов их сальдо могут попадать либо в отчет о прибылях и убытках, либо в баланс, основными формами бухгалтерской отчетности являются именно эти две формы. Любые другие формы, по сути, являются аналитическими расшифровками или дополнением к первым двум формам.

Результат хозяйственной деятельности организации исчисляется как в балансе, так и в отчете о прибылях и убытках (принцип двойной бухгалтерии). Баланс является отчетом на определенный момент времени, например, на отчетную дату. В самом балансе финансовый результат определяется сравнением собственного капитала в начале и конце хозяйственного года. При этом включаются суммы распределения прибыли (либо исключается уменьшение капитала) и вычитается увеличение капитала в отчетном году. В отчете о прибылях и убытках результат определяется как сальдо доходов и расходов отчетного периода. Следовательно, отчет о прибылях и убытках является отчетом за определенный период времени, например, за отчетный период.

Финансовый результат, исчисленный по данным баланса, совпадает с итогом отчета о прибылях и убытках, поскольку доходы и расходы относятся к отчетному периоду в размере выплат и поступивших платежей, с которыми связано изменение соответствующих активов или пассивов. Например, приобретение станка приводит к выплатам, которые отражаются в балансе нейтрально по отношению к результату. Периодизация этих выплат в форме амортизации в период эксплуатации станка приводит к затратам, относимым на финансовый результат. Поскольку с уменьшением балансовой стоимости станка на сумму начисленной амортизации на счет прибылей и убытков относятся определенные расходы, постольку в балансе и отчете о прибылях

и убытках всегда получается одинаковый финансовый результат.

ТЕМА 8. ИСКАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И СПОСОБЫ ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ

8.1. Виды искажений бухгалтерской отчетности, влияние ошибок на содержание отчетов

В силу различных причин бухгалтерская отчетность может неточно отражать имущественное состояние или финансовый результат деятельности организации.

Составители отчетности умышленно или неумышленно допускают отступления от требования полноты и достоверности отчетной информации.

Отчетность, подготовленная и представленная с нарушением указанного, называется **искаженной отчетностью**.

В случае, когда применение действующих правил состояния отчетности может помешать заинтересованным лицам верно оценить положение дел в организации, допускается отступление от этих правил.

Если о таком отступлении организация сообщает в пояснительной записке, то составленная таким образом отчетность также считается достоверной и полной (ПБУ 4\99).

Ситуации, приводящие к искажению отчетности:

1) **вуалирование (скрывать, затуманивать) отчетности** – отчетность подготовлена в соответствии с установленными правилами, но необъективно отражает финансовое положение организации. Это искажение данных при соблюдении требований, установленных нормативными актами по бухучетом.

2) **фальсификация (подделывать)** – отчетность подготовлена с отступлением от установленных правил и необъективно отражает финансовое положение организации. В случае фальсификации отчетности, т. е. применения законодательно неговоренных учетных приемов, не отвечающих действующим требованиям отражения фактов хозяйственной

жизни организации.

Фальсифицированная отчетность тем самым является следствием бухгалтерских ошибок, допущенных на всех стадиях учетного процесса.

Ошибка в бухгалтерской отчетности – неверная денежная оценка статей отчетности, неправильное формирование итоговых показателей или неправильная их группировка в отчетных формах.

При степени влияния на бух. информацию ошибки подразделяются на:

- **локальные** – затрагивают 1 документ и не влекут за собой других ошибок;

- **транзитные** – если допущенная ошибка проходит через несколько регистров или влечет за собой последующие ошибки.

Можно выделить ошибки по форме (технические) и по содержанию (процедурные).

Ошибки по форме (технические):

- **арифметические (описки и пропуски)** объединены в одну группу, потому что их наличие приводит к неравенству итоговых показателей отчетности. Их можно легко исправить в процессе подготовки отчетов. Если бухгалтер, желая восстановить нарушенное равенство, произвольно изменит один или несколько показателей, то поиск таких ошибок существенно усложняется;

- **ошибки автоматизированной обработки информации** – связаны с широким применением средств вычислительной техники. Они могут возникать как при вводе, так и непосредственно при использовании определенного программного обеспечения – обработке, хранении и передаче данных компьютерных программ.

Ошибки по содержанию (процедурные):

- **ошибки в документировании по полноте и достоверности** – полное или частичное отсутствие регистрации отдельных фактов хозяйственной жизни в следствие небрежности работников бухгалтерской службы или недостатка информации об этих фактах. В отражении учета операций, не имевших место в

действительности, при наличии фальсифицированных первичных документов, подтверждающих совершение этих операций;

- **ошибки в периодизации** возникают вследствие нарушения принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т. е. когда факт отражается в учете не в том отчетном периоде, к которому его нужно было отнести. Такие ошибки имеют достаточно широкое распространение в практике вследствие несвоевременного получения документов от партнеров;

- **ошибки в корреспонденции** – отражение фактов хозяйственной жизни не на тех счетах бухучета, которые предусмотрены планом счетов. Их поиск может быть осуществлен с помощью тестирования бухгалтерских записей;

- **ошибки в оценке** – обусловлены неверным выбором способа оценки и неправильным определением цен, начислением амортизации, резервов и т. д. Устанавливаются такие ошибки посредством структурного и динамического анализа, путем экспертной оценки;

- **ошибки в представлении** – неправильное расположение информации в бухгалтерской отчетности вследствие нарушения требований нормативных актов. Сюда можно отнести неправильную группировку балансовых статей (объединение разнородных по экономическому содержанию), погашение активных сумм пассивными и наоборот. Действенным методом поиска таких ошибок является проверка взаимной увязки показателей, содержащихся в различных формах бухгалтерской отчетности.

Искаженная бухгалтерская отчетность в той или иной степени может нанести вред пользователям, т. к. риск неверных решений, принятых на основе такой отчетности, существенно возрастает.

Согласно статье 120 НК РФ, систематическое (2 раза и более в течении календарного года), несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухучета и отчетности хозяйственных операций, а также имущества организации, влечет взыскание штрафа. При этом привлечение организации к

налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствия их оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной действующим законодательством.

8.2. Способы выявления и исправления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности

Процедура выявления ошибок, как правило, подразумевает их локализацию и идентификацию.

Локализация заключается в установлении временного интервала возникновения ошибки и перечня ее возможных документальных носителей.

Идентификация предполагает определение точного места нахождения и конкретного ошибочного значения показателя.

До и в процессе составления отчетности поиск ошибок осуществляется посредством внутреннего контроля и самоконтроля.

Система внутреннего контроля – совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, включая надзор за исполнением приказов, обеспечения сохранности активов, предотвращения и обнаружения фактов ошибок, точность и полноту бухгалтерских записей, а также своевременную подготовку достоверной финансовой информации.

Самоконтроль заключается в выполнении контрольных мероприятий силами бухгалтерской службы организации.

Основные способы выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля и самоконтроля:

1) **инвентаризация** – сочетает методы фактического контроля и аналитической обработки бухгалтерской информации. По результатам инвентаризации каждой балансовой статьи определяют фактические данные об остатках всех видов

имущества (активов) и о размерах задолженности перед каждым кредитором. На основе полученных значений при необходимости корректируются сальдо счета бухучета с помощью проводок, отражающих выявленный излишек или недостачу. Тем самым устраняются ошибки, допущенные в учете, но при этом происходит только их идентификация, поскольку фиксируются значения показателей в строго установленный момент.

2) **горизонтальный (динамический) и вертикальный (структурный) анализ показателей бухгалтерской отчетности** – заключается в построении специальных аналитических отчетов, таблиц и последующей обработке, содержащейся в них информации.

3) **тестирование бухгалтерских записей (алгоритм обработки бухгалтерской информации)** – находит широкое применение в условиях компьютерной обработки данных и базируется на очевидном факте наличия, взаимосвязи между данными бухучета и отчетными показателями. Тестирование включает формирование выборки хозяйственных операций, внесение данных в компьютерную систему или ручную их обработку по принятым в организации циклам обработки и сравнением полученных итоговых показателей с заранее определенными результатами.

4) **арифметико-логический контроль** – наиболее распространенный способ самоконтроля, состоит в проверке правильности: выполненных вычислений и подсчетов, группировки и разности показателей, порядка оформления отчетных форм. При этом путем сопоставления показателей, подлежащих отражению в отчетности, с другими документальными данными определяется, существует ли объективная возможность достижения отчетными показателями тех значений, которые составители отчетности намерены в ней отразить.

Широкое практическое применение для целей арифметико-логического контроля находит *пробный баланс* – свод остатков по счетам главной книги, обычно составляемый до закрытия результатных счетов бухучета. В пробном балансе

сальдо каждого счета записывается в соответствующую Д-ту или К-ту графу, по которым определяются итоги. Значение пробного баланса заключается в том, что он позволяет определить наличие равенства Д-та и К-та сальдо по всем счетам.

Для оформления исправительных проводок следует составить бухгалтерскую справку, первичный учетный документ, служащий основанием для выполнения записей в регистрах бухучета. Бухгалтерская справка заполняется в произвольной форме.

Ошибки автоматизированной обработки информации исправляются с помощью настройки и внесения соответствующих корректировок в используемые организацией бухгалтерские программы.

Исправления локальных арифметических ошибок и ошибок в отчетной информации, не связанных с искажениями данных бухучета, то действующие норматив акты не содержат запрета на исправление ошибочных показателей путем зачеркивания неверных чисел или слов и внесения правильных записей непосредственно в отчет формы. В этих случаях в бухгалтерской отчетности делаются соответствующие оговорки, которые подтверждают лица, ее подписавшие, с указанием даты ее исправления. Если уточняются существенные показатели, то необходимые сведения о внесенных исправлениях рекомендуется приводить в пояснительной записке.

ТЕМА 9. СВОДНАЯ И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

9.1. Назначение и область применения сводной и консолидированной бухгалтерской отчетности

Сводная бухгалтерская отчетность составляется в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ. В нее включаются показатели таких обществ, находящихся на территории страны и за ее пределами.

Если учредительными документами объединений

юридических лиц, созданных на добровольных началах, предусмотрено составление сводной бухгалтерской отчетности, она составляется по правилам, установленным Минфином РФ для составления сводной отчетности. Данные указания содержатся в положении по проведению бухучета и бухгалтерской отчетности РФ, утвержден приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. Отдельного ПБУ о составлении сводной бухгалтерской отчетности нет. Вместо него действуют метод рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержден Приказом Минфина РФ от 30 дек 1996 г., в новой редакции, утвержден 12 мая 1999 г. МСФО утвердил 3 стандарта, относящиеся к консолидации отчетности: МСФО-22 «Объединение компаний (1993 г)»; МСФО-27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерней компании (1994 г); МСФО-28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».

Сводная отчетность включает:

- текущую статистическую отчетность;
- периодическую бухгалтерскую отчетность;
- годовую бухгалтерскую отчетность.

При этом отчетность составляется 2 методами:

- фабрично-заводским – сводный отчет составляется по признаку ведомственной подчиненности;
- отраслевым – сводный отчет составляется по отраслевому признаку.

Консолидированная отчетность составляется не только по консолидированной группе и компаний. Она имеет место и при объединении и реорганизации организаций.

Консолидация – это объединение некоторых элементов по определенным признакам.

Консолидированная, т. е. объединенная (сводная) отчетность появляется тогда, когда в реальной экономической жизни возникают объединения организаций – прежде всего объединения АО и иных хозяйственных обществ.

Причины, по которым возникают объекты для консолидированной отчетности, самые разные. АО и товарищества приобретают другие общества и товарищества с

целью расширения сферы своей деятельности или получения доходов от инвестиций, устранения конкурентов и т. д. АО приобретают крупный пакет акций других АО с целью установления контроля над ним или более тесных официальных отношений в условиях взаимного сотрудничества.

Консолидированная отчетность составляется путем объединения показателей бухгалтерских отчетов взаимосвязанных предприятий, входящих в 1 группу, и характеризует имущество и финансовое положение группы предприятий в целом на отчетную дату, а также финансовый результат деятельности группы за отчетный период.

Применение консолидированной отчетности в качестве источника информации о финансовом положении группы предприятий обуславливается концепцией единого экономического субъекта.

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

1. **Единой даты составления** – в консолидированной отчетности должна объединяться бухгалтерская отчетность предприятий, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату;

2. **Единого денежного измерения** – консолидированная отчетность должна быть составлена в единой валюте. В качестве единой валюты обычно принимается валюта головного предприятия;

3. **Единства методов оценки статей баланса** – как правило, в качестве методологии базовой оценки используется методология головного предприятия. Это означает, что в случае, если дочернее предприятие имеют отличную от головного учетную политику в части оценки МПЗ, амортизации ОС и предметов в обороте, полезного срока использования НМА и т. д., то перед представлением данных для составления консолидированного отчета они обязаны пересчитать эти статьи в оценке, принятой этим предприятием;

4. **Продолжительности использования методов**

консолидации – методы консолидации и формы представления консолидированного отчета для обеспечения сравнимости показателей и преемственности должны применяться продолжительное время от одного отчетного года к другому. Этот принцип распространяется и на методы составления и оценок статей баланса;

5. Полноты информации – содержит требования о включении в консолидированной отчетности всех активов, пассивов, доходов и расходов головного предприятия и дочерних предприятий в полном объеме независимо от доли головного предприятия. В консолидированном балансе отдельной строкой должна показываться доля меньшинства;

6. Существенности информации – в соответствии с этим принципом консолидированный отчет должен содержать лишь существенную для пользователей информацию. Данные о дочернем (зависимом) предприятии, если не оказывают существенного влияния на формирование представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы за отчетный период, могут не включаться в консолидированный отчет;

7. Рациональности – включение в консолидированный отчет данных о дочернем предприятии возможно лишь в том случае, если оно не противоречит требованию рациональности ведения бухучета. Если налицо противоречие, то данные о дочернем предприятии не включаются в консолидированный отчет, а стоимостная оценка участия головного предприятия в дочернем должна быть отражена в этом случае в порядке, установленном для отражения финансовых вложений.

9.2. Методы составления консолидированной бухгалтерской отчетности в российской практике

Для составления консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных предприятий методические рекомендации предписывают применять след правила:

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

— 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;

— в случае, когда сумма финансовых вложений головного общества не совпадает со стоимостью акций паям, отраженным в балансе у дочернего общества, возникает положительная или отрицательная разница, которая отражается в сводном балансе отдельной статьей «Деловая репутация»;

— из сводной отчетности исключаются показатели, отражающие Дт и Кт задолженности между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

— из сводной отчетности исключаются дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другими дочерним обществом той головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществом. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;

— из сводной отчетности исключается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту реализацию, а также любые иные доходы и расходы, прибыли и убытки, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами и головной организацией;

— при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочернего общества, в котором головная организация имеет более 50%, но менее 100% голосующих акций, паев, в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о прибылях и убытках выделяются показатели, отражающие долю

меньшинства в уставном капитале и финансовых результатах деятельности общества.

ТЕМА 10. ОТЧЕТНОСТЬ ПО СЕГМЕНТАМ

10.1. Понятие и значения сегментной отчетности

Важную роль в крупных компаниях приобретает отчетная информация по сегментам. Приказом Минфина РФ от 27.01.2000 №11-Н утверждено ПБУ «Информация по сегментам», которое впервые регламентирует правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческой организации.

Сегментная отчетность раскрывает информацию о части деятельности организации в определенных хозяйственных условиях, ограниченных выделенным операционным или географическим сегментом.

В ПБУ 12\2000 подчеркнута необходимость представления информации по сегментам в сводной консолидированной бухгалтерской отчетности. Информация по сегментам может не представляться малыми предприятиями. В отчетности, составленной для государственного статистического наблюдения, для представления в кредитные организации, для иных специальных целей информации по сегментам ПБУ 12\2000 не регулируется.

Одним из основополагающих документов, устанавливающих порядок формирования и представления информации по сегментам стал международный стандарт финансовой отчетности МСФО №14. Сегментная отчетность, составленная в соответствии с принципами МСФО №14, обобщает информацию относительно различных типов развития отдельных товаров и услуг, производимых компанией и различных географических районов, в которых она работает, с тем чтобы *помочь пользователям финансовых отчетов:*

— лучше понять показатели работы компании в

предыдущих периодах;

- точнее оценить риски и прибыли компании;
- принимать более обоснованные решения относительно компании в целом и ее отдельных подразделений.

МСФО №14 устанавливает, что такую должны представлять только те компании, долевые или долговые бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке или которые готовятся к выпуску такого рода ценных бумаг.

В п. 5 ПБУ 12\2000 дается определение информации по видам сегментов.

Операционный сегмент – информация, которая раскрывает деятельность организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или группы однородных товаров, работ, услуг.

При выявлении товаров, работ, услуг в операционный сегмент могут учитываться след факторы:

- назначение товаров, работ, услуг;
- процесс производства товаров, выполнения работ;
- потребление покупателем товаров, работ, услуг;
- методы продажи товаров и распространения услуг;
- система управления деятельностью организации.

Географический сегмент – информацию, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе. Такая деятельность подвержена рискам и получению прибыли, отличным от риска и прибыли в других регионах деятельности организации.

При выделении информации по географическим сегментам предлагается исходить из следующих факторов:

- сходство условий, определяющих экономическую и политическую системы государств, на территории которых осуществляется деятельность организации;
- общность правил валютного контроля;
- наличия устойчивых связей в деятельности, осуществляемой в различных географических регионах;

- сходство деятельности;
- рисков, присущих деятельности организации, в определенном географическом регионе.

Формирование информации по географическому сегменту может осуществляться по определенному государству или нескольким государствам, региону или регионам в РФ.

Исходя из организационной структуры и системы внутренней отчетности организации информация по географическому сегменту может выделяться по местам расположения активов или ведения деятельности организации, или по местам расположения рынков сбыта потребителей, покупателей товаров.

Информация по отчетному сегменту – это информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащему обязательному раскрытию в отчетности.

Перечень отчетных сегментов в сводной отчетности организации устанавливаются самостоятельно, исходя из своей организационной и управленческой структуры.

При определении перечня, в частности, учет наличия филиалов, представительств и иных страховых подразделений организации, дочерних и зависимых обществ.

При выделении информации по отчетным сегментам применяется во внимание общие экономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подтверждена деятельность организации. Оценка рисков при выделении информации по сегментам не предполагает точное количественное измерение и выражение их.

Для того чтобы считаться отчетным, т. е. быть представленным отчетности, оперативным или географическим сегмент должен иметь достаточно заметные величины показателей, а именно: выручка от продажи, финансовый результат, активы должны составлять не менее 10% от общих аналогичных показателей по всем сегментам.

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

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

При составлении отчетности выделяется первичная и вторичная информация по сегментам.

Деление на первичную и вторичную информацию по отчетным сегментам производится исходя из преобладающих источников и характера риска и полученных прибылей организации.

10.2. Формирование показателей сегментной отчетности и способы представления информации

Первичная и вторичная информация по сегментам выделяется исходя из преобладающих рисков и уровня рентабельности.

Если первичной информацией признается информация по операционным сегментам, то вторичной – по географическим, и наоборот.

Международные стандарты рекомендуют формировать первичную и вторичную информацию по сегментам исходя из организационной структуры компании и не стремиться создавать сегменты только для внешней отчетности, т.к. она ведет к ошибкам и напряжениям в подготовке информации.

Для сегментов компании, представляющих внутреннюю отчетность, надо рассматривать возможность использования их для формирования внешних сегментов более низкого уровня, если они непосредственно отвечают факторам, предусмотренным для выбора отчетных сегментов.

Существенно похожие между собой географические сегменты могут быть объединены в один укрупненный сегмент.

Первичная информация по сегментам раскрывается по следующим показателям:

— общая сумма выручки, в том числе с подразделением

на выручку от продажи внешним покупателям и от операций с другим сегментами организации

— финансовый результат – прибыль или убыток отчетного сегмента;

— общая балансовая сумма обязательств отчетного сегмента;

— общая сумма капитальных вложений в основные средства и НМА сегмента;

— общая сумма амортизационных отчислений по применяемым сегментам основным средствам и НМА;

— совместная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ сегмента, а также от совместной деятельности;

— общая величина вложений в зависимые и дочерние общества, а также в совместную деятельность.

Показатели всех отчетных сегментов с учетом тех частей организации, что не охвачены соответствующими сегментами, в сумме должны равняться таким же отчетным показателям бухгалтерской отчетности организации.

Вторичная информация по сегментам раскрывается в сокращенном варианте. Для опер и географических сегментов требуются показатели, раскрытие информации не одинаковы.

Для вторичных операционных сегментов необходима информация о следующих показателях:

— выручка от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов;

— балансовая величина активов;

— сумма капитальных вложений в основные средства и НМА;

По вторичным географическим сегментам должна быть раскрыта информация, состоящая из следующих показателей:

— выручка от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по расположению рынков сбыта, если выручка такого географического сегмента составляет не менее 10% суммы продаж организации ее внешним покупателям;

— балансовая величина активов географического сегмента, выделенного по территориальному расположению активов, если она составляет не менее 10% стоимости активов всех географических сегментов, выделенных организацией;

— сумма капитальных вложений в основные средства и НМА по их территориальному расположению для географического сегмента, стоимость активов которого не менее 10% их стоимости по всем географическим сегментам вместе взятым.

Информация по сегменту формируется в увязке с общими регионами деятельности организации и состоит из большего числа показателей, чем тот минимум, который установлен ПБУ 12\2000.

В МСФО №14 создаются требования раскрывать информацию в примечаниях:

— выручку любого географического или операционного сегмента, составляющую более 10% общей выручки, который не относится к отчетным сегментам, потому что большинство его доходов поступает от других сегментов организации;

— типы продукции и услуг в каждом операционном сегменте;

— состав каждого географического сегмента;

— изменения в сегментной учетной политике;

— методы ценообразования для межсегментных передач и любые изменения в них;

— сверку выручки (доходов), резервов, активов и обязательств по отчетным сегментам с общими показателями организации по этим статьям.

Принципы построения внутренней сегментной отчетности

В результате обработки информации управленческого учета составляются внутренние отчеты по сегментам. Внутренние отчеты создаются бухгалтером-аналитиком и представляются как администрацией предприятия, так и менеджерам всех уровней управления.

Основная цель составления отчетности – обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных внутренних

пользователей.

Сегментная отчетность, формируемая по центрам затрат ЦЗ, должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых. Это позволяет реализовать на практике принцип управления по отклонениям, что дает возможность:

— оперативно выявлять факторы роста прибыли или причины возникновения убытков по каждому подразделению или продукту. Ими могут быть условия производства, ассортимент продукции, политика ценообразования, запасы на складе, количество работающих и их профессиональный уровень, наличие и стоимость сырья, технологической обособленности и т. п.;

— установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения.

ГЛОССАРИЙ

Активы – имеющие стоимостную оценку ресурсы организации, контроль над которыми был получен в результате свершившихся хозяйственных операций и событий, способные обеспечить ей в будущем экономические выгоды.

Амортизация – процесс снижения первоначальной стоимости актива вследствие его использования организацией для получения дохода.

Анализ – общенаучный метод детализации изучаемого объекта на элементы для выявления и всестороннего исследования причинно-следственных связей между ними.

Базовая прибыль (убыток) на акцию – отношение чистой прибыли (убытка) отчетного периода (уменьшенной на сумму начисленных дивидендов по привилегированным акциям) к средневзвешенному количеству обыкновенных акций в обращении.

Бухгалтерский баланс – форма финансовой отчетности о величине, составе и изменении бухгалтерской стоимости активов, капитала и обязательств организации по состоянию на ряд отчетных дат.

Бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Валовая прибыль – разность между выручкой от продаж и себестоимостью проданной продукции.

Валюта баланса – стоимостная бухгалтерская оценка совокупных активов или пассивов организации.

Вертикальный (структурный) анализ – сравнение абсолютных и относительных (удельный вес) величин отдельных показателей, формирующих совокупный итоговый показатель.

Внеоборотные активы – экономические ресурсы, используемые в деятельности организации в течение длительного периода (более 12 месяцев), в течение которого возмещается стоимость вложенного в них капитала путем начисления амортизации.

Выручка от продаж – стоимостная оценка экономических выгод организации в результате осуществления обычных видов деятельности за определенный период.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи.

Горизонтальный (динамический) анализ – сравнение показателей бухгалтерской отчетности во времени.

Дебиторская задолженность – обязательства юридических и физических лиц, причитающиеся организации и возникшие как результат хозяйственных взаимоотношений.

Денежная (стоимостная) оценка – универсальный измеритель активов, капитала, обязательств, доходов и расходов организации.

Денежные средства – наличные и безналичные платежные средства организации в российской и иностранной валюте; наиболее ликвидная часть активов.

Денежный поток – совокупность распределенных во времени объемов поступления (положительный поток) и выбытия (отрицательный поток) денежных средств в процессе

осуществления хозяйственной деятельности организации.

Дисконтированная стоимость – приведенная стоимость будущих денежных поступлений, или их эквивалентов с учетом альтернативных возможностей инвестирования.

Добавочный капитал – финансовый ресурс, полученный в результате переоценки имущества организации; эмиссионный доход, полученный от продажи собственных акций по цене, превышающей их номинальную стоимость; курсовые разницы как результат погашения задолженности участниками (учредителями) по взносам в уставный капитал иностранной валютой.

Доходность – отношение дохода к авансированному капиталу или его элементам; источникам средств или их элементам; общей величине текущих расходов или их элементам.

Доходы – увеличение экономических выгод, которое выражается в росте активов и (или) в уменьшении обязательств организации.

Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа внеоборотных активов.

Информация по географическому сегменту – информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации.

Информация по сегменту – информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации.

Кассовый метод – признание доходов и расходов организации в бухгалтерском учете в момент фактического получения или выбытия денежных средств либо иного имущества (работ, услуг).

Коммерческие расходы – расходы, связанные с

продажей продукции, товаров, работ и услуг (расходы на продажу).

Косвенный метод анализа денежных потоков – выявление и измерение влияния различных факторов хозяйственной деятельности организации на отклонение величины чистой прибыли от величины чистого денежного потока.

Коэффициенты координации – относительные величины, отражающие качественные характеристики отношения двух (или более) разных по существу абсолютных экономических показателей.

Коэффициенты распределения – относительные величины, отражающие долю показателя в совокупной величине (итоге) группы показателей.

Кредиторская задолженность – обязательства организации перед юридическими и физическими лицами, возникшие в результате хозяйственных взаимоотношений с ними.

Курсовая разница – разница между стоимостной оценкой актива или обязательства в российской и иностранной валюте, исчисленная по курсу Центрального банка Российской Федерации.

Ликвидность – способность ценностей превращаться в деньги (наиболее ликвидные активы); характеризуется суммой денежных средств, которую можно получить от их продажи, и временем, которое для этого необходимо.

Макроэкономический анализ – исследование финансово-экономических процессов на уровне управления государством, отраслью, регионом и т. п.

Маржинальная прибыль – разность между выручкой от продаж (нетто) и переменными расходами.

Материально-производственные запасы – материальные оборотные активы организации, либо предназначенные для продажи, либо используемые при производстве продукции для последующей продажи, либо для управленческих нужд.

Метод начисления – признание доходов и расходов

организации в бухгалтерском учете независимо от факта связанных с ними поступления и выбытия денежных средств.

Метод финансового анализа – системное, комплексное изучение, измерение и обобщение показателей финансовой отчетности, а также расчет и оценка влияния факторов на результаты деятельности организации с помощью обработки системы показателей с использованием специальных приемов (способов) с целью повышения эффективности деятельности.

Методика финансово-экономического анализа – система способов и правил проведения аналитического исследования в соответствии с поставленной целью.

Микроэкономический анализ – исследование деятельности отдельных хозяйствующих субъектов (организаций) и их структурных подразделений.

Наращение – расчет стоимости в некоторый момент времени при условии ее увеличения по простой или сложной ставке.

Незавершенное производство – не прошедшая всех стадий технологической обработки продукция (полуфабрикаты), или незавершенный объем работ, а также неукomплектованные произведенные изделия, не прошедшие испытания и технической приемки.

Незавершенное строительство – сумма капитальных затрат застройщика по возведению объектов с начала строительства до их ввода в эксплуатацию.

Нематериальные активы – имеющие стоимостную оценку отделимые от другого имущества неимущественные внеоборотные активы, используемые для производственных и непроизводственных нужд, способные приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

Нераспределенная прибыль – финансовый ресурс организации; созданная в течение всей деятельности организации часть собственного капитала за счет чистой прибыли, оставшейся после ее распределения собственниками.

Оборотные активы – экономические ресурсы

организации, полностью переносящие свою стоимость на себестоимость продукции и изменяющие свою первоначальную (материально-вещественную) форму в течение одного оборота вложенного в них капитала (не более 12 месяцев).

Оборотный капитал – формирующие часть активов организации средства, функционирующие в хозяйственной деятельности в виде материально-производственных запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых активов и денежных средств.

Объект анализа финансовой отчетности – финансово-экономическая деятельность хозяйствующего субъекта и ее результаты, а также причины их изменения.

Обязательства – задолженность организации перед физическими и юридическими лицами, погашение которой приведет к уменьшению экономических выгод, т. е. к уменьшению активов.

Операционный цикл – средняя совокупная продолжительность одного оборота материально-производственных запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений и денежных средств.

Основные средства – материальные внеоборотные активы, предназначенные для производственных либо управленческих целей на срок более одного года, способные приносить организации экономические выгоды.

Пассивы – имеющие стоимостную оценку источники формирования активов; возникшие в результате хозяйственных операций совокупные обязательства организации (перед собственниками и внешними кредиторами), погашение которых способно уменьшить ее экономические выгоды.

Первоначальная (фактическая, историческая) стоимость – сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная или начисленная при приобретении или производстве этих средств (или при учете обязательств).

Платежеспособность – готовность организации полностью расплачиваться по обязательствам в установленные сроки, основанная на поддержании необходимого уровня

ликвидности ее оборотных активов.

Прибыль – превышение доходов над расходами; сформированный методом начисления финансовый результат деятельности организации за отчетный период.

Профессиональное суждение – добросовестно высказанное мнение специалиста-аналитика о хозяйственной ситуации, полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.

Прямой метод анализа денежных потоков – оценка состава, структуры и динамики положительных, отрицательных, чистых денежных потоков по видам деятельности организации с использованием данных отчета о движении денежных средств.

Разводненная прибыль на акцию – уменьшенная величина базовой прибыли в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества, или конвертации эмитированных организацией финансовых инструментов в обыкновенные акции.

Расходы – уменьшение экономических выгод организации, выражающееся в снижении, или потере стоимости активов или в росте обязательств, которые приводят к сокращению капитала.

Резервный капитал – финансовый ресурс, созданный за счет чистой прибыли в соответствии с законодательством и (или) уставом организации, предназначенный для покрытия убытков, погашения обязательств по облигациям, выплаты дивидендов по привилегированным акциям в случае недостатка или отсутствия прибыли.

Себестоимость – имеющая стоимостную оценку совокупность потребленных в отчетном периоде ресурсов, использованных для производственных, коммерческих, управленческих целей.

Собственный оборотный капитал – часть собственного капитала организации, финансирующая вложения в оборотные активы.

Собственный капитал – принадлежащий

собственникам организации финансовый ресурс, используемый для формирования части активов (чистых активов), укрепляющий ее финансовую независимость.

Совокупный капитал (совокупные пассивы) – общая стоимость средств в денежной, материальной и нематериальной формах, инвестированных в формирование активов компании.

Стоимость (цена) капитала – средневзвешенный относительный уровень цены всех элементов собственного и заемного капитала организации, устанавливаемый различными ее поставщиками (собственниками, кредиторами и т. д.).

Структурно-динамический анализ – выявление изменений (структурных сдвигов) удельного веса (доли) величин отдельных показателей, формирующих совокупный итоговый показатель за два или более анализируемых периода.

Срок окупаемости – временной период с момента вложения капитала до момента получения стоимости дохода, эквивалентный сумме изначального капиталовложения (период полного возврата капитала).

Статья бухгалтерской отчетности – числовой показатель форм бухгалтерской отчетности.

Текущая деятельность – осуществление коммерческой организацией уставных видов деятельности для извлечения прибыли.

Текущая рыночная стоимость актива - величина денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена (уплачена) в результате продажи (покупки) актива.

Темп инфляции – процентное изменение общего уровня цен (индекс цен).

Трендовый анализ – изучение динамических (временных) рядов показателей хозяйственной деятельности; расщепление уровня ряда на его составляющие; выделение основной линии развития – тренда.

Уставный капитал – номинальная стоимость акций (долей участников), приобретенных акционерами, определяющая минимальный размер имущества организации, гарантирующий

интересы ее кредиторов.

Учетная политика – принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Факторный анализ – основанные на принципе элиминирования детализация и измерение влияния отдельных факторов на изучаемый резульативный показатель.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность – система показателей имущественного и финансового положения организации и результатов ее хозяйственной деятельности, содержащихся в формах и приложениях бухгалтерской отчетности.

Финансовая деятельность организации – хозяйственные операции по привлечению и возврату кредитов и займов, а также продаже и выкупу собственных акций.

Финансовая устойчивость организации – способность наращивания достигнутого уровня ее деловой активности и эффективности бизнеса, гарантирующая постоянную платежеспособность и повышающая инвестиционную привлекательность в границах допустимого уровня риска.

Финансовые вложения – долгосрочные и краткосрочные инвестиции организации в государственные ценные бумаги и ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим юридическим и физическим лицам займы.

Финансовый леверидж (финансовый рычаг) – механизм управления уровнем рентабельности собственного капитала за счет оптимизации структуры пассивов (соотношения заемных и собственных средств), действенность которого проявляется в росте показателя «эффект финансового рычага».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, части 1 и 2.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, части 1 и 2.
3. Федеральный закон от 06.12. 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
5. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.
7. «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу». Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. М> 180.
8. «О формах бухгалтерской отчетности». Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н.
9. Все положения по бухгалтерскому учету (выпуск второй). – М.: ЗАО Издательский Дом «Главбух», 2003.
10. Баканов, М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет. – М. : Финансы и статистика, 2005.
11. Баканов, М. И. Экономический анализ: ситуации, тесты, примеры, задачи, выбор оптимальных решений, финансовое прогнозирование/М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2000.
12. Балансоведение / д-р Йорг Бетге ; науч. ред. проф. В. Д. Новодворский. – М.: Бухгалтерский учет, 2000.
13. Барнгольц, С. Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003.
14. Бахрушина, М. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / М. А. Бахрушина, Л. А. Мельникова, И. С. Пласкова. – М.: Вузовский учебник, 2005.
15. Бычкова, С. М. Бухгалтерская отчетность. Возможность моделирования для принятия правильных

управленческих решений: практическое руководство / С. М. Бычкова, Ц. Н. Янданова. – М.: Эксмо-Москва, 2008. – С.111.

16. Ковалев, В. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: ТК Велби: Проспект, 2009.

17. Кондраков, И. П. Бухгалтерский учет : учеб. Пособие / И. П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2008.

18. Новодворский, В. Д. Бухгалтерская отчетность организации /В. Д. Новодворский, Л. В. Пономарева. – М.: Бухгалтерский учет, 2010.

19. Рябова, М. А. Бухгалтерский учет : учебно-практическое пособие / М. А. Рябова ; Ульяновский гос. тех. университет. – Ульяновск: УлГТУ, 2007. – 254 с.

20. Федорова, Г. В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита / Г. В. Федорова. – М.: Омега-Л, 2004.

21. Шеремет, А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2005.

22. Щиборщ, К. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий России / К. В. Щиборщ. – М.: Дело и Сервис, 2003.

23. Экклз, Герц Р. Революция в корпоративной отчетности / Герц Р. Экклз, Л. Киган, Д. Филлипс. – М. : Олимп-Бизнес, 2002.

24. Экономический анализ : учебник для вузов / под ред. Л. Т. Гиляровой. – 2-е изд., доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.