

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет экономики и права

*Е.М. Сорокина*

**БУХГАЛТЕРСКАЯ И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ  
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Учебное пособие

Иркутск  
Издательство БГУЭП  
2013

УДК 657.37(075.8)  
ББК 65.052я7  
С65

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензент канд. экон. наук, проф. Т.П. Рябова

Сорокина Е.М.  
С65 Бухгалтерская и финансовая отчетность организаций : учеб. пособие /  
Е.М. Сорокина. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2013. – 118 с.

Разработано в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования.

Предназначено для студентов экономических специальностей высших учебных заведений, магистрантов, аспирантов, преподавателей.

ББК 65.052я7

© Сорокина Е.М., 2013  
© Издательство БГУЭП, 2013

## Оглавление

Предисловие.....	4
1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	6
1.1. Виды отчетности организаций .....	6
1.2. Понятие бухгалтерской отчетности, ее значение и классификация.....	10
1.3. Состав и содержание бухгалтерской отчетности .....	12
1.4. Пользователи бухгалтерской отчетности и сроки ее представления.....	18
1.5. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.....	20
1.6. Становление бухгалтерской отчетности в России .....	25
2. СОСТАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ .....	34
2.1. Подготовка бухгалтерской информации к обобщению в отчетности.....	34
2.1.1. Инвентаризация как условие для составления бухгалтерской отчетности .....	34
2.1.2. Порядок закрытия счетов и заполнения Главной книги .....	37
2.1.3. Реформация баланса.....	40
2.2. Объем форм бухгалтерской отчетности .....	43
2.3. Бухгалтерский баланс и порядок его составления .....	45
2.4. Отчет о прибылях и убытках и порядок его составления .....	59
2.5. Отчет об изменениях капитала и порядок его составления .....	69
2.6. Отчет о движении денежных средств и порядок его составления .....	73
2.7. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках ...	78
2.8. Аудиторское заключение и порядок его составления .....	86
3. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ФИЛИАЛОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ .....	95
3.1. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности филиалами .	95
3.2. Содержание форм бухгалтерской отчетности филиалов.....	98
4. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.....	102
4.1. Понятие, значение консолидированной финансовой отчетности и требования к ней .....	102
4.2. Правила объединения показателей головных и дочерних обществ .....	108
4.3. Правила отражения показателей о зависимых обществах в консолидированной финансовой отчетности .....	111
Основные нормативные документы.....	113
Список рекомендуемой литературы.....	117

## Предисловие

В бухгалтерском учете отчетность является его завершающим этапом, на котором происходит обобщение накопленной учетной информации и представление ее в виде, удобном для заинтересованных лиц. На основе данных бухгалтерского учета в настоящее время может составляться индивидуальная бухгалтерская, консолидированная финансовая, управленческая, налоговая и статистическая отчетность. При необходимости могут составляться также другие виды отчетности.

Индивидуальная бухгалтерская и консолидированная финансовая отчетность служат важнейшими источниками информации об условиях и результатах финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, доступными различным группам и внешним, и внутренним пользователей. Однако в полной мере выполнять свои функции они могут лишь в том случае, если отвечают требованиям достоверности, полноты, существенности, нейтральности и т. п.

В России постепенно устанавливаются новые правила формирования индивидуальной бухгалтерской и консолидированной финансовой отчетности экономических субъектов. За основу изменений в системе бухгалтерского учета и отчетности приняты Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). От степени активности использования МСФО и соблюдения разрабатываемых на их основе нормативных актов зависит качество отчетной информации, а следовательно, достоверность оценки достижений экономических субъектов и их возможностей, степень риска решений, принимаемых на основе отчетных данных и т. п.

В связи с отмеченными обстоятельствами повышаются требования к профессионализму бухгалтеров в вопросах составления различных видов отчетов. Поэтому в учебных планах подготовки кадров по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» самостоятельной дисциплиной выделяется «Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации». Ее целью является обучение сту-

дентов теоретическим основам и практическим навыкам составления индивидуальной бухгалтерской и консолидированной финансовой отчетности.

Способствовать достижению отмеченной цели может предлагаемое учебное пособие. В нем рассмотрены основные отличительные особенности видов отчетности организаций. Основное внимание уделено вопросам, касающимся понятия индивидуальной бухгалтерской отчетности, ее состава и содержания, требований, предъявляемых к ней. Представлен порядок подготовки учетной информации к обобщению в отчетности и составления годовой бухгалтерской отчетности экономических субъектов по формам, рекомендованным Министерством финансов Российской Федерации. Рассмотрены особенности бухгалтерской отчетности филиалов экономических субъектов и консолидированной финансовой отчетности.

Необходимо обратить внимание, что изложенный в учебном пособии материал основан на нормативных документах, регулирующих отчетность экономических субъектов, действующих на момент подготовки пособия. В них еще не учтено содержание Федерального закона от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», вступившего в силу с 01 января 2013 г. Несоответствия между содержанием Федерального закона от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и содержанием действующих нормативных документов, а также принимаемые решения по их устранению разъясняются студентам в процессе чтения лекций.

Учебное пособие ориентировано, прежде всего, на студенческую аудиторию, но может быть полезно бухгалтерам, повышающим свою квалификацию, и практикам. Актуально оно и для других экономических специальностей, так как представители многих из них являются пользователями бухгалтерской отчетности и им необходимы знания правил ее составления.

# 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

## 1.1. Виды отчетности организаций

Информацию об условиях и результатах финансово-хозяйственной деятельности организации, накопленную в учетных регистрах, необходимо представлять заинтересованным пользователям в обобщенном и удобном для них виде. Обобщение информации может осуществляться по различным правилам, чем обеспечивается существование различных видов отчетности, составляемой организациями.

Отчетность представляет собой структурированное обобщение информации обо всей деятельности экономического субъекта или об отдельных ее сторонах.

На основе данных бухгалтерского учета в настоящее время может быть составлена индивидуальная бухгалтерская, консолидированная финансовая, управленческая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности (рис. 1).

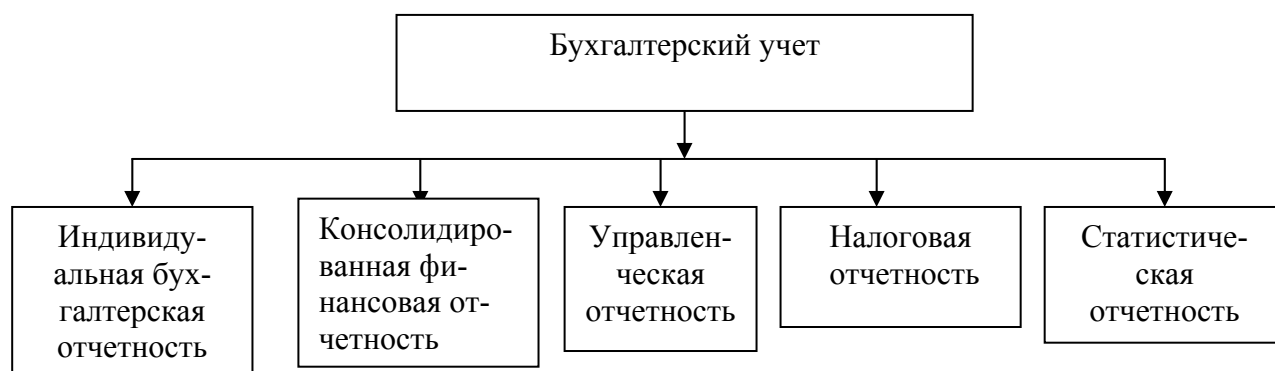


Рис. 1. Виды отчетности организаций

**Индивидуальная бухгалтерская отчетность** – это отчетность одного экономического субъекта. Она содержит сведения об его финансовом положении на отчетную дату и финансовых результатах деятельности за отчетный период. Правила ее составления и представления определяются Федеральным за-

конодательством Российской Федерации и нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

Показатели индивидуальной бухгалтерской отчетности (далее – бухгалтерской отчетности) выражаются только стоимостными измерителями, что позволяет их сравнивать и составлять сводные, а также консолидированные финансовые отчеты. Бухгалтерская отчетность составляется на основании данных бухгалтерского учета, собранных на синтетических и аналитических счетах. Это обеспечивает ее повышенную достоверность, поскольку формирование информации на счетах осуществляется с использованием таких способов первичного бухгалтерского наблюдения как документирование, двойная запись и инвентаризация.

Бухгалтерская отчетность выполняет информационную и контрольную функции.

Отличительной чертой бухгалтерской отчетности является наличие взаимосвязи показателей, отраженных в разных ее формах, с показателями бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс составляет основу бухгалтерской отчетности. Другие отчеты предназначены дополнять и пояснять его данные. Отдельные отчеты, не связанные с бухгалтерским балансом, не обладают характерными чертами бухгалтерской отчетности и являются оперативными (управленческими), статистическими или налоговыми отчетами.

Бухгалтерская отчетность доступна и внутренним, и внешним заинтересованным пользователям.

В отношении бухгалтерской отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

Рассматриваемый вид отчетности имеет часто двойную терминологию: бухгалтерская (финансовая) отчетность или финансовая (бухгалтерская) отчетность. Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Министерства финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180) термин «бухгалтерская» должен использоваться применительно к индивидуальной отчетности организаций:

индивидуальная бухгалтерская отчетность. Термин «финансовая» должен использоваться применительно к консолидированной отчетности организаций: консолидированная финансовая отчетность.

**Консолидированная финансовая отчетность** – это отчетность группы юридических лиц. Она призвана характеризовать финансовое положение на отчетную дату и финансовый результат за отчетный период группы организаций. Правила ее составления и представления определяются Федеральным законодательством Российской Федерации, Правительством Российской Федерации и Международными стандартами финансовой отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность составляется на основании бухгалтерских отчетов организаций, входящих в группу, и вспомогательных таблиц, составленных по данным бухгалтерского учета организаций.

Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию.

**Управленческая отчетность** предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). Она содержит различные сведения о деятельности организации (об объеме продаж, о запасах материалов, о движении денежных средств и т. п.) за короткие промежутки времени (сутки, пятидневку, декаду). Правила ее составления и представления определяются каждой организацией самостоятельно.

Показатели управленческой отчетности выражаются разными измерителями (стоимостными, натуральными, трудовыми) и формируются преимущественно на основе данных первичных бухгалтерских документов и оперативных сведений, которые могут и не иметь документального подтверждения (переданы по электронной почте, по телефону и т. п.).

Пользователями управленческой отчетности могут быть, как правило, только работники организации.

**Налоговая отчетность** (налоговые декларации) содержит сведения, необходимые для исчисления налогов, и данные об уплаченных налогах. Правила ее составления и представления определяются Федеральной налоговой службой



Российской Федерации и утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Показатели налоговой отчетности выражаются только стоимостными измерителями. Налоговая отчетность может быть составлена на основе данных бухгалтерского учета, приведенных в соответствие налоговому законодательству, или на основе отдельно организованного налогового учета.

Налоговая отчетность обязательна для организаций, круг которых установлен налоговым законодательством.

Налоговая отчетность представляется налоговым органам Российской Федерации по месту регистрации организации.

**Статистическая отчетность** содержит сведения об отдельных составляющих финансово-хозяйственной деятельности организации (об объемах производства и реализации продукции (работ, услуг), об инвестициях, о финансовом состоянии организации, о численности работников и их заработной плате и т. п.). Правила ее составления и представления определяются Федеральной службой государственной статистики.

Статистические показатели выражаются разными измерителями.

Статистическая отчетность является обязательной для всех организаций.

Статистическая отчетность представляется территориальному органу государственной статистики Российской Федерации по месту регистрации организации и служит источником получения соответствующих данных по всему народному хозяйству.

Из рассмотренных видов отчетности наиболее полным источником информации о деятельности организации является бухгалтерская отчетность. В текущем бухгалтерском учете непрерывно регистрируются сведения о каждой хозяйственной операции, происходящей в организации. Информация, накопленная в учетных регистрах за определенный период времени, обобщается и представляется в компактной форме, удобной для восприятия и понимания людьми, принимающими управленческие решения или оценивающими деятельность организации. Такой формой и служит бухгалтерская отчетность.

## 1.2. Понятие бухгалтерской отчетности, ее значение и классификация

*Бухгалтерская отчетность* – это систематизированная информация, отражающая финансовое положение экономического субъекта на отчетную дату, а также финансовые результаты его деятельности за отчетный период.

*Отчетная дата* – это дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

*Отчетный период* – это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Целью бухгалтерской отчетности является обобщение учетных данных за определенное время и представление их в наглядной форме заинтересованным пользователям.

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 является источником информации для финансового анализа. На основе ее показателей дается экспресс-оценка состояния имущества организации и его источников, определяется финансовая устойчивость, платежеспособность и доходность организации и выявляются тенденции ее развития.

3. По информации бухгалтерской отчетности оценивается выполнение плана, формируются сигналы рассогласования фактического состояния финансово-хозяйственной деятельности организации с запланированным. Эти сигнала-

лы 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 основным средством коммуникации, обеспечивающим внешним пользователям возможность оценить финансовое состояние организации. Это язык бизнеса.

В зависимости от периодичности составления бухгалтерская отчетность подразделяется на годовую и промежуточную (текущую, периодическую).

*Годовая бухгалтерская отчетность* составляется за отчетный год. Годовая отчетность содержит наиболее полный комплекс показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации.

*Промежуточная (текущая, периодическая) бухгалтерская отчетность* составляется за период менее отчетного года, как правило, за месяц или квартал нарастающим итогом. Она может содержать намного меньше показателей, чем годовая бухгалтерская отчетность.

В зависимости от степени обобщения информации различают первичную (собственную) и сводную бухгалтерскую отчетность.

*Первичная (собственная) бухгалтерская отчетность* – это бухгалтерская отчетность одной организации, являющейся юридическим лицом.

*Сводная бухгалтерская отчетность* – это бухгалтерская отчетность одной организации, но имеющей филиалы, представительства и иные структурные подразделения. Составляется такая отчетность путем построчного суммирования отчетных данных головной организации и всех подразделений, выделенных на отдельные балансы.

### 1.3. Состав и содержание бухгалтерской отчетности

Составление бухгалтерской отчетности является завершающей стадией учетного процесса, на которой происходит систематизация информации, накопленной на бухгалтерских счетах за отчетный период, ее группировка и детализация. Например, начальные и конечные сальдо счетов, предназначенных для учета имущества (активов), которым располагает организация на правах собственности, и источников его формирования обобщаются в виде бухгалтерского баланса. Обороты по соответствующим счетам, характеризующие доходы и расходы организации, составляют основу отчета о прибылях и убытках. В виде отдельных форм отчетности может быть обобщена информация о составе конкретных объектов бухгалтерского учета, их состоянии на начало и конец отчетного периода, а также об изменениях, происходящих с ними в течение этого периода.

Таким образом, бухгалтерская отчетность – это совокупность отчетов, основанных на достоверных данных текущего бухгалтерского учета, являющихся его продолжением и результатом. Как уже отмечалось ранее, все бухгалтерские отчеты тесно связаны с балансом, они развивают и дополняют систему балансовых показателей. Ряд отчетов представляет собой детализацию и расшифровку отдельных статей баланса.

Минимальный состав бухгалтерской отчетности утверждается Министерством финансов Российской Федерации. В настоящее время в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) составляющими бухгалтерской отчетности организации считаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- пояснения (приложения) к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, предусмотренные нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;

– аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту.

При определении содержания составляющих бухгалтерской отчетности организациям рекомендовано учитывать перечень сведений, которые согласно действующим положениям по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию в определенных формах бухгалтерской отчетности.

Так, *бухгалтерский баланс* должен содержать данные об имуществе организации (активах) и его источниках (пассивах) на начало и на конец отчетного периода.

В составе активов предусмотрено выделение *внеоборотных активов*:

– нематериальные активы (права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности, патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, организационные расходы, признанные вкладом в уставный капитал, деловая репутация и т.п.);

– основные средства (земельные участки и объекты природопользования, здания, сооружения, машины, оборудование, незавершенное строительство и т.п.);

– доходные вложения в материальные ценности (имущество для передачи в лизинг и по договору проката);

– долгосрочные финансовые вложения (инвестиции в дочерние и зависимые общества, предоставленные займы и другие финансовые вложения на срок более 12 месяцев);

– расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;

– отложенные налоговые активы.

В отдельный раздел актива баланса должны быть выделены *оборотные активы*:

– запасы (сырье, материалы, затраты в незавершенном производстве (издержках обращения), готовая продукция и товары, расходы будущих периодов и т.п.);

- начисленный налог на добавленную стоимость;
- дебиторская задолженность (задолженность покупателей, заказчиков, дочерних и зависимых обществ, учредителей по взносам в уставный капитал, авансы выданные, векселя к получению и т.п. в разрезе дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты и дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение более 12 месяцев после отчетной даты);
- краткосрочные финансовые вложения (предоставленные займы и другие финансовые вложения на срок менее 12 месяцев),
- денежные средства и денежные эквиваленты (денежные средства в кассе, на расчетных, валютных счетах и т.п.).

В составе пассивов в бухгалтерском балансе следует выделять *капитал и резервы*:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал (резервы, образованные в соответствии с законодательством и учредительными документами);
- нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет и нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) отчетного года;
- собственные акции, выкупленные у акционеров.

Отдельными разделами необходимо отражать *долгосрочные и краткосрочные обязательства*.

*Долгосрочные обязательства* должны представлять информацию обо всех кредитах и займах организации, подлежащих погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты, а также об отложенных налоговых обязательствах.

*Краткосрочные обязательства* в балансе должны быть подразделены: на заемные средства (кредиты и займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты);

кредиторскую задолженность (задолженность поставщикам и подрядчикам, дочерним и зависимым обществам, персоналу организации, бюджету и социальным фондам, по авансам полученным и т.п.);

доходы будущих периодов;

оценочные обязательства.

**Отчет о прибылях и убытках** призван характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и аналогичный период предыдущего года, а также обеспечившие их доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие.

В этой форме бухгалтерской отчетности должны содержаться данные о выручке (нетто) от продажи и себестоимости проданных товаров, продукции, работ и услуг.

Отдельными статьями в отчете о прибылях и убытках предусмотрено отражать коммерческие и управленческие (при соответствующей организации учета) расходы.

Следует также выделять информацию о прочих доходах и расходах организации.

Финансовые результаты рекомендуется представлять в отчете о прибылях и убытках такими показателями, как «Валовая прибыль», «Прибыль (убыток) от продаж», «Прибыль (убыток) до налогообложения», «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода».

Отдельно должен выделяться начисленный организацией налог на прибыль.

Организациям, применяющим различные правила признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, в отчете о прибылях и убытках необходимо представлять данные о постоянных налоговых обязательствах, отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах.

Акционерные общества в рассматриваемой форме отчетности должны раскрывать информацию о части прибыли (убытка) отчетного периода, причи-

тающейся акционерам – владельцам обыкновенных акций (базовой прибыли (убытка) на акцию), а также о возможном снижении уровня базовой прибыли (увеличении убытка) на акцию в последующем отчетном периоде (разводненной прибыли (убытке) на акцию).

*Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках* должны содержать показатели, обеспечивающие пользователей бухгалтерской отчетности дополнительной информацией, которую нецелесообразно включать в баланс и отчет о прибылях и убытках, но которая необходима пользователям для более реальной оценки имущественного и финансового положения организации, а так же результатов ее деятельности.

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках представляются в виде отдельных отчетных форм. Такими формами могут быть отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения, отчет о целевом использовании полученных средств и специализированные формы.

*Отчет об изменениях капитала* предназначен для отражения данных о наличии на начало и конец отчетного и предыдущего годов капитала организации в разрезе его составляющих (уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)) с выделением причин, обусловивших изменение этих составляющих и всего капитала в целом. В нем также могут отражаться сведения о наличии и движении в отчетном и в предыдущем годах резервов (резервов, образованных в соответствии с законодательством, резервов, образованных в соответствии с учредительными документами, оценочных резервов, оценочных обязательств) с выделением каждого резерва, создаваемого организацией. В рассматриваемой форме отчетности предусмотрено приводить данные о состоянии чистых активов организации.

*Отчет о движении денежных средств* должен раскрывать информацию о наличии и движении денежных средств за отчетный период и аналогичный период предыдущего года в разрезе направлений их движения и видов деятельности организации: текущей, инвестиционной и финансовой.



В *Пояснениях* предусмотрены показатели, характеризующие наличие и движение амортизируемого имущества (нематериальных активов, основных средств, доходных вложений в материальные ценности), расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходов на освоение природных ресурсов, а также показатели состава финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженности, расходов по обычным видам деятельности, обеспечений полученных и выданных, государственной помощи.

*Отчет о целевом использовании полученных средств* рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности некоммерческим организациям, за исключением общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг). Его содержание определяется данными о наличии полученных средств и их движении в разрезе источников поступления и направлений использования.

*Специализированные формы* включаются в состав бухгалтерской отчетности с целью отражения отраслевых особенностей организации. Их структура и инструкции о порядке заполнения утверждаются соответствующими министерствами и ведомствами в пределах своей компетенции. При этом они не должны противоречить нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

*Аудиторское заключение* должно содержать такую информацию как название формы, сведения об аудиторской фирме, кому адресована, наименование экономического субъекта, объект аудита, указание на нормативные акты, которым должна соответствовать бухгалтерская отчетность, общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности, мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дату составления.

#### 1.4. Пользователи бухгалтерской отчетности и сроки ее представления

*Пользователи бухгалтерской отчетности* – это юридические или физические лица, заинтересованные в информации об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

По отношению к организации можно выделить внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности (рис. 2).



Рис. 2. Пользователи бухгалтерской отчетности

К *внутренним* пользователям бухгалтерской отчетности относятся работники организации: руководители различного уровня, экономисты, плановики, аналитики и т.п. К *внешними* – относятся юридические и физические лица, находящиеся вне организации.

Внешних пользователей бухгалтерской отчетности можно подразделить еще на две группы: пользователей, имеющих прямую заинтересованность в успешной деятельности организации, и пользователей, имеющих косвенную заинтересованность в успешной деятельности организации.

К первой группе относятся банки, поставщики и подрядчики, акционеры и т.п.

Вторую группу составляют налоговая служба, внебюджетные фонды, фондовые биржи, профсоюзы и т.п.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ экономические субъекты представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

Обязательность представления бухгалтерской отчетности иным пользователям может быть установлена законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Для других заинтересованных пользователей, не установленных законодательством, бухгалтерская отчетность организации должна быть доступна. Они имеют право получать ее копии с возмещением затрат на копирование. Исключение составляет бухгалтерская отчетность, содержащая показатели, относящиеся к государственной тайне. Перечень таких сведений и порядок их представления регулируется Законодательством Российской Федерации дополнительно.

Обязательный экземпляр годовой бухгалтерской отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Конкретная дата представления бухгалтерской отчетности определяется организацией самостоятельно в пределах установленных сроков. При этом срок представления годовой бухгалтерской отчетности не должен быть установлен ранее 60 дней по окончании года. Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности должен быть первый следующий за ним рабочий день.

Фактической датой представления организацией бухгалтерской отчетности является или дата фактической передачи по принадлежности, или дата почтового отправления, обозначенная на почтовом штемпеле, или дата отправки по телекоммуникационным каналам.

Утверждение и опубликование бухгалтерской отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

## 1.5. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, об его изменениях, а также о финансовых результатах ее деятельности.

*Достоверной* в соответствии с российским законодательством считается бухгалтерская отчетность, если она сформирована по правилам, установленным нормативными актами, определяющими порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на территории Российской Федерации.

Чтобы бухгалтерская отчетность была *полной*, в ней следует отражать информацию о деятельности не только самой организации, но и ее филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельный баланс (если таковые имеются).

В консолидированной финансовой отчетности необходимо объединять отчетные данные головной организации и ее дочерних, а также зависимых обществ.

При представлении бухгалтерской отчетности по формам, рекомендованным Министерством финансов Российской Федерации, в них отражаются числовые значения всех предусмотренных показателей. В случае отсутствия данных по какому-либо показателю, предусмотренному в образцах форм, ввиду отсутствия у организации соответствующих объектов учета отведенная ему строка (графа) в отчетную форму не включается. Если показателей, предусмотренных в образцах форм, недостаточно для формирования полного представления об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности, то организация может самостоятельно включать в рекомендованные формы бухгалтерской отчетности дополнительные показатели и пояснения.

Согласно действующим положениям по бухгалтерскому учету показатели бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны иметь числовые значения минимум за два периода – отчетный и аналогичный период предыдущего года. Представление данных по отчетным

показателям более чем за два года (три и более) возможно по самостоятельному решению организации при условии обеспечения в бланках форм отчетности достаточного количества граф (строк).

При разработке и принятии форм бухгалтерской отчетности строки, по которым раскрываются соответствующие показатели, организациями кодируются самостоятельно. Обязательным условием в данном случае является лишь сохранение кодов строк, предусмотренных приложением № 4 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н.

Для обеспечения заинтересованных пользователей информацией, позволяющей лучше оценивать деятельность организации, перспективы развития, подверженность рискам и получению прибыли в бухгалтерской отчетности должна представляться информация по сегментам.

Для обеспечения полноты информации в бухгалтерской отчетности должны быть отражены события после отчетной даты и условные обязательства и условные активы.

Еще одним важным условием обеспечения полноты отчетной информации является отражение в бухгалтерской отчетности сведений по прекращаемой деятельности.

Одновременно с обеспечением полноты отчетной информации необходимо соблюдать требование *существенности*. Иными словами, при расшифровке соответствующих показателей, содержащихся в формах бухгалтерской отчетности, как «в том числе» или «из них», следует соблюдать определенные пределы. В соответствии с российским законодательством показатель признается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение вопроса, является ли какой-то показатель существенным, зависит от оценки этого показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за

отчетный период составляет не менее 5 %. Но это не строго установленный критерий. По усмотрению организации он может быть иным.

Следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в приложениях к данным формам отчетности.

Информация, представляемая в бухгалтерской отчетности, должна быть *нейтральной*. Отчетная информация не является нейтральной, если она удовлетворяет интересам одних пользователей перед другими, а так же если она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения определенных результатов или последствий.

При формировании бухгалтерской отчетности необходимо обеспечивать *сопоставимость* числовых значений показателей за отчетный и предшествующий отчетному периоды. Методологическое единство показателей бухгалтерской отчетности предполагает единые методики расчета одинаковых отчетных показателей. Если в отчетном периоде для расчета каких-либо показателей правила, установленные нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, изменились, то аналогичные показатели за предыдущий отчетный период следует скорректировать исходя из правил текущего периода.

Каждая форма бухгалтерской отчетности должна иметь *обязательные реквизиты*:

- наименование формы;
- отчетная дата или отчетный период, за который составлена отчетность;
- наименование организации;
- идентификационный номер налогоплательщика;
- вид деятельности;
- организационно-правовая форма (форма собственности);
- формат представленных числовых показателей;

- почтовый адрес организации;
- содержание, определяемое соответствующими показателями;
- подписи ответственных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Требование **преемственности** предусматривает, что принятые организацией формы и содержание бухгалтерских отчетов применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. Их изменение допускается в исключительных случаях с обязательным обоснованием причин.

Бухгалтерская отчетность составляется **на русском языке и в валюте Российской Федерации.**

Данные в формах бухгалтерской отчетности представляются **в тысячах рублей без десятичных знаков.** Организациям, имеющим существенные обороты товаров, обязательств и т.п., разрешается представлять отчетные данные **в миллионах рублей без десятичных знаков.**

Данные по показателям, которые должны вычитаться из соответствующих показателей, и отрицательные значения показателей в бухгалтерской отчетности необходимо показывать **в круглых скобках** (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), проценты к уплате, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы и пр.).

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской отчетности является календарный год, то есть период **с 1 января по 31 декабря** включительно. Вновь созданные организации составляют годовые бухгалтерские отчеты за период со дня государственной регистрации по 31 декабря включительно, если государственная регистрация прошла **до 30 сентября.** Если организация зарегистрирована **после 30 сентября,** то отчетным периодом для составления годовой бухгалтерской отчетности будет период с момента государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Отчетной датой для годовой бухгалтерской отчетности является последний календарный день отчетного года, то есть **31 декабря.**

Данные о фактах хозяйственной деятельности, проведенных до государственной регистрации вновь созданной организации, включаются в бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Бухгалтерская отчетность *считается составленной* после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть *никаких подчисток и помарок*. Исправление ошибок в бухгалтерской отчетности осуществляется в соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. № 63н.

Представляется бухгалтерская отчетность *в отдельной папке* в сброшюрованном виде *или в электронном виде* в формате, который будут способны «прочитать» пользователи. Обязательным приложением к бухгалтерской отчетности является *сопроводительное письмо* организации, оформленное в установленном порядке и содержащее информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность акционерных обществ открытого типа, банков и других кредитных организаций, страховых организаций, бирж, инвестиционных и иных фондов, создающихся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), является *публичной*.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в представлении ее в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, или в распространении среди них в виде брошюр, буклетов и т.п., или в передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для представления заинтересованным пользователям.

Годовую бухгалтерскую отчетность необходимо опубликовать *не позднее 1 июля* года, следующего за отчетным.

Бухгалтерская отчетность публикуется только после ее проверки и подтверждения аудиторской фирмой и утверждения общим собранием акционеров.



Публикации в обязательном порядке подлежат Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках. Допускается публикация их в сокращенном виде. Перечень публикуемых показателей определяется каждой организацией самостоятельно с соблюдением требований действующих нормативных актов.

### **1.6. Становление бухгалтерской отчетности в России**

В дореволюционной России не уделялось большого внимания логике и технике составления бухгалтерской отчетности. Не существовало каких-либо специальных законодательных документов, регламентирующих структуру отчета, состав статей отчетных форм, способы их оценки и представления. Порядок составления бухгалтерской отчетности и представления ее всем заинтересованным физическим лицам в самом общем виде регулировался Уставом о промысловом налоге. Статьей 473 Устава предписывалось правлениям, ответственным агентствам и главным представителям предприятий ежегодно публиковать в журнале «Вестник финансов» заключительные балансы и извлечения из годовых отчетов. Однако структура баланса, состав статей, способы их оценки и представления не регламентировались. Инструкцией «О применении Положения о государственном промысловом налоге» от 11 мая 1899 г. были узаконены немногие и очень общие правила составления балансов. Отчетным годом устанавливался период с 1 января по 31 декабря, если иное не оговорено в Уставе предприятия. Этой же инструкцией предусматривалось разработать типовые формы отчетов, но в последующие годы задача унификации отчетности так и не была решена.

Предприятия публиковали отчетность по той форме и в том объеме, в каких им представлялось необходимым, целесообразным и достаточным. Значительной разницей в структуре публикуемой информации, неоднозначная трактовка ее содержания затрудняли понимание отчетных показателей, создавали проблемы, связанные с налогообложением, что частным собственникам было выгодно.

В 1836 г. в России было всего 10 акционерных предприятий, а в начале XX в. их стало уже 2,5 тыс. [5, с. 75]. Для привлечения инвесторов у акционерных предприятий возникла необходимость публикации своей отчетности в понятной для всех форме. Необходимость правильно составленных отчетов, показателей, исчисленных по определенной методике, выявила и десятилетняя практика применения закона о промысловом налоге. Бухгалтерская отчетность стала привлекать к себе все более серьезное внимание и практиков, и теоретиков, и законодателей.

Основной формой бухгалтерской отчетности в России был выделен баланс. Отчетный бухгалтерский баланс предназначен обобщать информацию о состоянии хозяйственных средств предприятия и их источниках, отражать показатели, характеризующие финансовые, кредитные и расчетные отношения предприятий, быть источником анализа финансового состояния хозяйствующих субъектов. Другие формы бухгалтерской отчетности предусматриваются как пояснения к балансу, развивающие и дополняющие систему балансовых показателей или представляющие собой детализацию и расшифровку отдельных статей баланса.

В 1910 г. А. К. Рощаковским была предложена типовая форма баланса акционерного предприятия (табл. 1).

Таблица 1

Структура типового баланса акционерного предприятия (1910 г.)

Актив	Пассив
1. Имущество реальное	1. Капиталы
2. Имущество нереальное	2. Кредиторы
3. Должники	3. Корреспонденты:
4. Корреспонденты:	по счетам Logo
по счетам Logo	по счетам Nostro
по счетам Nostro	4. Переходящие суммы
5. Переходящие суммы	5. Нераспределенный остаток прибылей
6. Расходы по учреждению предприятия	прошлых лет
7. Расходы и убытки прошлых лет	6. Прибыль отчетного года
8. Убыток отчетного года	
Баланс	Баланс

По отдельным статьям рекомендовался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе. Так, в статье «Имущество реальное» предлагалось выделять следующие элементы: касса (наличные деньги, счета в банках), членские взносы, ценные бумаги, имущество постоянное (недвижимое, движимое, неоконченные постройки), имущество оборотное; в статье «Капиталы» – основной, запасный, оборотный, резервный, страховой, ремонтный, резерв премий, благотворительный. Детализация других статей оставлялась на усмотрение составителей баланса.

В последующие годы баланс постоянно подвергался изменениям, которые касались и структуры, и оценки статей.

Структура статей баланса долгое время усложнялась. Так, согласно приказу по ВСНХ СССР от 26 августа 1927 г. № 1082 «Об установлении объема бухгалтерской отчетности, квартальной и годовой» типовая форма баланса для общесоюзных и республиканских предприятий включала 20 разделов статей в активе и 10 разделов статей в пассиве (табл. 2).

Таблица 2

Структура типового баланса общесоюзного  
(республиканского) предприятия (1927 г.)

Актив	Пассив
Имущество Запасное оборудование Незаконченное строительство Незаконченный капитальный ремонт Материалы Незаконченные заготовки Незаконченное производство Полуфабрикаты Товары и готовые изделия Денежные средства Ценные и процентные бумаги Паи и акции (других предприятий) Нереализованные и неоплаченные паи (собственные) Вклады	Капиталы Фонды Резервы Займы, ссуды и кредиты Векселя выданные Обязательства по бланконадписательству Кредиторы Изменение уставного капитала Доходы будущих периодов Результаты

	Актив		Пассив
	Векселя и документы к получению		
	Подотчетные суммы		
	Дебиторы		
	Расходы будущих периодов		
	Изменение уставного капитала		
	Результаты		
	Баланс		Баланс

Примерно так же был детализирован баланс торговых предприятий, подведомственных Наркомторгу СССР.

Изменения в структуру баланса вносились почти ежегодно. В зависимости от условий хозяйствования в результате дискуссий об аналитических возможностях баланса постоянно изменялись состав статей и их расположение. Например, с 1938 г. в результате проведения балансовой реформы стало возможным рассчитывать непосредственно по балансу наличие собственных оборотных средств. В годы войны в баланс была введена группа статей для выявления размера ущерба, причиненного вражеской оккупацией. Во второй половине 40-х годов в балансе появились статьи по переоценке активов в связи с денежной реформой 1947 г. и по дооценке в связи с переоценкой оборотных средств в промышленности на 1 января 1949 г. В начале 50-х годов баланс был дополнен некоторыми важнейшими показателями финансового плана, такими, как прибыль, распределение прибыли, бюджетное и внутрисистемное финансирование оборотных средств, лимит банковского кредитования.

Ведомства постоянно утверждали свои формы балансов, что препятствовало унификации отчетности. Бухгалтерские балансы предприятий различных отраслей отличались по своему содержанию.

К концу 80-х годов типовая форма бухгалтерского баланса промышленного предприятия имела по шесть разделов в активе и пассиве и несколько плановых нормативов (норматива нормируемых оборотных средств, устойчивых пассивов в покрытие нормативов и др.) (табл. 3). Наиболее характерными чер-

тами бухгалтерских балансов были значительная постатейная детализация разделов. В балансе насчитывалось до 200 статей.

Таблица 3

Баланс государственного предприятия (объединения)  
на 1 января 198X г. (сокращенный)

Актив	Пассив
I. Основные средства (фонды) и внеоборотные активы	I. Источники собственных и приравненных к ним средств
Основные средства (фонды)	Уставный фонд
Использование прибыли (дохода)	Износ основных средств
Убытки:	Прибыль:
до отчетного года	до отчетного года
отчетного года	отчетного года
Всего по разделу I	Всего по разделу I
Наличие собственных оборотных и приравненных к ним средств	Устойчивые пассивы в покрытие нормативов
Норматив нормируемых оборотных средств	II. Кредиты банка под нормируемые запасы и затраты
II. Нормируемые оборотные средства	Ссуды по совокупности материальных запасов и производственных затрат
Производственные запасы	Прочие ссуды
Незавершенное производство	Всего по разделу II
Расходы будущих периодов	II.1 Износ МБП
Готовая продукция (товары)	II.2 Резерв на покрытие предстоящих расходов или потерь
Прочие нормируемые средства	III. Разные кредиты банка, расчеты и прочие пассивы
Всего по разделу II	Ссуды банка под расчетные документы в пути
III. Денежные средства, расчеты и прочие активы	Прочие ссуды
Денежные средства	Расчеты с кредиторами
Касса	Поставщики по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил
Расчетный счет	Поставщики по неоплаченным в срок расчетным документам
Прочие счета в банках и прочие денежные средства	Поставщики по неотфактурованным поставкам
Итого денежных средств	Задолженность по оплате труда и страхованию
Товары отгруженные и сданные работы	С бюджетом по отчислениям от прибыли и прочим платежам
Расчеты с прочими дебиторами	С прочими кредиторами
Всего по разделу III	
IV. Средства и затраты на капитальное строительство	
V. Затраты на формирование основного стада	
VI. Средства и затраты на внешнеторговые	

Актив	Пассив
операции	Специальные фонды, целевое финансирование и целевые поступления Ремонтный фонд Всего по разделу III IV. Источники средств для капитального строительства V. Финансирование затрат на формирование основного стада VI. Источники финансирования внешнеторговых операций
Баланс	Баланс

Долгое время был дискуссионным вопрос о целесообразности составления бухгалтерского баланса в оценке-брутто или оценке-нетто. В *баланс-брутто* кроме статей, отражающих хозяйственные средства и их источники, должны включаться статьи, уточняющие первоначальную величину оценки этих средств и источников. Такие статьи называют регулирующими. Они расширяют количество балансовых статей и увеличивают объем балансовой информации, одновременно снижая ее реальность. Например, в активе баланса-брутто показываются основные средства по первоначальной стоимости, а в пассиве отражается износ основных средств. Поскольку основные средства в процессе производства изнашиваются и постепенно теряют свою стоимость, то, чтобы узнать их реальную стоимость на момент составления баланса, необходимо произвести дополнительные расчеты путем вычитания из первоначальной стоимости суммы накопленного износа.

В пассиве баланса-брутто показывается вся прибыль, полученная в результате финансово-хозяйственной деятельности, а в активе – величина использованной прибыли на собственные нужды, платежи в бюджет и т.п. Следовательно, сумма прибыли, находящаяся в распоряжении организации на момент составления баланса, может быть выявлена только вычитанием из прибыли ее использованной величины.

Бухгалтерский баланс без регулирующих статей называется *балансом-нетто*. Исключение регулирующих статей и соответствующее уточнение оценки основных статей баланса способствуют упрощению системы балансовых показателей. Баланс-нетто в большей степени указывает реальную величину имущества организации.

В соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах от 29 июля 1936 г. основные средства отражались в балансе по их остаточной стоимости, а амортизированная часть первоначальной стоимости показывалась за балансом. Однако в балансе сохранялись еще регулирующие статьи и для аналитической его обработки. Указаниями по заполнению форм годового бухгалтерского отчета рекомендовалось заполнять специальные формы разложения баланса.

В 1938 г. после проведения балансовой реформы баланс был очищен от ряда регулирующих статей: отклонений от плановой себестоимости материалов и готовой продукции; наложения на остаток товаров в предприятиях розничной торговли и др. Основные средства отражались в балансе по остаточной стоимости.

9 октября 1940 г. Наркомфином СССР был утвержден единый для всех отраслей промышленности План счетов бухгалтерского учета по основной деятельности промышленных предприятий. В связи с этим были внесены некоторые поправки в схему бухгалтерского баланса, касающиеся в основном дальнейшей очистки баланса от регулирующих статей.

В начале 50-х годов в результате дискуссии об аналитичности баланса в нем появились регулирующие статьи, отражающие распределение прибыли. Кроме того, в соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах от 12 сентября 1952 г. основные средства, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы стали показываться в балансе по первоначальной стоимости. Бухгалтерский баланс стал составляться в оценке-брутто. В последующие 40 лет все изменения баланса касались структуры его статей и не затрагивали оценку.

Наряду с балансом претерпевали изменения и другие формы бухгалтерской отчетности. Постоянно менялись их состав и содержание. Годовая бухгалтерская отчетность промышленного предприятия конца 80-х годов кроме фор-

мы № 1 «Бухгалтерский баланс» включала в себя следующие формы: форма № 2 «Приложение к балансу»; форма № 3 «Движение уставного капитала»; форма № 4 «Отчет о недостачах, хищениях и порче товарно-материальных ценностей»; форма № 7 «Расходы по обслуживанию производства и управления»; форма № 10 «Движение средств финансирования и специальных фондов»; форма № 11 «Отчет о наличии и движении основных фондов и амортизационного фонда»; форма № 12 «Реализация продукции»; форма № 14 «Отчет о расходах на содержание аппарата управления»; форма № 19 «Основные показатели по жилищному и коммунальному хозяйству»; форма № 20 «Отчет о финансовых результатах хозяйственной деятельности».

1990 г. стал переломным для бухгалтерской отчетности предприятий в нашей стране. Министерство финансов СССР письмом от 12 октября 1990 г. ввело с 1991 г. единую бухгалтерскую отчетность для всех предприятий, объединений и организаций. Номенклатура статей баланса была существенно укрупнена, введены дополнительные статьи, отражающие появление новых объектов бухгалтерского учета (ценных бумаг, нематериальных активов, валютных счетов и др.).

Принятием в 1990 г. Закона СССР «О предприятиях в СССР» было официально признано, что прибыль является целью хозяйственной деятельности любого предприятия, независимо от его организационно-правовой формы, что это основной источник производственного и социального развития предприятия и весомый источник государственного бюджета. С признанием роли прибыли усилилось внимание и к формам отчетности о финансовых результатах.

Дальнейшее совершенствование бухгалтерской отчетности связано с введением с 1 января 1992 г. другого Плана счетов бухгалтерского учета. Состав годовой бухгалтерской отчетности предприятия за 1992 год уменьшился до трех форм: форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; форма № 2 «Отчет о финансовых результатах и их использовании»; форма № 5 «Приложение к балансу предприятия». Баланс стал составляться в оценке-нетто.



Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8 февраля 1996 г. № 10, закрепило центральное место в системе бухгалтерской отчетности за бухгалтерским балансом и отчетом о финансовых результатах, которые вместе с пояснениями к ним образуют единое целое.

Вступившие в действие, начиная с бухгалтерской отчетности 2000 г., и действующие в настоящее время Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, последующие соответствующие приказы Министерства финансов Российской Федерации, а также приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» не изменили состав бухгалтерской отчетности по существу. Состав бухгалтерской отчетности по-прежнему определяется бухгалтерским балансом, отчетом о прибылях и убытках и пояснениями к ним, а также аудиторским заключением, подтверждающим достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту. Изменения коснулись только содержания форм бухгалтерской отчетности. Цель этих изменений – формирование отчетности, адекватной рыночным условиям хозяйствования и более полно соответствующей МСФО. Особенностью является отказ Министерства финансов Российской Федерации от утверждения форм бухгалтерской отчетности как типовых. Организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности и определять их содержание, учитывая образцы, рекомендованные Министерством финансов Российской Федерации.

## 2. СОСТАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### 2.1. Подготовка бухгалтерской информации к обобщению в отчетности

Для достижения основной цели бухгалтерской отчетности – представлять заинтересованным пользователям достоверную, полную и нейтральную информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации – при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий:

- полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов;

- полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также соответствие показателей отчетов данным синтетического и аналитического учета;

- осуществление записей хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов;

- соответствующая действительности оценка статей бухгалтерского баланса.

Следовательно, составлению бухгалтерской отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа по уточнению учетной информации, осуществляемая по заранее составленному специальному графику.

#### 2.1.1. Инвентаризация как условие для составления бухгалтерской отчетности

Обязательным условием перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является проведение инвентаризации.

**Инвентаризация** – прием бухгалтерского учета, обеспечивающий первичное наблюдение, измерение или правильность расчетов, а также специаль-

ную регистрацию фактически имеющегося имущества и финансовых обязательств организации с последующим сличением полученных данных с данными бухгалтерского учета.

С помощью инвентаризации проверяется правильность данных первичного учета и выявляются ошибки, допущенные в учете, учитываются неучтенные хозяйственные операции, контролируется сохранность имущества и оценивается правильность расчетов финансовых обязательств.

Для целей составления годовой бухгалтерской отчетности инвентаризации должны подлежать имущество и обязательства организации, которые в последний раз фактически проверялись *не позднее 1 октября* отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере, и приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Имущество должно подвергаться инвентаризации в полном объеме независимо от того, принадлежит оно организации и поставлено на баланс или не является собственностью организации и учитывается за балансом.

Для обеспечения достоверности данных инвентаризации при ее проведении необходимо строго соблюдать Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

Инвентаризация проводится постоянно действующей или рабочей инвентаризационной комиссией, утвержденной приказом (постановлением, распоряжением) руководителя организации. В ее состав включаются представители администрации организации, работники бухгалтерии и другие специалисты (экономисты, инженеры, техники и т. п.).

Участие материально ответственных лиц в проверке фактического наличия имущества обязательно.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии или материально ответственного лица при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Оформляются инвентаризация и ее результаты соответствующей первичной учетной документацией.

На счетах бухгалтерского учета результаты инвентаризации отражаются в следующем порядке:

на сумму выявленных излишков имущества по рыночной цене на дату проведения инвентаризации –

Д-т сч. 01 «Основные средства»<sup>1</sup>,  
10 «Материалы»,  
41 «Товары»,  
43 «Готовая продукция»,  
50 «Касса» и др.

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

на сумму недостачи имущества или потерь от его порчи по балансовой стоимости –

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т сч. 01 «Основные средства»,  
10 «Материалы»,  
41 «Товары»,  
43 «Готовая продукция»,  
50 «Касса» и др.;

на сумму недостачи имущества или потерь от его порчи по балансовой стоимости в пределах норм естественной убыли –

Д-т сч. 20 «Основное производство»,  
23 «Вспомогательные производства»,  
25 «Общепроизводственные расходы»,

---

<sup>1</sup> Принятие на баланс объекта основных средств может осуществляться с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

26 «Общехозяйственные расходы»,

44 «Расходы на продажу» и др.

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

на сумму недостачи имущества или потерь от его порчи по балансовой стоимости при установлении виновных лиц –

Д-т сч. 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

на сумму разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающего имущества –

Д-т сч. 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 98, субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»;

на сумму материального ущерба, возмещенного виновным лицом –

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

50 «Касса»

К-т сч. 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

на сумму полученных прочих доходов, учтенных в составе доходов будущих периодов –

Д-т сч. 98, субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

на сумму недостачи имущества или потерь от его порчи по балансовой стоимости при отсутствии виновных лиц или отказе судом в иске –

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

### **2.1.2. Порядок закрытия счетов и заполнения Главной книги**

Важным этапом подготовительной работы перед составлением бухгалтерской отчетности является *закрытие счетов*.

Порядок закрытия счетов может быть разным. Это зависит от условий работы организации и ее учетной политики. Основу его, как правило, составляет следующая последовательность.

1. В конце каждого отчетного периода распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Иными словами, суммы дебетовых оборотов по этим счетам полностью списываются кредитовыми оборотами в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» или 90-2 «Себестоимость продаж».

На конец отчетного периода остатка на счетах 25 и 26 быть не должно.

2. На счетах 20 и 23 калькулируется фактическая себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и списывается в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (при учете продукции (работ, услуг) по нормативной (плановой) себестоимости) или в дебет счета 43 «Готовая продукция» (при учете продукции (работ, услуг) по фактической себестоимости)<sup>1</sup>.

Дебетовое сальдо счетов 20 и 23 показывает стоимость незавершенного производства.

3. Суммы, относящиеся к проданной готовой продукции (работам, услугам), списываются:

Д-т сч. 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

или

Д-т сч. 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 43 «Готовая продукция».

Обороты по дебету и по кредиту счета 40 обязательно должны быть равны, то есть счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет, а дебетовое сальдо счета 43 показывает остаток готовой продукции.

---

<sup>1</sup> Примечание: со счета 23 «Вспомогательные производства» определенные суммы могут списываться и в дебет счета 20 «Основное производство».

4. Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» ведутся в разрезе субсчетов, которые в течение отчетного года не закрываются. В зависимости от назначения каждого субсчета на нем накапливаются дебетовые или кредитовые обороты. Финансовый результат ежемесячно выявляется на счетах 90 и 91 путем сравнения соответствующих кредитовых и дебетовых оборотов и отражается соответственно на счете 90, субсчете 9 «Прибыль/убыток от продаж» или на счете 91, субсчете 9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Закрываются счета 90 и 91 только один раз по окончании отчетного года при реформации баланса.

5. По другим счетам, которые используются организацией для ведения бухгалтерского учета, в конце каждого отчетного периода подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты и выводится конечное сальдо.

На счетах 28 «Брак в производстве» и 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» сальдо должно быть нулевое. Они должны закрываться списанием соответствующих сумм на счета 20, 23, 25, 26, 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 91, субсчет 2 «Прочие расходы» и др.

По некоторым счетам, например, 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» следует исчислять развернутое сальдо.

При журнально-ордерной форме учета эта работа осуществляется путем закрытия регистров в следующей последовательности:

1) из листков расшифровок вносятся дебетовые и кредитовые обороты в журналы-ордера и ведомости, в листках расшифровок делают соответствующие пометки;

2) подсчитываются итоги в ведомостях аналитического учета и переносятся в соответствующие журналы-ордера;

3) подсчитываются итоги оборотов по кредиту счетов в журналах-ордерах;

4) производятся записи из журналов-ордеров в Главную книгу<sup>1</sup>.

Порядок заполнения Главной книги следующий:

1) записываются оборот по кредиту соответствующего счета и суммы по дебету с кредита всех корреспондирующих с ним счетов;

2) подсчитываются обороты по дебету соответствующего счета и определяется остаток по нему на 1-е число следующего отчетного периода.

В Главной книге каждому счету (субсчету) отводится отдельная страница.

После определения в Главной книге остатков по счетам на ее основе заполняются формы бухгалтерской отчетности (при необходимости с применением данных регистров синтетического и аналитического учета).

### 2.1.3. Реформация баланса

Перед составлением годового бухгалтерского отчета в бухгалтерском учете необходимо сделать определенные итоговые записи, чтобы распределить все суммы полученной прибыли либо списать полученный убыток, а так же чтобы начать отражение записей нового года на финансово-результативных счетах, максимально очищенных от записей по операциям предыдущего года. Такая процедура называется *реформацией баланса*.

Все бухгалтерские записи по реформации баланса можно подразделить на две группы:

– записи по закрытию счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» и счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

– записи по закрытию счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» и счет 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», в течение года ведутся внесистемно.

---

<sup>1</sup> На основе данных журналов-ордеров может дополнительно составляться оборотная ведомость в виде оборотного баланса или шахматной ведомости.



Кредитовый оборот, накопленный по счету 90, субсчет 1 «Выручка», ежемесячно сопоставляется с дебетовым оборотом по счету 90, субсчета 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы» и др. Выявленный таким образом финансовый результат от продаж в зависимости от того, прибыль это или убыток, оформляется корреспонденцией счетов соответственно

Д-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

или

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж».

По окончании отчетного года заключительными записями по состоянию на 31 декабря счет 90, субсчета 1 «Выручка», 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы» и др. закрываются внутренними записями на счет 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж», то есть составляются корреспонденции:

Д-т сч. 90, субсчет 1 «Выручка»

К-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»;

Д-т 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

К-т 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»,

90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»,

90, субсчет 4 «Акцизы» и др.

В результате синтетический счет 90 «Продажи» в целом и в разрезе субсчетов закрывается.

По аналогичной схеме закрывается и счет 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Кредитовый оборот, накопленный по счету 91, субсчет 1 «Прочие доходы», ежемесячно сопоставляется с дебетовым оборотом по счету 91, субсчет 2 «Прочие расходы» и др. Полученное таким образом сальдо прочих доходов и расходов оформляется корреспонденцией:

Д-т сч. 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

или

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По окончании отчетного года заключительными записями по состоянию на 31 декабря счет 91, субсчета 1 «Прочие доходы», 2 «Прочие расходы» и др., закрываются внутренними записями на счет 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», то есть составляются корреспонденции:

Д-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»

К-т сч. 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

Д-т сч. 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы» и др.

В результате синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» в целом и в разрезе субсчетов закрывается.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

– прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»;

– сальдо прочих доходов и расходов – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

– начисленные платежи налога на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций (по всем налогам и сборам) – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, списанные в связи с выбытием объекта актива или вида обязательства – в корреспонденции со счетами 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства»;

– постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года сопоставлением кредитовых и дебетовых оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки» выявляется конечный финансовый результат (чистая прибыль (убыток)), полученный организацией.

На основании решений компетентных органов (собрания акционеров, участников и т. п.) в бухгалтерском учете отражается распределение чистой прибыли или покрытие убытка. При этом счет 99 «Прибыли и убытки» соответственно дебетуется или кредитуется на определенную сумму. Оставшаяся сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года заключительной записью по состоянию на 31 декабря списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», то есть составляется корреспонденция:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

или

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Использование полученной прибыли или покрытие полученного убытка отчетного года в будущем году будет отражаться в бухгалтерском учете с применением счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

## **2.2. Объем форм бухгалтерской отчетности**

В соответствии с приказом министерства финансов РФ от 02 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» бухгалтерская отчетность организации состоит из Бухгалтерского баланса, Отчета о прибылях и убытках, Отчета об изменениях капитала, Отчета о движении денежных средств и Пояснений.

Если бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»

от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, то в состав бухгалтерской отчетности включается аудиторское заключение.

В состав бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций, за исключением общественных организаций, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), включается Отчет о целевом использовании полученных средств.

Организации имеют право уточнять состав и содержание бухгалтерской отчетности. В зависимости от объемов деятельности организаций и их организационно-правовых форм можно выделить три вида объемов бухгалтерской отчетности с условными названиями: сокращенный (упрощенный), стандартный и расширенный (множественный).

В **сокращенном (упрощенном)** виде представлять бухгалтерскую отчетность могут субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации и общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательской деятельности.

Формы бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства утверждены приказом Министерства финансов РФ от 17 августа 2012 г. № 113н «О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н».

Упрощенные формы бухгалтерской отчетности субъекты малого предпринимательства могут использовать на добровольной основе.

Критерии отнесения лиц к субъектам малого предпринимательства содержатся в ст. 4 федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

**Стандартный** состав бухгалтерской отчетности характерен для средних и крупных предприятий.

Данный состав предполагает наличие в годовой бухгалтерской отчетности Бухгалтерского баланса, Отчета о прибылях и убытках, Отчета об изменениях капитала, Отчета о движении денежных средств, Пояснений и аудитор-

ского заключения, если бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту.

Состав промежуточной бухгалтерской отчетности может быть ограничен Бухгалтерским балансом и Отчетом о прибылях и убытках, если представление дополнительных сведений не установлено учредителями (участниками) организации.

В **расширенном** объеме бухгалтерскую отчетность представляют, как правило, организации, относящиеся к группе крупнейших и осуществляющих несколько видов деятельности, а также организации, имеющие отраслевую специфику. Им бывает целесообразно вместо одной какой-либо формы представлять показатели ее разделов в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности. Организации, имеющие отраслевую специфику, при необходимости могут представлять в составе бухгалтерской отчетности специализированные формы.

Увеличение количества форм бухгалтерской отчетности может иметь место при предоставлении информации по отчетным сегментам.

Следует учитывать, что Министерством финансов Российской Федерации определен минимальный перечень форм бухгалтерской отчетности. Максимальное их количество организация имеет право определять самостоятельно, исходя из наличия соответствующих данных и необходимости их представления заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности.

### **2.3. Бухгалтерский баланс и порядок его составления**

Бухгалтерский баланс должен представлять данные о наличии у организации активов (имущества) и их источников на начало и на конец отчетного периода.

Чтобы информация бухгалтерского баланса была достоверной и сопоставимой при его составлении, помимо общих требований к бухгалтерской отчетности, необходимо соблюдать следующее:

– данные бухгалтерского баланса на начало года должны соответствовать данным на конец прошлого года;

– номенклатура статей утвержденного бухгалтерского баланса за предыдущий отчетный год должна быть приведена в соответствие с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них, установленных для бухгалтерского баланса на конец года;

– нельзя производить зачет между статьями активов и пассивов, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен нормативными актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;

– бухгалтерский баланс должен включать числовые значения показателей в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин.

В первом разделе актива баланса **«Внеоборотные активы»** по статье **«Нематериальные активы»** отражаются данные об объектах бухгалтерского учета организации, являющихся ее нематериальными активами.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

Нематериальные активы, по которым стоимость погашается посредством амортизации, должны быть показаны в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Нематериальные активы, по которым амортизация не начисляется, должны быть показаны в бухгалтерском балансе по фактической или текущей рыночной стоимости.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе по статье «Нематериальные активы», являются 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

При заполнении статьи **«Результаты исследований и разработок»** необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02).

Статьи **«Нематериальные поисковые активы»** и **«Материальные поисковые активы»** должны отражать данные, сформированные на соответствующем субсчете

счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/11).

По статье «*Основные средства*» должны быть показаны данные по основным средствам организации, как действующим, так и находящимся на консервации, в запасе, в аренде, в доверительном управлении.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

Как и нематериальные активы, основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости. Исключение составляют основные средства, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не производится. Например, земельные участки, объекты природопользования показываются в бухгалтерском балансе в сумме фактических затрат. Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленных амортизационных отчислений.

Кроме основных средств по рассматриваемой статье могут быть отражены данные о специальных инструментах, специальных приспособлениях, специальном оборудовании и специальной одежде, а также об осязаемых результатах НИОКР, если организация приняла решение учитывать их на счете 01 «Основные средства».

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе по статье «Основные средства», являются 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств».

В составе статьи «*Основные средства*» может отражаться стоимость незавершенных строительно-монтажных работ, независимо от способа их осуществления (подрядным или хозяйственным), включая оборудование отечественное и импортное, предназначенное к установке. Кроме того, в составе этой статьи могут показываться затраты на приобретение объектов основных средств и нематериальных активов, затраты по формированию основного стада

и затраты на геологоразведочные работы, расходы по незаконченным НИОКР, а также авансы, выданные застройщикам, и другие авансовые платежи, связанные с осуществлением капитальных вложений.

К незавершенному строительству относятся объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, и объекты недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие их государственную регистрацию.

При формировании соответствующих данных следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/08).

Объекты незавершенного строительства должны отражаться в бухгалтерском балансе по фактическим затратам.

Счетами, информация которых может обобщаться в бухгалтерском балансе по статье «*Основные средства*», являются 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (в части расчетов по авансам выданным застройщикам).

В случае существенности информация о незавершенном строительстве может быть выделена в бухгалтерском балансе в самостоятельную статью «*Незавершенное строительство*».

По статье «*Доходные вложения в материальные ценности*» приводятся данные об имуществе организации, имеющем материально-вещественную форму и приобретенном (поступившем) для предоставления за плату с целью получения дохода во временное пользование (временное владение и пользование) по договору лизинга, по договору проката и т. п.

При ее заполнении следует руководствоваться приказом Министерства финансов РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (с последующими изменениями и дополнениями).



Объекты, предоставленные за плату во временное пользование (временное владение и пользование) отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе доходных вложений в материальные ценности, являются 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 02 «Амортизация основных средств».

По статье «*Финансовые вложения*» представляются данные о долгосрочных инвестициях организации в дочерние и зависимые общества, о приобретенных на срок более 12 месяцев долговых ценных бумагах, о займах, предоставленных другим организациям на срок более 12 месяцев, депозитных вкладах и т. п.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости.

Если объекты финансовых вложений ранее оценивались по текущей рыночной стоимости, а на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, то они отражаются в бухгалтерской отчетности по стоимости их последней оценки.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости.

По финансовым вложениям, по которым текущая рыночная стоимость не определяется и имеется устойчивое существенное снижение стоимости, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между их учетной стоимостью и расчетной. В бухгалтерской отчетности такие финансовые вложения показываются по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

В составе финансовых вложений отличительную особенность имеют долговые ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. Организация может разницу между их первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью равномерно по мере начисления причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты (как прочие доходы или расходы).

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости, обеспечив подтверждение обоснованности такого расчета. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся. Информация о применении оценки по дисконтированной стоимости и способах ее расчета раскрывается в бухгалтерской отчетности путем представления в Пояснениях.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе финансовых вложений, являются 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 55 «Специальные счета в банках» (в части депозитных вкладов).

Отдельной статьей в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов отражаются *отложенные налоговые активы*.

Они определяются согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» и учитываются на одноименном счете 09.

По статье «*Прочие внеоборотные активы*» приводятся данные о средствах и вложениях, относящихся к внеоборотным, но не получившие отражения в рассмотренных статьях раздела I «Внеоборотные активы».

Во втором разделе актива баланса «*Оборотные активы*» по статье «*Запасы*» показываются данные об остатках сырья, материалов, готовой продукции, товаров, незавершенного производства, животных на выращивании и откорме, расходов будущих периодов и т.п.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов» (ПБУ 10/99), Ме-

тодическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.

Материально-производственные запасы (МПЗ) можно представить в бухгалтерском балансе в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)).

На конец отчетного периода МПЗ отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов их оценки. МПЗ, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество или текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся на отчетную дату в пути или переданные покупателю под залог, отражаются в бухгалтерском балансе в оценке, предусмотренной в договоре.

Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) должны быть представлены в бухгалтерском балансе в их фактической сумме.

В случае если организация использует в текущем учете затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то готовая продукция показывается по нормативной (плановой) себестоимости выпущенной и сданной на склад готовой продукции.

Организации торговли и общественного питания по указанной статье показывают остаток приобретенных товаров по покупной стоимости.

Организации общественного питания в эту статью включают остатки сырья на кухнях и в кладовых, остатки товаров в буфетах, а также издержки обращения, приходящиеся на остаток нереализованных товаров и сырья.

Товары отгруженные отражаются по фактической себестоимости (или иной оценке, предусмотренной Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации) отгруженной продукции (товаров), в случае если

договором предусмотрен отличный от общего порядка момент перехода права собственности на нее от организации к покупателю.

По данной статье отражаются также сведения о продукции (товарах), переданной посреднику на реализацию (по договорам комиссии, поручения и т. п.) или переданной по договору мены, когда встречная поставка еще не произведена.

Расходы будущих периодов показываются в сумме расходов, произведенных в отчетном году, но подлежащих погашению в следующих отчетных периодах путем отнесения на издержки производства (обращения) или другие источники в течение срока, к которому они относятся. Например, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств, расходы, связанные с получением лицензии на осуществление определенного вида деятельности и т.п.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе запасов, являются 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 97 «Расходы будущих периодов».

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» показывается налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, не подлежащий вычету на отчетную дату. Информация о нем содержится на одноименном счете 19.

Отдельной статьей в стандартном бухгалтерском балансе предусмотрено представлять данные о состоянии дебиторской задолженности. В составе дебиторской задолженности отражается задолженность покупателей и заказчиков, поставщиков и подрядчиков по авансам выданным, дочерних и зависимых обществ, участников (учредителей) по взносам в уставный капитал, задолженность, числящаяся за финансовыми и налоговыми органами, внебюджетными

фондами, включая переплату по налогам, сборам, отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского страхования и др. Кроме того, по данным статьям показываются непогашенные суммы задолженности отдельных работников данной организации по займам и ссудам, предоставленным им на разные цели, независимо от источников, остатки непогашенных ими подотчетных сумм, не востребованные суммы по претензиям к поставщикам за нарушение последними договорных обязательств и т. п.

Расчеты с дебиторами в части покупателей и заказчиков отражаются в бухгалтерском балансе организации на основе учетных записей, признаваемых ею правильными. Расчеты же по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению обязательно должны быть согласованы с соответствующими органами. Отражение в бухгалтерском балансе не отрегулированных сумм по указанным расчетам не допускается.

В целях страхования рисков по расчетам с отдельными юридическими и физическими лицами за продукцию, товары, работы и услуги организация в соответствии со своими учредительными документами и учетной политикой в конце отчетного года может создавать резервы по сомнительным долгам. Дебиторская задолженность по таким лицам в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов. При этом информация со счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в бухгалтерском балансе не отражается.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности, являются 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (в части расчетов по авансам выданным поставщикам и подрядчикам), 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По статье *«Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)»* отражаются данные о вложениях в краткосрочные ценные бумаги, о

займах, предоставленных другим организациям на срок менее 12 месяцев, о депозитных вкладах и т. п.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

Правила оценки объектов бухгалтерского учета, данные по которым отражаются по этой статье, соответствуют правилам отражения в бухгалтерском балансе долгосрочных финансовых вложений, рассмотренным ранее.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе краткосрочных финансовых вложений, являются 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и 55 «Специальные счета в банках» (в части депозитных вкладов).

По статье «*Денежные средства и денежные эквиваленты*» показывается остаток средств организации в кассе, на расчетных, валютных и специальных счетах в банках, а также денежные документы и переводы в пути.

При заполнении этой статьи следует учитывать предписания Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/06).

При наличии у организации иностранной валюты она пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе денежных средств, являются 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (за исключением депозитных вкладов), 57 «Переводы в пути» и 58 «Финансовые вложения».

По статье «*Прочие оборотные активы*» отражаются данные об оборотных активах, не вошедшие в предыдущие статьи раздела II «Оборотные активы».

В третьем разделе пассива баланса «**Капитал и резервы**» по статье «*Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)*» должно быть отражено сальдо по счету 80 «Уставный капитал», соответ-

ствующее сумме уставного капитала (уставного фонда, складочного капитала, паевых взносов), зафиксированной в учредительных документах организации.

В текущем бухгалтерском учете записи по счету 80 «Уставный капитал» могут иметь место лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала. Увеличение или уменьшение уставного (складочного) капитала осуществляется по результатам рассмотрения итогов финансово-хозяйственной деятельности за предыдущий год после внесения необходимых изменений в учредительные документы организации. Увеличение уставного капитала в акционерных обществах допускается путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Уменьшение уставного капитала может происходить путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества.

По статье *«Собственные акции, выкупленные у акционеров»* приводятся соответствующие данные, отраженные на счете 81 «Собственные акции (доли)».

Результаты переоценки основных средств, проводимой в установленном порядке, отраженные в бухгалтерском учете на соответствующем субсчете счета 83 «Добавочный капитал» представляются в бухгалтерском балансе по статье *«Переоценка внеоборотных активов»*.

По статье *«Добавочный капитал (без переоценки)»* отражается сальдо одноименного счета 83 в сумме эмиссионного дохода (дохода, полученного при продаже собственных акций по цене, превышающей их номинальную стоимость с учетом расходов на продажу), и курсовых разниц, возникающих по взносам в уставный капитал в иностранной валюте.

По статье *«Резервный капитал»* отражается сальдо счета 82 «Резервный капитал».

Резервный капитал организации может включать в себя резервы, образованные в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

Согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах» (от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями)) ак-

ционерные общества обязаны создавать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 % от его уставного капитала. До достижения установленного размера отчисления в этот фонд должны производиться ежегодно в сумме не менее 5 % от чистой прибыли.

Резервный фонд акционерного общества предназначен для покрытия его убытков, для погашения облигаций и выкупа собственных акций в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд акционерного общества, образованный в соответствии с законодательством, не может быть использован для иных целей.

Порядок формирования и использования резервов, образуемых в соответствии с учредительными документами, определяется этими документами.

Некоммерческие организации в данном разделе отдельной статьей отражают *«Целевое финансирование»* в виде ассигнований из государственного, регионального или местного бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами в установленном порядке. Использование этих средств не по назначению запрещается.

Данные об остатках средств целевого финансирования коммерческих организаций должны отражаться в V разделе пассива бухгалтерского баланса по статье *«Доходы будущих периодов»* или по дополнительно вписываемой статье.

При представлении в бухгалтерском балансе сведений о целевом финансировании следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету *«Учет государственной помощи»* (ПБУ 13/2000).

В бухгалтерском учете информация о средствах целевого характера накапливается на счете 86 *«Целевое финансирование»*.

По статье *«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* в годовом бухгалтерском балансе отражается соответствующее сальдо счета 84 *«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*. При составлении промежуточной



отчетности по указанной статье приводится соответствующее сальдо счета 99 «Прибыли и убытки».

При подсчете итога раздела III «Капитал и резервы» из суммы показателей всех строк непокрытый убыток вычитается (должен быть показан в бухгалтерском балансе в круглых скобках).

Кредиторская задолженность в части кредитов банков и займов в бухгалтерском балансе приводится в разделах IV и V пассива баланса («*Долгосрочные обязательства*» и «*Краткосрочные обязательства*») в разрезе сроков их погашения (подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты и подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты) соответственно по статьям «*Заемные средства*».

При заполнении соответствующих статей следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/08).

Задолженность по полученным кредитам и займам показывается в бухгалтерском балансе с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

Задолженность по долгосрочным заемным средствам может быть переведена в краткосрочную, если до ее погашения на момент составления отчетности осталось меньше 365 дней. При наличии данного факта он должен быть раскрыт в пояснениях.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе по соответствующим статьям «*Заемные средства*», являются 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) в составе долгосрочных обязательств отдельной статьей предусмотрено показывать «*Отложенные налоговые обязательства*», учтенные на одноименном счете 77.

Следует учитывать, что в бухгалтерском балансе можно отражать сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной (свернутой) суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно при одновременном наличии следующих условий:

- наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;
- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Статьи «*Оценочные обязательства*» в составе IV и V разделов пассива баланса («*Долгосрочные обязательства*» и «*Краткосрочные обязательства*») заполняются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/10).

В бухгалтерском учете соответствующие данные формируются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

По статье «*Кредиторская задолженность*» отражается задолженность организации по расчетам с поставщиками и подрядчиками на основе учетных записей, признаваемых ею правильными. Расчеты же по налогам и сборам, с государственными внебюджетными фондами, также как и по дебиторской задолженности, обязательно должны быть согласованы с соответствующими органами. Отражение в бухгалтерском балансе не отрегулированных сумм по указанным расчетам не допускается.

По данной статье показывается начисленная, но еще не выплаченная работникам организации заработная плата.

Здесь могут быть отражены обязательства организации перед банками по полученным ссудам для последующей выдачи своим работникам на индивидуальное жилищное строительство, задолженность работников организации торговым организациям за товары, проданные им в кредит; задолженность перед подотчетными лицами и т.п., а также могут быть показаны авансы полученные,

остатки непогашенных обязательств организации перед юридическими и физическими лицами, связанных с выплатой дивидендов, процентов по акциям, облигациям, займам и т.п.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе кредиторской задолженности, являются 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в части расчетов по авансам полученным), 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По статье *«Доходы будущих периодов»* отражается кредитовый остаток по счету 98 «Доходы будущих периодов». Он показывает доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Например, суммы задолженности по недостачам имущества, подлежащие взысканию с виновных лиц, стоимость безвозмездно полученных ценностей и др.

По данной статье в бухгалтерских балансах коммерческих организаций, как уже отмечалось ранее, могут быть отражены остатки средств целевого финансирования (счет 86 «Целевое финансирование»).

По статьям *«Прочие обязательства»* показываются суммы соответствующих долгосрочных или краткосрочных пассивов, не нашедшие отражения по другим статьям разделов IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства».

#### **2.4. Отчет о прибылях и убытках и порядок его составления**

Форма Отчета о прибылях и убытках, рекомендуемая Министерством финансов Российской Федерации, предусматривает наличие показателей о финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и за аналогичный период прошлого года, а также о доходах и расходах их обеспечивших. При ее заполнении следует руководствоваться Положением по бухгалтер-

скому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) и Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).

По статье «Выручка» показываются доходы от обычных видов деятельности организации. Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации», доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка).

Согласно ПБУ 9/99, выручка – это сумма поступлений денежных средств и иного имущества и (или) дебиторской задолженности. Поэтому в составе выручки в отчете о прибылях и убытках должна быть отражена сумма поступивших денежных средств и иного имущества за проданные товары (продукцию, работы и услуги), а также неоплаченная часть дебиторской задолженности, сформировавшаяся в отчетном периоде. Создание резерва по сомнительным долгам на величину выручки при этом не влияет, то есть неоплаченная часть дебиторской задолженности, сформировавшаяся в отчетном периоде, в данном случае принимается к расчету в полной сумме.

В выручку от реализации продукции также необходимо включать суммовые разницы.

Согласно ПБУ 9/99, выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право получить эту выручку (такое право должно быть подтверждено конкретным договором или иным образом);
- сумма выручки может быть определена;
- есть уверенность в том, что та или иная хозяйственная операция послужит улучшению финансово-экономического состояния организации;
- право собственности перешло к покупателю или работа принята заказчиком;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если хотя бы одно из перечисленных условий не выполняется, в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Необходимо обратить внимание, что по данной статье показывается выручка-нетто за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей.

При наличии соответствующих данных организация может признать существенным показатель *«Выручка, полученная в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами»*. Тогда он должен быть выделен в отчете о прибылях и убытках отдельной статьей в виде расшифровки выручки как «в том числе» или «из нее». Это позволит расширить аналитические возможности отчетной информации и выполнить требование ПБУ 9/99. В соответствии с п. 19 указанного Положения в бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта, как минимум, информация о доле выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

В бухгалтерском учете выручка отражается на счете 90, субсчет 1 «Выручка». Для учета НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей, не учитываемых в составе выручки при заполнении рассматриваемой статьи, предназначен счет 90, субсчета 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы» и др.

По статье *«Себестоимость продаж»* отражаются расходы по обычным видам деятельности организации. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходы по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением продукции, приобретением и продажей товаров. Также расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

– расход производится с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Организации, занимающиеся производством и продажей продукции (работ, услуг), по статье «Себестоимость продаж» отражают величину расходов, связанных с выпуском готовой продукции (работ, услуг), реализованной покупателям.

Торговые организации показывают по рассматриваемой статье фактическую себестоимость проданных товаров.

В бухгалтерском учете соответствующая информация формируется на счете 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж».

По статье «*Валовая прибыль (убыток)*» указывается валовая прибыль (убыток) организации. Она определяется как разность между выручкой и себестоимостью продаж.

По статье «*Коммерческие расходы*» отражаются расходы, связанные со сбытом товаров, продукции, работ, услуг, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу».

В составе коммерческих расходов могут быть отражены:

- расходы на рекламу товаров, продукции, работ, услуг;
- вознаграждения, уплаченные посредническим организациям;
- расходы на транспортировку продукции до места назначения;
- расходы по погрузочно-разгрузочным работам;
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции;
- другие расходы, связанные со сбытом продукции.

По статье «*Управленческие расходы*» показываются общехозяйственные расходы организации, но только в том случае, если в соответствии с учетной политикой они списываются с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж». Если в соответствии с учетной политикой организации общехозяйственные расходы списываются с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 20 «Основное

производство», то они включаются в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и отражаются по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Показатель «*Прибыль (убыток) от продаж*» рассчитывается как разница между валовой прибылью (убытком) и суммой коммерческих и управленческих расходов.

По статье «*Доходы от участия в других организациях*» показываются: поступления от долевого участия в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

доходы, полученные организацией от совместной деятельности.

По статьям «*Проценты к получению*» и «*Проценты к уплате*» отражаются суммы, которые организация должна получить или заплатить за предоставленные или полученные денежные средства (кредиты и займы), а также проценты по облигациям и т. п.

В состав статьи «*Прочие доходы*» включаются:

– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

– поступления от продажи основных средств, материалов, дебиторской задолженности и т.д.;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

– активы, полученные безвозмездно, в т.ч. 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;

– суммы дооценки активов;

– чрезвычайные доходы организации, возникшие как последствия чрезвычайных обстоятельств: стихийных бедствий, аварий, пожаров и т.п. Доходами в таких случаях могут быть страховое возмещение, стоимость возможных к использованию материальных ценностей, оприходованных от списания пришедшего в негодность имущества, и т.п.

По статье «Прочие расходы» отражаются:

- 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 другие виды интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, материалов, дебиторской задолженности и т.п.;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- прочие расходы (например, суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с установленным законодательством РФ порядком);
- 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.

В бухгалтерском учете виды прочих доходов и расходов учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе соответствующих субсчетов.

Показатель «Прибыль (убыток) до налогообложения» определяется как сумма прибыли (убытка) от продаж, доходов от участия в других организациях,



процентов к получению и прочих доходов за минусом процентов к уплате и прочих расходов.

Следует учитывать, что в отчете о прибылях и убытках показатель «Прибыль (убыток) до налогообложения» определяется с учетом доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском учете, т. е. является бухгалтерской прибылью (убытком). Он служит основой для расчета условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль рассчитывается как произведение бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль, скорректированный на суммы изменения отложенных налоговых активов, изменения отложенных налоговых обязательств, постоянных налоговых обязательств и постоянных налоговых активов, признается *текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком)*, который отражается в отчете о прибылях и убытках самостоятельной статьей. Он должен соответствовать налогу на прибыль (налоговому убытку), начисленному за отчетный период в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Формирование отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, постоянных налоговых обязательств и постоянных налоговых активов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).

*Постоянные налоговые обязательства* определяются как произведение отрицательных постоянных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. При этом под отрицательными постоянными разницами понимаются расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но никогда не будут признаны при исчислении налога на прибыль (налогового убытка) в соответствии с

законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Например, это могут быть представительские расходы в сумме, превышающей ограничения, установленные для целей налогообложения, и т. п.

В бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства отражаются корреспонденцией

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

*Постоянные налоговые активы* определяются как произведение положительных постоянных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. При этом под положительными постоянными разницами понимаются доходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но никогда не будут признаны при исчислении налога на прибыль (налогового убытка) в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Например, это могут быть доходы, возникшие в случае выбытия активов организации или погашения ее обязательств, по которым было начислено отложенное налоговое обязательство, положительная разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей их оценкой и т. п.

В бухгалтерском учете постоянные налоговые активы отражаются корреспонденцией

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Отложенные налоговые обязательства определяются как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. При этом под налогооблагаемыми временными разницами понимаются доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но будут признаны при исчислении налога на прибыль (налогового убытка) в соответ-

ствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах в последующих отчетных периодах. Причем в будущем они приведут к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет. Например, это могут быть суммы амортизации основных средств, «недоначисленные» в бухгалтерском учете в сравнении с аналогичными суммами, учитываемыми для целей налогообложения, и т. п.

По статье *«Изменение отложенных налоговых обязательств»* показывается разность между дебетовым и кредитовым оборотом за отчетный период по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Отложенные налоговые активы определяются как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. При этом под вычитаемыми временными разницами понимаются доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но будут признаны при исчислении налога на прибыль (налогового убытка) в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах в последующих отчетных периодах. Причем в будущем они приведут к уменьшению суммы налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет. Например, это могут быть суммы начисленной амортизации основных средств, превышающие аналогичные суммы, учитываемые для целей налогообложения, и т. п.

По статье *«Изменение отложенных налоговых активов»* показывается разность между дебетовым и кредитовым оборотом за отчетный период по счету 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При наличии данных в отчете о прибылях и убытках выделяются самостоятельной статьей *«Прочее»* иные аналогичные обязательные платежи. К ним относятся суммы штрафных санкций и пени, начисленные в бюджет и (или) внебюджетные фонды.

*Чистая прибыль (убыток)* определяется как разница между прибылью (убытком) до налогообложения, текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) и иными аналогичными обязательными платежами.

*Справочно* в отчете о прибылях и убытках предусмотрено приводить данные о результатах переоценки внеоборотных активов, а также о результатах от прочих операций, не включенных в чистую прибыль (убыток) периода.

Акционерные общества в рассматриваемой форме отчетности должны раскрывать информацию о части прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам – владельцам обыкновенных акций (*базовой прибыли (убытке) на акцию*), а также о возможном снижении уровня базовой прибыли (увеличении убытка) на акцию в последующем отчетном периоде (*разводненной прибыли (убытке) на акцию*).

При заполнении соответствующих строк необходимо руководствоваться учредительными документами и Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Согласно указанным Методическим рекомендациям по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, определяется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Величина разводненной прибыли (убытка) на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества в случаях:

- конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции;
- при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

К конвертируемым ценным бумагам относятся привилегированные акции определенных типов или иные ценные бумаги, предоставляющие их владельцам право требовать их конвертации в обыкновенные акции в установленный условиями выпуска срок.

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества. Исключение составляет размещение обыкновенных акций без оплаты путем распределения их среди акционеров общества, когда каждому акционеру – владельцу обыкновенных акций распределяется целое число обыкновенных акций, пропорциональное числу принадлежавших ему обыкновенных акций. К указанному виду размещения относятся дробление и консолидация обыкновенных акций, в том числе выпуск дополнительных акций в пределах сумм дооценки основных средств, направленных на увеличение уставного капитала.

## **2.5. Отчет об изменениях капитала и порядок его составления**

Отчет об изменениях капитала представляет собой приложение к бухгалтерскому балансу, раскрывающее его отдельные показатели о собственных источниках организации в части их величины, структуры и направлений формирования.

Отчет об изменениях капитала включает разделы: «Движение капитала», «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» и «Чистые активы».

В разделе «*Движение капитала*» представляется информация о наличии и движении уставного капитала (уставного фонда, складочного капитала, паевых взносов), добавочного капитала, резервного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Здесь же отдельными статьями раскрываются факторы, оказывающие влияние на формирование капитала организации. В их составе выделяются:

- результаты от переоценки имущества;
- чистая прибыль;
- дополнительный выпуск или уменьшение количества акций;
- увеличение или уменьшение номинальной стоимости акций;
- реорганизация юридического лица и т. п.

*Изменения в учетной политике и исправление ошибок* являются факторами, оказывающими влияние на величину вступительного сальдо на 1 января отчетного года добавочного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), если происходит изменение учетной политики организации, оказывающее влияние на ее финансовые результаты, то для сопоставимости информации, данные о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) за предыдущий год на 1 января отчетного года должны быть пересчитаны, исходя из новых условий учетной политики. При этом в учете записи не делаются, а корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При наличии данного фактора не будет равенства между показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в бухгалтерском балансе и в отчете об изменениях капитала.

Учетная политика организации может изменяться в случаях:

- изменения требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработки или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий деятельности экономического субъекта.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/10) организация имеет право исправлять ошибки, допущенные в процессе ведения бухгалтерского учета и выявленные при составлении отчетности. В зависимости от времени выявления ошибок, их исправление может влиять на показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Необходимо обратить внимание, что для отражения результатов реорганизации юридического лица при заполнении рассматриваемой формы отчетности следует руководствоваться Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций.

В бухгалтерском учете необходимая для заполнения двух рассмотренных разделов информация формируется на счетах 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В разделе «*Чистые активы*» показывается сумма чистых активов организации.

При расчете чистых активов следует руководствоваться Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации и Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг.

Размер чистых активов определяется как величина суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, за минусом суммы его обязательств, принимаемых к расчету.

В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

– внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы, включая величину отложенных налоговых активов);

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

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

– долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства, включая величину отложенных налоговых обязательств;

– краткосрочные обязательства по займам и кредитам;

– кредиторская задолженность;

– задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;

– резервы предстоящих расходов, включая суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и прекращением деятельности;

– прочие краткосрочные обязательства.

Величина чистых активов дает возможность регулировать величину уставного капитала акционерного общества, соблюдение минимального размера которого позволяет защитить вклады инвесторов.

Пункт 4 статьи 99 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации устанавливает, что, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость указанных активов окажется меньше уставного капитала акционерного общества, оно обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение уставного капитала. В случае если стоимость их станет меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.



Согласно ст. 26 Федерального закона «Об акционерных обществах» (№ 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г. (с последующими изменениями и дополнениями)) минимальный уставный капитал открытого общества должен составлять не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого – не менее 100-кратной суммы МРОТ, установленного федеральным законом на дату регистрации общества.

Согласно ст. 14 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» (№ 14-ФЗ от 08 февраля 1998 г. (с последующими изменениями и дополнениями)) размер уставного капитала общества должен быть не менее 100-кратной величины МРОТ, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества.

Согласно ст. 12 Федерального закона «О государственных и муниципальных предприятиях» (№ 161-ФЗ от 14 ноября 2002 г. (с последующими изменениями и дополнениями)) размер уставного фонда государственного предприятия должен составлять не менее чем 5000 МРОТ, установленных федеральным законом на дату государственной регистрации государственного предприятия.

Размер уставного фонда муниципального предприятия должен составлять не менее чем 1000 МРОТ, установленных федеральным законом на дату государственной регистрации муниципального предприятия.

## **2.6. Отчет о движении денежных средств и порядок его составления**

Отчет о движении денежных средств характеризует наличие и движение денежных средств и денежных эквивалентов организации в разрезе видов деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой.

*Текущая деятельность* – деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятель-

ности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

**Инвестиционная деятельность** – деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т. п.).

**Финансовая деятельность** – деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, погашение заемных средств и т. п.).

По каждому виду деятельности в отчете о движении денежных средств предусмотрено представлять информацию с выделением конкретных путей поступления и направлений использования денежных средств.

В частности, по текущей деятельности самостоятельными статьями могут выделяться денежные средства, полученные от покупателей, заказчиков и т. п.; денежные средства, направленные на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов, на оплату труда, на расчеты по налогам и сборам и т. п.

По инвестиционной деятельности самостоятельными статьями могут выделяться выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов, выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений, полученные дивиденды и проценты, возвращенные займы, ранее предоставленные другим организациям и т. п., а также суммы денежных средств, направленные на приобретение объектов основных средств и нематериальных активов, на

приобретение дочерних организаций, на приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений и т.п.

По финансовой деятельности самостоятельными статьями могут выделяться поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг, полученные займы и кредиты, суммы, направленные на погашение займов и кредитов, и т. п.<sup>1</sup>.

Отчет о движении денежных средств должен содержать показатели, сформированные в бухгалтерском учете организации и признанные ею существенными. Показатели, по которым у организации отсутствуют данные, могут не выделяться.

*Сальдо денежных потоков* по каждому виду деятельности определяются как разница между суммами денежных средств, поступивших и направленных (использованных) в течение отчетного периода.

*Сальдо денежных потоков за отчетный период* представляет собой сумму сальдо денежных потоков по каждому виду деятельности.

В отчетности российских организаций, в отличие от зарубежной практики, движение денежных средств может быть показано только в валовой форме. Отчет о движении денежных средств заполняется на основе данных, прямо вытекающих из записей на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Официально перечень таких счетов однозначно не установлен.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций к счетам, предназначенным для учета денежных средств организации, относятся счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Ориентируясь на План счетов при заполнении отчета о движении денежных средств, можно включить в него информацию, содержащуюся на всех счетах по

---

<sup>1</sup> Согласно международным стандартам финансовой отчетности (IAS 7) все движение денежных средств, которое не является по своему характеру инвестированием или финансированием, составляет денежные потоки операционной (текущей, основной) деятельности.

учету денежных средств. Это будет соответствовать международному стандарту финансовой отчетности IAS 7 «Отчеты о движении денежных средств», которым при составлении отчета о движении денежных средств предусмотрено приравнивать к денежным средствам денежные эквиваленты: краткосрочные высоколиквидные инвестиции, которые легко конвертируются в денежные суммы и подвержены незначительному риску изменения по стоимости<sup>1</sup>.

В соответствии с IAS 7 к денежным средствам относятся наличные денежные средства и депозиты до востребования.

Информация со счетов для учета денежных средств должна отражаться в отчете о движении денежных средств не в полном объеме, поскольку не все активы, учтенные на рассматриваемых счетах, обладают достаточно высокой ликвидностью. Это относится к учтенным на счете 50 «Касса» денежным документам, а также безотзывным аккредитивам и срочным депозитам организации (счет 55 «Специальные счета в банках»). Отраженные на счете 58 «Финансовые вложения» активы организации можно признать денежными эквивалентами только в части ценных бумаг, которые имеют высокий уровень котировки, а также займов, договоры по которым могут быть расторгнуты по первому требованию.

Для увязки с бухгалтерским балансом информация об имуществе, учтенном на счетах по учету денежных средств, но имеющим низкую степень ликвидности, должна быть обособленно представлена в Отчете о движении денежных средств или раскрыта в пояснениях.

Суммы, отражающие движение денежных средств и денежных эквивалентов организации, оформленные корреспонденциями счетов учета денежных средств (кроме движения денежных средств, связанного с открытием безотзывного аккредитива) определяют внутренний оборот. Такое движение средств не влияет на изменение денежной массы организации. Соответствующие суммы не должны включаться в статьи движения денежных средств по видам деятельности и могут быть выделены в отчете о движении денежных средств обособленно.

---

<sup>1</sup> В зарубежной практике высоколиквидными обычно признаются инвестиции со сроком погашения в пределах 3 месяцев. Но такой срок не является строго определенным, он может быть изменен как в меньшую, так и в большую сторону, в зависимости от степени риска.

Счет 57 «Переводы в пути» является транзитным, поэтому обороты по нему в отчете о движении денежных средств можно не выделять отдельной статьей. Имеющийся на отчетную дату остаток по счету 57 «Переводы в пути» присоединяется к тому счету, на котором впоследствии будут отражены денежные средства, находящиеся в пути. При этом по соответствующей статье отчета можно выделить: в том числе в пути.

Суммы оборотов по счетам 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета», обусловленные продажей или приобретением иностранной валюты, по сути, составляют внутренний оборот. Такие хозяйственные операции не вызывают увеличения или уменьшения денежных средств организации, изменяется лишь вид валюты. Продажа или покупка иностранной валюты влияет на изменение остатка денежных средств организации только при изменении курса Центрального Банка Российской Федерации на дату списания денежных средств с валютного счета и зачисления их на расчетный счет или наоборот. Поэтому при заполнении отчета о движении денежных средств следует учитывать не полные обороты по счетам 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета», а только курсовую разницу, если она имела место при операциях с иностранной валютой.

Сумма курсовых разниц, формировавшихся в течение отчетного периода при продаже иностранной валюты, определяется сопоставлением оборотов по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 91-1 «Прочие доходы» и по кредиту счета 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути». Сумма курсовых разниц, формировавшихся при покупке иностранной валюты, определяется сопоставлением оборотов по дебету счета 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути» и по кредиту счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути».

Положительная курсовая разница должна отражаться в отчете о движении денежных средств в составе соответствующего вида деятельности по статье «Прочие поступления», а отрицательная курсовая разница – по статье «Прочие выплаты, перечисления».

Если положительная и отрицательная курсовые разницы не являются существенными для характеристики денежных потоков организации, они могут не показываться развернуто в разрезе видов деятельности. Общий результат влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю на изменение денежной массы организации отражается в таком случае в отчете о движении денежных средств самостоятельной статьей *«Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю»*.

При наличии у организации иностранной валюты предварительно составляется отдельный расчет по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета пересчитываются по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные результаты по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей Отчета о движении денежных средств.

При пересчете остатка денежных средств в иностранной валюте на начало отчетного периода по курсу Центрального Банка Российской Федерации, действующему на дату составления бухгалтерской отчетности, может возникнуть курсовая разница. Она приведет к несоответствию остатка денежных средств организации на 31 декабря предыдущего года остатку на 1 января отчетного года. Причина изменения начального остатка должна быть раскрыта в пояснениях.

## **2.7. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках**

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках дополняют ранее рассмотренные формы бухгалтерской отчетности в части наличия и движения отдельных видов имущества (активов), обязательств организации, ее расходов и т. п.

Рекомендуемый Министерством финансов Российской Федерации пример пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках предусматривает заполнение таблиц, содержание которых дает более полную

информацию о наличии, составе и движении отдельных объектов бухгалтерского учета.

В частности, отдельными таблицами предусмотрено представлять соответствующие данные *о нематериальных активах и результатах НИОКР, об основных средствах и незавершенных капитальных вложениях, о финансовых вложениях, о запасах, о дебиторской и кредиторской задолженности, о затратах на производство, об оценочных обязательствах, об обеспечении обязательств и о государственной помощи.*

Имущество, приведенное в данных таблицах, показывается по первоначальной стоимости. Отдельно выделенные суммы амортизации по приведенным внеоборотным активам, а по основным средствам и результаты от переоценки их объектов, позволяют увязать представленную информацию с соответствующими статьями актива бухгалтерского баланса.

Для заполнения показателей поясняющих таблиц необходима соответствующая организация в текущем учете аналитического учета по видам этих активов.

Самостоятельными таблицами выделяются научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. По ним представляются данные о наличии на начало и конец отчетного года, а также об их возникновении и списании в течение отчетного года. Приводятся суммы расходов по незаконченным соответствующим работам.

Таблица «Финансовые вложения» содержит данные о состоянии на начало и на конец отчетного периода долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений и об их составе. В составе предусмотрено отражение групп финансовых вложений с подразделением их на конкретные виды.

По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, отдельно показывается изменение их стоимости в результате корректировки оценки.

Подробно в пояснительной таблице предусмотрено раскрывать информацию о наличии, движении, составе и стоимости запасов.

Дебиторская и кредиторская задолженности показываются в одном разделе с выделением отдельных таблиц соответствующей задолженности, раскрывающих ее по срокам (краткосрочная и долгосрочная, просроченная) и по составу.

В таблице «Затраты на производство» приводятся данные о расходах организации (без внутрихозяйственного оборота) в поэлементном разрезе. К внутрихозяйственному обороту относятся затраты, связанные с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др.

Необходимо обратить внимание, что в данном разделе отражаются расходы организации, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Оценочные обязательства и обеспечения обязательств расшифровываются по видам и по направлениям изменения их сумм.

Информация, необходимая для расшифровки обеспечения обязательств, формируется в бухгалтерском учете соответственно на счетах 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В таблице «Государственная помощь» отражаются сведения о бюджетных средствах, предоставленных организации. Бухгалтерский учет таких сведений организуется в соответствии с ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Таблицы пояснений могут располагаться в произвольной форме. С целью получения более полной информации о финансовом положении организации, ее месте на рынке продукции (товаров, работ, услуг) и т. п. наряду с табличной формой в бухгалтерской отчетности следует приводить и текстовые пояснения. В частности, в виде текстовых пояснений следует дать *краткую характеристику организации*:

- вид (виды) деятельности;
- основные виды выпускаемой продукции (товаров, работ, услуг);
- географические рынки сбыта продукции (товаров, работ, услуг);
- наиболее известные покупатели продукции и т.п.



Если организация имеет *дочерние или зависимые общества*, то в пояснениях должны быть приведены сведения об их наличии, наименовании, месте нахождения, видах деятельности. Можно отметить, какое влияние они оказывают на финансовое состояние организации.

При изменении вступительного баланса на начало года в пояснениях необходимо объяснить *причины изменений*.

При наличии *постоянных налоговых обязательств, постоянных налоговых активов, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств* в пояснениях раскрываются:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, постоянного налогового актива, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет 99 «Прибыли и убытки» в связи с выбытием объекта актива или прекращением вида обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок.

В пояснениях должны быть раскрыты изменения в *учетную политику* организации. Они обязательно должны быть раскрыты с отражением полученных или возможных в будущем результатов их влияния на отчетные показатели организации.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) в бухгалтерской отчетности необходимо представлять информацию по отчетным сегментам

*Информация по сегменту* – это информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях.

Сегмент может считаться отчетным, если выполняется одно из следующих условий:

– выручка от продаж данного сегмента внешним покупателям и от операций с другими сегментами составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;

– финансовый результат деятельности данного сегмента составляет не менее 10 % суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов;

– активы данного сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, должно приходиться не менее 75 % всей выручки организации. Если данное требование не выполняется, то организации необходимо выделить дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности условию, что количественный измеритель построения сегмента – 10 %.

Перечень сегментов, информация по которым должна раскрываться в бухгалтерской отчетности, устанавливается организацией самостоятельно, исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Перечень отчетных сегментов для консолидированной финансовой отчетности устанавливает организация, на которую возложено составление такой отчетности.

Выделенных отчетных сегментов необходимо придерживаться при подготовке бухгалтерской отчетности в последующие отчетные периоды.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам должно осуществляться посредством представления определенного перечня показателей.

В пояснения предусмотрено включать краткое описание характера событий после отчетной даты и оценку их последствий в денежном выражении. Ес-

ли возможность оценить последствия после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то в пояснениях указывается на это.

*События после отчетной даты* – это факты хозяйственной деятельности, которые имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности и оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние организации (объявление дебитора банкротом, обнаружение ошибки в бухгалтерском учете за отчетный период и др.).

При отражении в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98).

Если организация имеет условное обязательство или условный актив, то в пояснениях раскрывается информация об этом.

При отражении в бухгалтерской отчетности условных обязательств или условных активов необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/10).

В пояснениях представляются сведения по прекращаемой деятельности организации.

*Сведения по прекращаемой деятельности* – это информация о части деятельности организации по производству продукции (продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг), которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с решением организации подлежит прекращению.

Для заинтересованных пользователей в бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта следующая информация по прекращаемой деятельности:

- операционный или географический сегмент, в рамках которого происходит прекращение деятельности;
- дата признания деятельности прекращаемой;
- дата или период, когда ожидается завершение прекращения деятельности (если они известны);

- стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к вы-  
бытию в рамках прекращения деятельности;
- суммы доходов, расходов, прибылей и налога на прибыль, относящиеся  
к прекращаемой деятельности;
- движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности.

При отражении в бухгалтерской отчетности информации по прекращаемой деятельности необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02).

Акционерные общества в пояснениях должны приводить *состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа* и общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения: заработная плата, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии).

Акционерными обществами раскрываются также *сведения о количестве акций*, выпущенных и полностью оплаченных; количестве акций выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций и их видах. Можно отметить уровень доходности на акцию, достигнутый в отчетном периоде и (по возможности) его динамику.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/08) акционерные общества представляют в пояснениях в виде отдельного раздела информацию *о связанных сторонах*.

К информации о связанных сторонах, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, относятся данные об операциях между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и связанными сторонами.

Операцией между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и связанными сторонами считается любая операция между ними по передаче друг другу каких-либо активов или обязательств. Такими операциями могут быть, в частности:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;

- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций; предоставление и получение гарантий и залогов.

Если в отчетном периоде организация проводила операции со связанными сторонами, то в соответствии с ПБУ 11/08 в пояснениях по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер отношений с нею (контроль или оказание значительного влияния) и виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;
- использованные методы определения цен по каждому виду операций с ним.

Если организация проводит *природоохранные мероприятия*, то в пояснениях следует перечислить основные из них. Рекомендуются отразить сумму расходов на охрану окружающей среды и степень их влияния на финансовые результаты организации в отчетном году, а также охарактеризовать финансовые последствия для будущих периодов.

В пояснениях обязательно следует приводить *аналитические выводы* со ссылкой на методику, по которой проводились аналитические расчеты. Они должны отражать оценку финансового состояния организации, структуру ее имущества и источников, степень зависимости организации от кредиторов, оборачиваемость оборотных средств, платежеспособность (ликвидность) организации, рентабельность производства и т.п. Можно дать характеристику основных средств (доля активной части основных средств, степень износа, обнов-

ления, фондоотдача и т.п.), нематериальных активов, финансовых вложений, трудовых ресурсов (удельный вес рабочих, производительность труда и т.п.).

Формулируя выводы, рекомендуется отражать тенденции основных показателей деятельности организации с обоснованием причин, вызывающих отклонения.

При изложении аналитического материала в пояснениях можно приводить графики, краткие обобщающие таблицы и т.п.

## **2.8. Аудиторское заключение и порядок его составления**

Аудиторское заключение является официальным документом, содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской отчетности организации и соответствии порядка ведения ею бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении организации и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Основными элементами аудиторского заключения являются

- а) наименование;
- б) адресат;
- в) сведения об аудиторе;
- г) сведения об аудируемом лице;
- д) вводная часть;
- е) часть, описывающая объем аудита;
- ж) часть, содержащая мнение аудитора;
- з) дата аудиторского заключения;
- и) подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами организации, советом директоров и т. п.

Аудиторское заключение адресуется лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику организации (акционерам), совету директоров и т. п.

Сведениями об аудиторе является информация об организационно-правовой форме и наименовании аудиторской организации (для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица), о месте его нахождения, номер и дата свидетельства о государственной регистрации, номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии.

Об аудируемом лице в аудиторском заключении должны быть представлены следующие сведения: организационно-правовая форма и наименование организации; место ее нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации.

В вводной части аудиторского заключения указывается перечень форм проверенной бухгалтерской отчетности организации и период, за который она составлена. Здесь же делается два заявления. Во-первых, о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской отчетности возложена на аудируемое лицо. Во-вторых, о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, ис-

ходя из приемлемого уровня существенности. В части, описывающей объем аудита, указывается перечень документов, в соответствии с которыми был проведен аудит. К ним относятся федеральные законы, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, и другие документы. Наличие такой информации необходимо для получения пользователем бухгалтерской отчетности уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации.

При описании объема аудита необходимо сделать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен для обеспечения разумной уверенности в отсутствии в бухгалтерской отчетности существенных искажений.

Если аудит проводился на выборочной основе, то в части, описывающей объем аудита, должно быть указано, что он включал в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности организации;
- оценку формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской отчетности;
- рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке бухгалтерской отчетности;
- оценку представления бухгалтерской отчетности.

В части, содержащей мнение аудитора, должно быть отмечено, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, бухгалтерская отчетность организации «Х» отражает достоверно во всех существенных отношениях ...».



Помимо мнения о достоверности бухгалтерской отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнения по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В аудиторском заключении должна быть указана дата, когда был завершен аудит. Она не должна предшествовать дате подписания или утверждения бухгалтерской отчетности руководством аудируемого лица. Данное обстоятельство предоставляет пользователю бухгалтерской отчетности основания полагать, что аудитор учел влияние на нее событий и операций, возникших за время составления бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

С точки зрения оценки достоверности бухгалтерской отчетности аудиторское заключение может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

В свою очередь модифицированное аудиторское заключение может быть – не влияющим на аудиторское мнение, но отражающим факты, с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица;

- влияющим на аудиторское мнение с оговоркой;
- отрицательное;
- отражающее отказ от выражения мнения.

Пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения:

## **Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Адресат

Аудитор

Наименование: Общество с ограниченной ответственностью «Х»

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок ее действия

Является членом (указывается наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения)

Аудируемое лицо

Наименование: Открытое акционерное общество «У»

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «У» за период с 01 января по 31 декабря 20\_г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «У» состоит из:

- Бухгалтерского баланса;
- Отчета о прибылях и убытках;
- Приложений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках;
- Пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «У». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указывается аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «У» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря

20\_г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 01 января по 31 декабря 20\_г. включительно в соответствии с требованиями законодательства российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и (указываются документы, определяющие требования к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«\_ \_» месяц 20\_г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (ФИО, подпись, должность)

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия)

Печать аудитора.

Модификация аудиторского заключения без изменения аудиторского мнения осуществляется посредством включения после части, выражающей мнение, части, привлекающей внимание к какой-либо ситуации.

Пример аудиторского заключения, отражающего факты, с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица:

#### **Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Содержание данного аудиторского заключения до абзаца «По нашему мнению ...» включительно аналогично содержанию аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения. После этого абзаца указывается:

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «У» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20\_г. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «У».

«\_ \_» месяц 20\_г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (ФИО, подпись, должность)

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия)

Печать аудитора.

Обстоятельствами, приводящими к формулировке аудиторского мнения с оговоркой, отрицательного или к отказу от выражения мнения, являются ограничение объема работы аудитора и разногласия аудитора с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения, а также адекватности раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Нали-

чие данных обстоятельств, как правило, оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

Мнение с оговоркой выражается в том случае, если аудитор приходит к выводу о невозможности выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением ...» (указываются обстоятельства, к которым относится оговорка).

Пример аудиторского заключения, содержащего мнение с оговоркой из-за ограничения объема аудита:

**Аудиторское заключение  
по финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Содержание данного аудиторского заключения до абзаца «По нашему мнению ...» аналогично содержанию аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения. Далее указывается:

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20\_г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «У».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «У» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20\_г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 01 января по 31 декабря 20\_г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и (указываются документы, определяющие требования к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«\_ \_» месяц 20\_г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (ФИО, подпись, должность)

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия)

Печать аудитора.

Отрицательное мнение выражается, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для бухгалтерской отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не будет адекватно раскрывать вводящий в заблуждение или неполный характер бухгалтерской отчетности.

Пример аудиторского заключения, содержащего отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления бухгалтерской отчетности:

**Аудиторское заключение  
по финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Содержание данного аудиторского заключения до абзаца «По нашему мнению ...» аналогично содержанию аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения. Далее описываются разногласия и делается вывод:

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «У» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20\_г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 01 января по 31 декабря 20\_г. включительно и, таким образом, не может быть признана соответствующей требованиям законодательства российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и (указываются документы, определяющие требования к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«\_ \_» месяц 20\_г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (ФИО, подпись, должность)

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия)

Печать аудитора.

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограниченное объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Пример аудиторского заключения, содержащего отказ от выражения мнения:

**Аудиторское заключение  
по финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Содержание данного аудиторского заключения до абзаца «Аудит планировался и проводился...» аналогично содержанию аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения. Указанный абзац либо опускается, либо изменяется в соответствии с конкретными обстоятельствами и далее делается вывод:

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «У» (кратко указываются обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указываются причины) в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации продукции;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли и т. п.

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «У» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

«\_ \_» месяц 20\_г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (ФИО, подпись, должность)

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия)

Печать аудитора.

Заведомо ложное аудиторское заключение – аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

### **3. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ФИЛИАЛОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ**

#### **3.1. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности филиалами**

Некоторые экономические субъекты в силу специфики своей деятельности, сложившихся технологических и хозяйственных связей в организационной структуре имеют филиалы, представительства и иные обособленные структурные подразделения.

*Филиалом* признается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, но осуществляющее все его функции или их часть, в том числе и представительства.

*Представительство* представляет собой обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, представляющее интересы юридического лица и осуществляющее их защиту.

*Иные структурные подразделения* – обособленные подразделения юридического лица, расположенные вне места его нахождения, выполняющие определенные функции юридического лица, но не попадающие под определение филиала или представительства.

Для сбора и обобщения информации об имущественном и финансовом положении филиалов<sup>1</sup>, а также о результатах их финансово-хозяйственной деятельности первичная учетная документация может передаваться в головную организацию и обрабатываться централизованно по общеустановленным правилам.

Однако филиалы могут быть выделены и на отдельные балансы. В таком случае они самостоятельно должны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность. При этом нередко возникают вопросы о том, чем необходимо руководствоваться подразделениям организации, выделенным на от-

---

<sup>1</sup> Здесь и далее по тексту под филиалами понимаются также представительства и иные структурные подразделения организации.

дельные балансы, при формировании системы показателей об условиях и результатах своей финансово-хозяйственной деятельности.

Действие существующих нормативных актов, регулирующих состав, содержание и порядок представления бухгалтерской отчетности, распространяется только на юридические лица. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации (ст. 55) филиалы юридическими лицами не являются.

Следовательно, бухгалтерская отчетность филиалов может составляться по правилам, не соответствующим нормативным актам, регулиującym порядок составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами. Это могут быть частные правила, разработанные головной организацией, исходя из ее управленческих нужд.

Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99) определено, что оно не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой организацией для внутренних целей.

Вместе с тем данным ПБУ предусмотрено, что бухгалтерская отчетность организации, имеющей филиалы, помимо показателей собственной деятельности (деятельности головной организации) должна включать показатели деятельности всех филиалов, в том числе выделенных на отдельные балансы.

Для свода данных головной организации и филиалов в бухгалтерскую отчетность необходимо, чтобы они были сформированы по единым правилам. Следовательно, филиалам целесообразнее вести учет и составлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность юридических лиц.

Необходимость составления филиалами бухгалтерской отчетности по законодательно установленным правилам определяется еще одной причиной. Налоговым законодательством они определены в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Являясь налогоплательщиками, филиалы обязаны представлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения. Таким образом, они должны отчитываться перед налоговыми инспекциями по месту своего нахождения в общеустановленном по-



рядке а, следовательно, представлять бухгалтерскую отчетность по объему и содержанию такому же, как и юридические лица.

Учитывая отмеченные обстоятельства, филиалы, выделенные на отдельные балансы, как правило, ведут бухгалтерский учет и составляют бухгалтерскую отчетность в общем порядке, но с некоторыми особенностями.

Филиалы представляют бухгалтерскую отчетность, прежде всего, головной организации в целях управления и контроля, а также составления отчетности по организации в целом.

Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности филиалами головной организации устанавливаются головной организацией. Ею же определяется и объем форм бухгалтерской отчетности филиала, представляемой головной организации. Он может совпадать с объемом форм сводной бухгалтерской отчетности, а может включать дополнительные формы, содержащие данные, необходимые головной организации в управленческих целях. Эти вопросы, как правило, оговариваются в учредительных документах организации или они могут быть предметом ее учетной политики.

Объем и сроки представления бухгалтерской отчетности филиалом в адрес налогового органа соответствуют законодательно определенным объему и срокам представления бухгалтерской отчетности организацией. Годовая бухгалтерская отчетность должна быть представлена *в течение трех месяцев* по окончании года.

Филиалы, не являясь юридическими лицами, не могут рассматриваться как организации, то есть как субъекты, самостоятельно составляющие и представляющие в обязательном порядке бухгалтерскую отчетность. Поэтому они не представляют свою бухгалтерскую отчетность в адреса учредителей и участников юридического лица – организации, создавшей филиал (если иное не предусмотрено учредительными документами), и могут не представлять ее территориальному органу государственной статистики Российской Федерации.

### 3.2. Содержание форм бухгалтерской отчетности филиалов

Для того чтобы обеспечить единообразие и сопоставимость учетных данных, адекватность отражения хозяйственных операций на отдельных балансах филиалов и на балансе организации в целом, необходимо учитывать некоторые особенности при составлении форм бухгалтерской отчетности филиалов.

*В бухгалтерском балансе филиала* целесообразно показывать лишь те нематериальные активы, которые приобретаются филиалом в процессе его деятельности и используются на территории нахождения филиала.

В составе финансовых вложений не могут быть показаны инвестиции в уставные (складочные) капиталы других организаций, так как филиалы, не являясь юридическими лицами, не могут осуществлять их самостоятельно.

Инвестиции (долгосрочные и краткосрочные) в доходные активы (ценные бумаги) других организаций, государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), а также предоставленные займы другим организациям могут быть показаны в балансе филиала, если они произведены строго в соответствии с полномочиями, которыми наделен филиал.

В составе дебиторской задолженности филиала не может быть показана задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал. Обязанности по задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал организации возникают перед самой организацией, а не перед созданным этой организацией филиалом.

В составе дебиторской задолженности не может быть показана дебиторская задолженность дочерних и зависимых обществ в связи с тем, что филиал, не являясь юридическим лицом, не может иметь дочерние и зависимые общества.

По этой же причине в составе кредиторской задолженности не может быть показана в балансе филиала задолженность перед дочерними и зависимыми обществами.

Между филиалом и головной организацией могут возникать различного вида расчеты: расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску ма-

териальных ценностей, по продаже продукции (работ, услуг), по передаче расходов по общеуправленческой деятельности и т. п. Для обобщения информации о всех видах таких расчетов предназначен счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». К нему могут быть открыты субсчета 1 «Расчеты выделенному имуществу», 2 «Расчеты по текущим операциям». В зависимости от состояния расчетов по каждому из субсчетов по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» могут иметься остатки, как по дебету, так и по кредиту. Дебетовое сальдо по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» должно быть показано в балансе филиала в составе дебиторской задолженности как задолженность головной организации, кредитовое сальдо по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» - в составе кредиторской задолженности филиала перед создавшей его организацией.

Следует учитывать, что в сводном балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются, то есть счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» должен закрываться.

По причине того, что дебиторская задолженность по внутрихозяйственным расчетам возникает в пределах одного юридического лица, при отражении данных по такой задолженности не следует учитывать сроки исковой давности. По таким задолженностям не может создаваться резерв по сомнительным долгам.

В пассиве отчетного баланса филиала по статье «Уставный капитал» не может быть данных. Филиал не наделяется уставным капиталом.

В составе добавочного капитала не может быть эмиссионного дохода, так как указанный доход может иметь место только при формировании уставного капитала, которого филиал никогда не имеет, как уже отмечено ранее.

Начисление дивидендов осуществляется в установленном порядке самой организацией. Однако обязанность осуществлять их фактическую выплату на определенной территории может быть возложена на филиал. Поэтому в балансе филиала могут быть отражены суммы задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам.

В соответствии с предоставленными филиалу полномочиями он также может осуществлять сделки по выкупу у акционеров собственных акций организации, создавшей этот филиал.

Нераспределенная прибыль или непокрытый убыток отчетного года в балансах филиалов показываются в суммах, полученных филиалами. Однако при рассмотрении итогов деятельности головное предприятие может производить перераспределение этих сумм. Покрытие убытков одних филиалов может осуществляться за счет прибыли других. Филиалам это следует учитывать при реформации своих балансов.

В *отчете о прибылях и убытках* в составе управленческих расходов филиалы могут показывать переданные головной организацией расходы по общеуправленческой деятельности.

В составе прочих доходов и расходов филиалами не могут быть отражены кредиторская и дебиторская задолженности по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» с истекшим сроком исковой давности, так как указанные расчеты учитываются в пределах одного юридического лица.

В *приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках*, составленных филиалом, должны быть учтены все рассмотренные ранее особенности, относящиеся к формированию показателей баланса и отчета о прибылях и убытках.

Кроме того, филиалу в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках при расшифровке произведенных затрат целесообразно отражать отдельной строкой затраты, относящиеся к внутрихозяйственному обороту.

Организация, имеющая филиалы, при заполнении форм бухгалтерской отчетности должна учитывать показатели деятельности филиалов, производя соответствующий зачет по внутрихозяйственному обороту. Подробную информацию по всем видам внутрихозяйственных расчетов можно представлять в приложениях.

*Дополнительные специализированные формы бухгалтерской отчетности*, устанавливаемые министерствами и ведомствами Российской Федера-

ции для организаций, составляются филиалами с таким расчетом, что указанные в них данные будут включены головной организацией в отчетность организации в целом.

*Итоговая часть аудиторского заключения* в составе годовой бухгалтерской отчетности филиала не представляется. Филиалы, являясь лишь структурными подразделениями организаций, обязательному аудиту не подлежат.

Если же организация, имеющая филиалы, относится к экономическим субъектам, бухгалтерская отчетность которых подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке, то при проведении такой проверки аудиторская фирма (аудитор) составляет свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации на основе проверки отчетности и бухгалтерского учета всей организации, в том числе и филиалов.

## **4. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

### **4.1. Понятие, значение консолидированной финансовой отчетности и требования к ней**

К наиболее характерной тенденции современных условий хозяйствования относится приобретение одними организациями пакетов акций других, участие в уставных капиталах других организаций, создание финансово-промышленных групп взаимосвязанных организаций, заключение договоров о совместной деятельности и т. п. Объединение в группу взаимосвязанных организаций для отдельных организаций имеет определенные преимущества. Оставаясь юридически самостоятельными, входящие в группу организации получают возможность стать более конкурентоспособными, получить доступ к новым технологиям, расширить сферу своей деятельности, поднять рентабельность и технологический уровень производства, приобрести кредитные и другие преимущества.

Среди организаций, объединившихся в группу для достижения определенных целей, выделяются головная организация, дочерние и зависимые общества.

*Головной* считается организация, которая по отношению к другим организациям группы выступает как основное или преобладающее общество. В экономической литературе и на практике ее также иногда называют материнской компанией, основным обществом, преобладающим обществом, центральной компанией, холдинговой компанией.

*Дочерним обществом* считается организация, если головная организация либо имеет преобладающее участие в ее уставном капитале, либо имеет возможность определять принимаемые ею решения в соответствии с заключенным между ними договором или иным образом.

*Зависимым обществом* считается организация, если головная организация имеет более 20 % ее голосующих акций (для акционерного общества) или 20 % ее уставного капитала (для общества с ограниченной ответственностью)<sup>1</sup>.

Чтобы руководство организаций, акционеры, кредиторы и прочие заинтересованные юридические и физические лица могли оценить и проанализировать эффективность функционирования группы, необходимо составлять особую, а именно консолидированную финансовую отчетность.

Впервые консолидированные отчеты стали составляться американскими компаниями еще в начале XX века. Однако для многих стран, в том числе и для России, консолидация финансовой отчетности – относительно новое явление.

Теория и практика составления консолидированной финансовой отчетности в разных странах существенно различаются. Основными моментами различия являются:

- неодинаковая степень распространения консолидированной финансовой отчетности;
- различные подходы к пониманию группы с точки зрения консолидации;
- неодинаковый объем информации, содержащейся в консолидированной финансовой отчетности;
- различные методы консолидации.

В России вопросы составления и представления консолидированной финансовой отчетности в настоящее время регулируются Федеральным законом РФ от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и Постановлением правительства РФ от 3 марта 2012 г. № 179 «О представлении годовой консолидированной финансовой отчетности».

Консолидированная финансовая отчетность составляется несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу. Процесс консолидирования осуществляется обобщением по определенным правилам ряда пока-

---

<sup>1</sup> Предельная граница процентов законодательно не установлена (ст. 106 ГК РФ), но, исходя из понятия дочернего общества, ее можно определить в 50%.

зателей, отраженных в отдельных формах бухгалтерской отчетности организаций, входящих в группу.

*Консолидированная финансовая отчетность* представляет собой систему показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций как единого хозяйственного образования.

Консолидированная финансовая отчетность объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах.

Составлять консолидированную финансовую отчетность должна головная организация.

Головная организация может не составлять консолидированную финансовую отчетность по своим дочерним обществам в следующих случаях:

- 1) если она принадлежит на 100 % другой организации, которая не требует составления консолидированной финансовой отчетности;
- 2) если она принадлежит на 90 % и более другой организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления консолидированной финансовой отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность не составляется также при наличии у головной организации только зависимых обществ.

Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в консолидированную финансовую отчетность в следующих случаях:

- 1) величина капитала дочернего (зависимого) общества (раздел III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса) не превышает 3% величины капитала по консолидированному балансу группы;
- 2) соответствующая доля голосующих акций или доля в уставном капитале дочернего или зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью последующей перепродажи;
- 3) включение данных дочерних (зависимых) обществ в консолидированную финансовую отчетность противоречит требованию рациональности.



Объем и порядок, а также сроки представления бухгалтерских отчетов дочерними и зависимыми обществами головной организации для целей составления консолидированной финансовой отчетности устанавливаются головной организацией, руководитель которой обеспечивает достоверность составления и порядок представления консолидированной финансовой отчетности.

Для составления консолидированной финансовой отчетности головной организации, наряду с отчетностью ее каждого дочернего и зависимого общества необходимы данные, характеризующие структуру уставного капитала, взаимных расчетов и финансовых результатов по ним, а также иные данные. Для этого головная организация может разработать для дочерних и зависимых обществ типовые таблицы представления таких данных.

Головной организацией устанавливается перечень связанных сторон для целей консолидированной финансовой отчетности, а также перечень отчетных сегментов.

Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО.

Как и бухгалтерская отчетность, консолидированная финансовая отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении группы; при ее формировании должна быть обеспечена нейтральность информации.

Головная организация может использовать для составления консолидированной финансовой отчетности как формы бухгалтерской отчетности, рекомендованные Министерством финансов Российской Федерации, так и самостоятельно разработанные в соответствии с действующими положениями по бухгалтерскому учету и отчетности. При этом необходимо учитывать следующее:

- 1) образцы форм могут быть дополнены показателями, необходимыми пользователям информации для оценки деятельности группы и принятия решений;

- 2) статьи (строки) рекомендованных форм, по которым у группы не имеется данных, могут в отчетности не приводиться, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в периоде, предшествовавшем отчетному;

3) данные, существенные для оценки финансового положения группы, выделяются в отдельные показатели в активе и пассиве баланса;

4) данные, не существенные для оценки финансового положения и результата деятельности группы, не приводятся отдельно в балансе и отчете о прибылях и убытках, а отражаются общей суммой с раскрытием их в пояснениях к основным формам консолидированного финансового отчета;

5) названия форм консолидированной финансовой отчетности должны содержать слово «консолидированный».

Формы консолидированной финансовой отчетности необходимо применять последовательно, от одного отчетного периода к другому. Изменение структуры показателей и содержания форм консолидированной финансовой отчетности (бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним) обосновывается и раскрывается в пояснениях с указанием причин.

При составлении консолидированной финансовой отчетности головная организация должна руководствоваться следующим:

1) консолидированная финансовая отчетность составляется путем суммирования данных показателей бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочерних обществ, а также путем включения данных об участии головной организации в зависимых обществах;

2) показатели бухгалтерской отчетности дочерних обществ включаются в консолидированную финансовую отчетность с 1-го числа месяца, следующего за месяцем возникновения у головной организации права определять соответствующее общество как свое дочернее общество;

3) данные об участии головной организации в зависимом обществе отражаются в консолидированной финансовой отчетности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приобретения ею соответствующей доли в уставном капитале зависимого общества;

4) учетные политики головного и дочерних обществ должны быть одинаковы (если дочернее общество при составлении бухгалтерской отчетности использовало элементы учетной политики, отличные от применяемых головной

организацией, то для консолидированной финансовой отчетности соответствующие показатели отчетности дочернего общества должны быть пересчитаны в соответствии с правилами, используемыми как элементы учетной политики головной организацией);

5) данные бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ должны включаться в консолидированную финансовую отчетность за один отчетный год с одной и той же отчетной датой;

6) данные консолидированной финансовой отчетности за период, предшествующий отчетному, должны быть сопоставимы с данными за отчетный период;

7) при наличии бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте, ее показатели необходимо пересчитывать в рубли по следующим правилам:

– пересчет показателей активов и пассивов баланса производится по курсу Центрального банка Российской Федерации, последнему по времени котировки в отчетном году;

– пересчет величины доходов (выручки) и расходов (себестоимости), формирующих финансовый результат деятельности дочернего общества, производится с использованием курса рубля к соответствующей валюте на дату совершения операции (выявления выручки и списания себестоимости продукции, работ и услуг) в иностранной валюте. Допустимо использование дочерним обществом средней величины курсов рубля к иностранной валюте, исчисленной путем деления суммы произведения величин курсов и дней их действия в отчетном году на количество дней – 365.

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти (Федеральную службу по финансовым рынкам), участникам организации, в том числе акционерам, а также иным заинтересованным пользователям, если это предусмотрено законодательством Российской Федерации или учредительными документами головной организации.

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется до проведения общего собрания участников организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который она составлена.

По решению участников группы консолидированная финансовая отчетность подлежит включению в состав публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

#### 4.2. Правила объединения показателей головных и дочерних обществ

При составлении консолидированной финансовой отчетности на основе данных головной организации и дочерних обществ соответствующие показатели их бухгалтерских балансов и отчетов о прибылях и убытках суммируются с исключением (элиминированием) данных по взаимным операциям.

При 100 % участии головной организации в дочернем обществе не включаются в консолидированную финансовую отчетность инвестиции (финансовые вложения) головной организации в дочернее общество и соответственно уставный капитал дочернего общества. Иными словами, соответствующие данные счета 58 «Финансовые вложения» головной организации и данные счета 80 «Уставный капитал» дочернего общества в консолидированном бухгалтерском балансе не отражаются.

Пример:

Бухгалтерский баланс	Головная организация	Дочернее общество	Элиминирование	Консолидация
<b>Актив</b>				
Финансовые вложения	100	–	100	–
Прочие активы	700	300	–	1000
Итого	800	300		1000
<b>Пассив</b>				
Уставный капитал	200	100	100	200
Прочие пассивы	600	200	–	800
Итого	800	300		1000

В случае отличия стоимости акций дочернего общества, приобретенных головной организацией, от их номинальной стоимости разница отражается в консолидированном бухгалтерском балансе в следующем порядке.

В составе актива баланса по статье «Нематериальные активы» в том числе «Деловая репутация дочерних обществ», если оценка финансовых вложений головной организации в дочернее общество превышает их номинальную стоимость, учтенную у дочернего общества в составе уставного капитала.

Пример:

Бухгалтерский баланс	Головная организация	Дочернее общество	Элиминирование	Консолидация
<b>Актив</b>				
Нематериальные активы в том числе деловая репутация дочерних обществ	–	–	–	50
Финансовые вложения	150	–	100	–
Прочие активы	700	300	–	1000
Итого	850	300		1050
<b>Пассив</b>				
Уставный капитал	200	100	100	200
Прочие пассивы	650	200	–	850
Итого	850	300		1050

В составе пассива баланса по дополнительной статье «Деловая репутация дочерних обществ» между разделами III «Капитал и резервы» и IV «Долгосрочные обязательства», если оценка финансовых вложений головной организации в дочернее общество ниже их номинальной стоимости, учтенной у дочернего общества в составе уставного капитала.

Пример:

Бухгалтерский баланс	Головная организация	Дочернее общество	Элиминирование	Консолидация
<b>Актив</b>				
Финансовые вложения	80	–	80	–
Прочие активы	700	300	–	1000
Итого	780	300		1000
<b>Пассив</b>				
Уставный капитал	200	100	80	200
Деловая репутация дочерних обществ	–	–	–	20
Прочие пассивы	580	200	–	780
Итого	780	300		1000

Не включаются в консолидированную финансовую отчетность показатели бухгалтерского баланса, отражающие взаимные расчеты и обязательства головной организации и дочернего общества, а также между дочерними обществами. Например, это хозяйственные операции, следствием которых явились расчеты у одних обществ (счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п.) и обязательства у других (счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п.).

В случае если выручка одной организацией определяется по отгрузке, а другой – по оплате, то при консолидации из оборота исключается сумма, равная дебиторской задолженности организации – поставщика продукции (работ, услуг).

При суммировании доходов и расходов головной организации и дочерних обществ из показателей выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг и себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг, а также финансового результата необходимо исключить внутренний оборот, то есть показатели, приходящиеся на взаимные (между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами) поставки товаров, продукции, работ, услуг.

Таким же образом определяется финансовый результат по прочей реализации.

Дивиденды, выплачиваемые дочерним обществом головной организации или другим дочерним обществам, а также головной организацией дочерним обществам, в консолидированной финансовой отчетности не отражаются. В такой отчетности показываются только дивиденды, начисленные головной организацией и дочерними обществами организациям и лицам, не входящим в группу.

При наличии у головной организации вложений в дочернее общество более 50, но менее 100 % его уставного капитала в консолидированном бухгалтерском балансе отражается отдельная статья после итога III раздела «Капитал

и резервы» – «Доля меньшинства», то есть доля в уставном капитале дочернего общества других организаций и доля принадлежащих им прибылей (убытков).

Пример: доля участия – 75%

Бухгалтерский баланс	Головная организация	Дочернее общество	Элиминирование	Консолидация
<b>Актив</b>				
Финансовые вложения	75	–	75	–
Прочие активы	700	300	–	1000
Итого	775	300		1000
<b>Пассив</b>				
Уставный капитал	200	100	75+25	200
Нераспределенная прибыль	75	10	2,5	82,5
Доля меньшинства	–	–	–	25+2,5=27,5
Прочие пассивы	500	190	–	690
Итого	775	300		1000

### 4.3. Правила отражения показателей о зависимых обществах в консолидированной финансовой отчетности

При составлении консолидированной финансовой отчетности на основе данных головной организации и зависимых хозяйственных обществ следует иметь в виду, что их отчетные показатели не суммируются как в случае с дочерними обществами.

При отражении в консолидированной финансовой отчетности участия головной организации в зависимом обществе имеются следующие особенности.

1. В бухгалтерском балансе головной организации финансовые вложения увеличиваются (уменьшаются) на сумму прибыли (убытка) за весь период ее участия в уставном капитале зависимого общества. Таким образом, в консолидированном бухгалтерском балансе отражаются финансовые вложения головной организации увеличенные (уменьшенные) на сумму прибыли (убытка), полученной и причитающейся к получению за участие от зависимого общества. Одновременно данная сумма отражается в пассиве баланса по специально вписываемой статье. При этом валюта консолиди-

рованного бухгалтерского баланса увеличивается (уменьшается) в активе и пассиве на данную сумму прибыли (убытка). Прибыль (убыток), приходящаяся на долю головной организации в отчетном году, рассчитывается исходя из величины всей прибыли зависимого общества и процента акций (доли), принадлежащих головной организации.

2. В консолидированном отчете о прибылях и убытках часть прибыли (убытка) отчетного периода зависимого общества отражается по специально вписываемой статье «Капитализированный доход (убыток)». Она рассчитывается исходя из общей суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) зависимого общества за отчетный период, умноженной на процент, рассчитанный как отношение доли принадлежащих головной организации голосующих акций к их общему количеству.

Если зависимое общество в данном отчетном году имеет убыток и часть его, приходящаяся на долю головной организации, равна размеру ее вклада в уставный капитал этого общества или превышает его, то сумма участия, скорректированная на долю в убытках, в консолидированном отчете не отражается.

В составе пояснений к консолидированной финансовой отчетности головная организация в разделе, посвященном финансовым вложениям, делает расшифровку своих вложений в разрезе каждого зависимого общества. При этом приводятся следующие данные: наименование и юридический адрес зависимого общества; величина уставного капитала и доля в нем головной организации; намерения относительно дальнейшего участия.



## ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

**О бухгалтерском учете.** Федеральный закон Российской Федерации от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

**О консолидированной** финансовой отчетности. Федеральный закон Российской Федерации от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ.

**О представлении** годовой консолидированной финансовой отчетности. Постановление правительства РФ от 3 марта 2012 г. № 179

**Положение** по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (с последующими изменениями и дополнениями).

**О формах** бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Министерства финансов РФ от 02 июля 2010 г. № 66н (с последующими изменениями и дополнениями).

**План** счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 октября 2008 г. № 116н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/06. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства

финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Методические** указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Методические** указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Методические** указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. № 91н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/10. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Методические** рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 92н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/07. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 107н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. № 66н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. № 63н (с последующими изменениями и дополнениями).

**Положение** по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 2 февраля 2011 г. № 11н.

**Положение** по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2011 г. № 125н.

**Порядок** оценки стоимости чистых активов акционерных обществ. Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 29 января 2003 г. № 10н, Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 03-6/пз.

**Методические** указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 20 мая 2003 г. № 44н.

**Методические** указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. №49.

**Методические** рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 30 декабря 1996 г. № 112 (с последующими изменениями и дополнениями).

**Порядок** публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами. Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 28 ноября 1996 г. № 101.

## Список рекомендуемой литературы

1. Сорокина Е. М. Бухгалтерская и финансовая отчетность организаций : учеб. пособие / Е. М. Сорокина. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 192 с.
2. Пучкова С. И. Консолидированная отчетность : учеб. пособие / С. И. Пучкова, В. Д. Новодворский. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 223 с.
3. Ерофеева В. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / В. А. Ерофеева, Г. В. Клушанцева. – М. : Юрист, 2005. – 368 с.
4. Заббарова О. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации : учеб. пособие / О. А. Заббарова. – М. : ИД ФБК-Пресс, 2003. – 173 с.
5. Кутер М. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 231 с.
6. Новодворский В. Д. бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / В. Д. Новодворский. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 464 с.
7. Усатова Л. В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / Л. В. Усатова, Н. В. Мухартова. – М. : Дашков и К, 2003. – 269 с.
8. Савостьянов А. Отчетность, обязательные публикации и сведения, представляемые налоговым органам / А. Савостьянов, А. Самойло. – М. : НКФ СССР, 1928. – 596 с.
9. Щенков С. А. Отчетность производственных объединений и предприятий / С. А. Щенков. – М. : Финансы, 1976. – 264 с.
10. Ровенских В. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Электронный ресурс] : учебник для бакалавров / В. А. Ровенских. – Электрон. текстовые дан. – М. : Дашков и Ко, 2013. – 364 с. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа : <http://www.biblioclub.ru/book/116491/>. – ISBN 978-5-394-01960-9.
11. Соколова Е. С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Электронный ресурс] : учеб.-практ. пособие / Е. С. Соколова. – Электрон. текстовые дан. - М. : Евразийский открытый институт, 2012. – 102 с. – Режим доступа : <http://www.biblioclub.ru/book/90813/>. - ISBN 978-5-374-00277-5.

Учебное издание

Сорокина Елена Михайловна

**БУХГАЛТЕРСКАЯ И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ  
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Учебное пособие

Печатается в авторской редакции

Технический редактор А.С. Ларионова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 04.02.13. Формат 60x90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 7,3.

Издательство Байкальского государственного университета  
экономики и права.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.