

**Е.М. Сорокина**

**ИНФОРМАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

В двух частях

Часть 1

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

**Е.М. Сорокина**

**ИНФОРМАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

В двух частях

Часть 1

Иркутск  
Научное издательство БГУ  
2020

УДК 657.37(075.8)  
ББК 65.052я7  
С65

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

Рецензенты д-р экон. наук, доц. В.А. Бубнов  
канд. экон. наук, доц. И.А. Алексеева

Сорокина, Е.М.

С65 Информационные возможности бухгалтерской отчетности : учеб. пособие. В 2 ч. Ч. 1 / Е.М. Сорокина. — Иркутск : Науч. изд-во БГУ, 2020. — 66 с. — Текст : электрон.

Рассматриваются требования к отчетной информации и особенности ее формирования на основе данных бухгалтерского учета.

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

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

УДК 657.37(075.8)  
ББК 65.052я7

© Сорокина Е.М., 2020  
© Научное издательство БГУ, 2020

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение .....	4
1. Значение бухгалтерской отчетности как источника информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта .....	5
1.1. Характерные особенности бухгалтерской отчетности .....	5
1.2. Общие требования к содержанию бухгалтерской отчетности .....	19
2. Возможное содержание годовой бухгалтерской отчетности .....	27
2.1. Объем форм бухгалтерской отчетности .....	27
2.2. Зависимость содержания бухгалтерской отчетности от учетной политики организации .....	30
2.2.1. Содержание бухгалтерского баланса .....	30
2.2.2. Содержание отчета о финансовых результатах .....	39
2.2.3. Содержание отчета об изменениях капитала .....	45
2.2.4. Содержание отчета о движении денежных средств .....	48
2.2.5. Оформление и содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах .....	51
Использованные нормативные правовые акты .....	62

## Введение

В соответствии с п. 1 ст. 3 действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ<sup>1</sup> «бухгалтерская (финансовая) отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом».

Согласно п. 11 ст. 13 указанного Федерального закона «О бухгалтерском учете», в отношении бухгалтерской отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

Из отмеченных положений следует, что любой заинтересованный пользователь может получить бухгалтерскую отчетность экономического субъекта (организации) и найти в ней ответы на вопросы об имущественном состоянии организации, об источниках его формирования, о финансовых результатах, получаемых организацией, и об их обеспечении денежными средствами. Однако это не означает, что любой заинтересованный пользователь получает из бухгалтерской отчетности информацию, один в один соответствующую реальной действительности.

Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета, порядок формирования которых регулируется нормативными правовыми актами, а они в настоящее время допускают вариантность. Есть особенности и в порядке формирования непосредственно отчетных данных, в их представлении и раскрытии. В связи с этим бухгалтерская отчетность имеет определенные информационные возможности в отражении имущественного и финансового положения экономического субъекта. Чтобы реализовывать существующие возможности при подготовке бухгалтерских отчетов и понимать, какую практику могут отражать те или иные отчетные показатели, необходимо владеть соответствующими знаниями формирования этих показателей, особенностей их представления и раскрытия.

Палитра бухгалтерской отчетности как картины практической деятельности коммерческой организации определяется возможностями бухгалтерского учета и финансового анализа.

Первая часть учебного пособия раскрывает особенности формирования отчетной информации на основе данных бухгалтерского учета.

Характерные особенности аналитических показателей, раскрываемых в бухгалтерской отчетности, рассматриваются во второй части данного учебного пособия.

---

<sup>1</sup> Нормативные правовые акты, упоминаемые в данном учебном пособии, с полным перечнем реквизитов представлены в списке использованных нормативных правовых актов.

# 1. ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ИСТОЧНИКА ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

## 1.1. Характерные особенности бухгалтерской отчетности

Отчетность как прием бухгалтерского учета — это структурированное обобщение информации обо всей деятельности экономического субъекта или об отдельных ее сторонах. Представлять заинтересованным пользователям бухгалтерскую информацию об условиях и результатах финансово-хозяйственной деятельности организации, накопленную в учетных регистрах, в структурированном обобщенном виде необходимо для обеспечения наглядности и удобства ее восприятия.

Обобщение бухгалтерской информации для разных пользователей может осуществляться по различным правилам, чем обеспечивается существование нескольких видов отчетности, составляемой организациями, каждый из которых имеет свои информационные возможности.

На основе данных бухгалтерского учета в настоящее время имеет место составление индивидуальной бухгалтерской, консолидированной финансовой (финансовой), управленческой, налоговой и статистической отчетности (рис.).



Виды отчетности организаций

В соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ «бухгалтерская (финансовая) отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом».

Иными словами, бухгалтерская отчетность — это систематизированная информация, отражающая финансовое положение экономического субъекта на

отчетную дату, а также финансовые результаты его деятельности и денежные потоки за отчетный период.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность имеет несколько характерных особенностей, определяющих ее информационные возможности.

Этот вид отчетности обязателен для всех экономических субъектов, на которых распространяется Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

Правила составления и представления индивидуальной бухгалтерской отчетности определяются федеральным законодательством 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 ей повышенную достоверность и юридическую силу, 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 не может быть объявлена коммерческой тайной, поэтому доступна и внутренним, и внешним заинтересованным пользователям.

Необходимо обратить внимание, что 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, одобренной приказом Министерства финансов Российской Федерации 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.

То, что в бухгалтерской отчетности учетные данные за определенное время структурированно обобщаются и представляются заинтересованным пользователям в наглядной форме, способствует решению ряда важных задач, связанных с использованием учетной информации.

В частности, 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.

Путем представления бухгалтерской отчетности организация имеет возможность сообщать о себе информацию, а внешние пользователи, получая соответствующую информацию, могут оценивать финансовое состояние организации. Иными словами, в рыночных условиях хозяйствования бухгалтерская отчетность является основным средством коммуникации, то есть языком бизнеса.

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

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

Бухгалтерская отчетность может содержать разный объем информации и может классифицироваться по ряду признаков.

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 охвата структурных подразделений организации бухгалтерская отчетность подразделяется на отдельную (отдельный баланс) и самостоятельную (самостоятельный баланс).

Отдельная бухгалтерская отчетность (отдельный баланс) составляется филиалом организации или иным структурным подразделением, ведущим бухгалтерский учет обособленно, и содержит данные о состоянии и результатах деятельности только этого подразделения.



Самостоятельная бухгалтерская отчетность (самостоятельный баланс) — это бухгалтерская отчетность головной организации и всех ее филиалов или иных структурных подразделений как юридического лица в целом. Составляется такая отчетность головной организацией путем построчного суммирования отчетных данных всех подразделений, выделенных на отдельные балансы.

Представлению и оценке информационных возможностей бухгалтерской отчетности способствует знание истории ее становления и тенденций развития.

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 промышленном 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 промышленном 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. Значительный разноречивый 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 тысячи. 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 промышленном 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. Роцаковским была предложена типовая форма баланса акционерного предприятия (табл. 1).

Таблица 1

Структура типового баланса акционерного предприятия (1910 г.)

Актив	Пассив
Имущество реальное	Капиталы
Имущество нереальное	Кредиторы
Должники	Корреспонденты:
Корреспонденты:	по счетам Loro
по счетам Loro	по счетам Nostro
по счетам Nostro	Переходящие суммы
Переходящие суммы	Нераспределенный остаток прибылей прошлых лет
Расходы по учреждению предприятия	Прибыль отчетного года
Расходы и убытки прошлых лет	
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	Капиталы
Запасное оборудование	Фонды

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

Актив	Пассив
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	Специальные фонды, целевое финансирование и целевые поступления
IV. Средства и затраты на капитальное строительство	Ремонтный фонд
V. Затраты на формирование основного стада	Всего по разделу III
VI. Средства и затраты на внешнеторговые операции	IV. Источники средств для капитального строительства
	V. Финансирование затрат на формирование основного стада
	VI. Источники финансирования внешне-торговых 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 1950-х гг. 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 1980-х гг. кроме формы № 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». Бухгалтерский баланс стал составляться в оценке-нетто.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96) закрепило центральное место в системе бухгалтерской отчетности за бухгалтерским балансом и отчетом о финансовых результатах, которые вместе с пояснениями (приложениями) 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 «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н не изменили состав бухгалтерской отчетности по существу. Состав бухгалтерской отчетности по-прежнему определяется бухгалтерским балансом, отчетом о финансовых результатах и приложениями (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, а также требования действующих нормативных правовых актов.

В настоящее время в России нормативное регулирование бухгалтерской отчетности осуществляется нормативными правовыми актами четырех уровней.

Первый уровень представляют федеральные законы. Главным из них относительно бухгалтерской отчетности является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Он устанавливает общие правила составления и представления бухгалтерской отчетности, а также правовой механизм ее регулирования.

Вопросы бухгалтерской отчетности регулируются также Федеральным законом «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ, Федеральным законом «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» № 161-ФЗ, Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ и др.

Второй уровень представляют положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Состав, содержание и методические вопросы формирования бухгалтерской отчетности устанавливает ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». В других ПБУ определен порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об объектах, которым они посвящены.

К числу нормативных правовых документов второго уровня можно отнести Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н, а также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению № 94н.

Третий уровень нормативного регулирования бухгалтерской отчетности составляют приказ Министерства финансов Российской Федерации «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н, методические указания, рекомендации и другие подобные нормативные акты Министерства финансов Российской Федерации, а также других министерств и ведомств. В них, как правило, детализируются и разъясняются вопросы нормативных правовых актов первого и второго уровня.

Четвертый уровень составляют приказы, распоряжения, инструкции и другие подобные внутренние документы экономических субъектов. С учетом действующих нормативных правовых актов в них конкретизируются вопросы состава и содержания бухгалтерской отчетности организации, исходя из ее учетной политики, отраслевых особенностей и сложившихся условий хозяйствования.

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, сальдо счетов, предназначенных для учета активов (имущества), которыми располагает организация на правах собственности, и источников их формирования обобщаются в виде бухгалтерского баланса. Обороты по соответствующим счетам, характеризующие доходы и расходы организации, составляют основу отчета о финансовых результатах. В виде отдельных форм отчетности может быть обобщена информация о составе конкретных объектов бухгалтерского учета, их состоянии на отчетную дату, а также об изменениях, происходящих с ними в течение отчетного 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 бухгалтерским балансом, они развивают и дополняют систему балансовых показателей. Ряд отчетов представляет собой детализацию и расшифровку отдельных статей бухгалтерского баланса.



В настоящее время, в соответствии с действующими нормативными правовыми актами, составляющими бухгалтерской отчетности коммерческой организации являются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах<sup>2</sup>;
- приложения (пояснения) к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, предусмотренные нормативными правовыми актами системы нормативного регулирования бухгалтерской отчетности;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту<sup>3</sup>.

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 активах организации (имуществе) и их источниках (пассивах) как минимум на две отчетные даты (на последний календарный день отчетного периода и на последний календарный день предыдущего отчетного периода).

В составе активов предусмотрено выделять внеоборотные активы:

- нематериальные активы (права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности, патенты, торговые знаки, знаки обслуживания, деловая репутация и т.п.);
- материальные и нематериальные поисковые активы;
- 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;

---

<sup>2</sup> Отчет о финансовых результатах стал так именоваться, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2012 г. Ранее он именовался как отчет о прибылях и убытках.

<sup>3</sup> При проведении инициативного аудита аудиторское заключение включается в состав бухгалтерской отчетности по усмотрению организации.

- 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., а также высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости).

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

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- результат переоценки внеоборотных активов;
- резервный капитал (резервы, образованные в соответствии с законодательством и учредительными документами);
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет и нераспределенная 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 бухгалтерском 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 финансовых результатах 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 финансовых результатах предусмотрено отражать коммерческие и управленческие (при соответствующей организации учета) расходы.

Следует также обособленно представлять информацию о прочих доходах и расходах организации с выделением доходов от участия в других организациях, процентов к получению и процентов к уплате.

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

Отдельно должен выделяться начисленный организацией за отчетный период налог на прибыль с подразделением его на текущий и отложенный.

Справочно в отчете о финансовых результатах должны быть отражены суммы финансового результата, не включенные в чистую прибыль (убыток) соответствующего отчетного периода (например, результат от переоценки внеоборотных активов), и совокупный финансовый результат этого периода.

Коммерческие организации в организационно-правовой форме хозяйственных обществ, признанных акционерными обществами, в отчете о финансовых результатах в рассматриваемой форме отчетности должны раскрывать информацию о части прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся 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 (пояснения) к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны содержать показатели, обеспечивающие пользователей бухгалтерской отчетности дополнительной информацией, которую нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которая необходима пользователям для более реальной оценки имущественного и финансового положения организации, а также результатов ее деятельности.

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах представляются в виде отдельных отчетных форм. Такими формами в составе бухгалтерской отчетности коммерческих организаций могут быть отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения и специализированные формы (в составе бухгалтерской отчетности организаций, имеющих отраслевую специфику).

Отчет об изменениях капитала предназначен для отражения данных о наличии на отчетные даты 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 рассматриваемой форме отчетности предусмотрено приводить данные о корректировках статей капитала в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок, а также о состоянии чистых активов организации.

Отчет о движении денежных средств должен раскрывать информацию о наличии на начало, на конец отчетного периода и движении денежных средств и денежных эквивалентов за отчетный период и аналогичный период предыдущего года в разрезе направлений их движения и видов финансово-хозяйственных операций организации: текущих, инвестиционных и финансовых.

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.

В составе пояснений организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности. Это могут быть важнейшие экономические и финансовые показатели деятельности организации за ряд лет, планируемое развитие организации, природоохранные мероприятия, политика в отношении заемных средств и управления рисками и т.п.

Пояснения при необходимости могут быть представлены в виде таблиц, графиков, диаграмм и текста.

Специализированные формы включаются в состав бухгалтерской отчетности с целью отражения отраслевых или производственных особенностей организации. Их структура, содержание и инструкции о порядке заполнения утверждаются соответствующими министерствами и ведомствами в пределах своей компетенции. При этом они не должны противоречить нормативным актам Минфина России.

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.

## **1.2. Общие требования к содержанию бухгалтерской отчетности**

Действующие в настоящее время нормативные правовые акты предъявляют к содержанию бухгалтерской отчетности ряд требований. Их соблюдение при формировании данных составителями отчетов и учет заинтересованными пользователями при чтении этих данных является необходимым условием для выполнения бухгалтерской отчетностью своих функций: информационной и контрольной.

Официально содержание бухгалтерской отчетности должно соответствовать следующим требованиям: достоверность; полнота; существенность; нейтральность; сопоставимость числовых значений; наличие обязательных реквизитов; преемственность; изложение на русском языке и в валюте Российской Федерации; соблюдение отчетной даты и отчетного периода; отсутствие ошибок; наличие юридической силы; своевременность представления заинтересованным пользователям.

Достоверной в соответствии с российским законодательством считается бухгалтерская отчетность, если она сформирована по правилам, установленным нормативными правовыми 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).

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, кодируются организациями самостоятельно. Обязательным условием в данном случае является сохранение кодов строк, предусмотренных приложением № 4 к приказу Министерства финансов Российской Федерации «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н.

Для обеспечения полноты информации в бухгалтерской отчетности должны быть отражены события после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», а также оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы в соответствии с ПБУ 8/10 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Еще одним важным условием обеспечения полноты отчетной информации является отражение в бухгалтерской отчетности сведений по прекращаемой деятельности в соответствии с ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», если такая деятельность существует.

При необходимости 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 в соответствии с ПБУ 12/10 «Информация по сегментам».

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 финансовых результатах, 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 также если она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения предопределенных 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 значений;
- 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.

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), коммерческие расходы, проценты к уплате, прочие расходы и пр.).

Отчетным периодом российских организаций 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 российских организаций 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 и приобретает юридическую силу после подписания ее руководителем экономического субъекта. Электронная отчетность заверяется только при помощи усиленной квалифицированной подписи.

Пользователям представляется только составленная бухгалтерская отчетность.

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.

К внутренним пользователям бухгалтерской отчетности относятся работники организации: руководители различного уровня, экономисты, плановики, аналитики и т.п. Информация бухгалтерской отчетности используется ими, как правило, для экспресс-оценки результатов деятельности организации с целью выявления направлений более глубокого анализа и контроля с привлечением информации всех видов бухгалтерского учета.

Внешние пользователи — это юридические и физические лица, находящиеся вне организации. Им для оценки результатов деятельности организации, как правило, доступна информация только бухгалтерской отчетности.

Внешних пользователей бухгалтерской отчетности, в зависимости от их заинтересованности в результатах деятельности экономического субъекта, можно еще подразделить на три группы:

- пользователи, имеющие прямую заинтересованность в успешной деятельности организации;
- пользователи, имеющие косвенную заинтересованность в успешной деятельности организации;
- пользователи, нейтрально воспринимающие успешность деятельности организации, то есть не имеющие интереса.

Прямую заинтересованность в результатах деятельности организации имеют банки, поставщики и подрядчики, акционеры и т.п.

Косвенный интерес проявляют, как правило, налоговая инспекция, внебюджетные фонды, фондовые биржи, профсоюзы и т.п.

Пользователями, нейтрально воспринимающими успешность деятельности организации, являются органы государственной статистики, судебные органы и т.п.

Один экземпляр составленной годовой бухгалтерской отчетности, который называется обязательным экземпляром, и аудиторское заключение о ней, если годовая бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту, экономические субъекты обязательно представляют в налоговый орган по месту своего нахождения.

Обязательные экземпляры бухгалтерской отчетности вместе с аудиторскими заключениями составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным юридическим и физическим лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу. Порядок представления государственного информационного ресурса и правила пользования им (включая плату за пользование) устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Исключение составляет бухгалтерская отчетность, содержащая сведения, относящиеся к государственной тайне. Перечень таких сведений и порядок их



представления регулируется дополнительно законодательством Российской Федерации и соответствующими нормативными правовыми актами, в частности Федеральным законом «О государственной тайне» № 5485-1 и Указом президента «О перечне сведений, отнесенных к государственной тайне» № 61.

Обязательный экземпляр бухгалтерской отчетности представляется экономическим субъектом в виде электронного документа по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, который является российской организацией и соответствует требованиям, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Обязательный экземпляр годовой бухгалтерской отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Конкретная дата представления обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности определяется организацией самостоятельно в пределах установленного срока. Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности должен быть первый следующий за ним рабочий день.

Аудиторское заключение о составленной годовой бухгалтерской отчетности, если она подлежит обязательному аудиту, представляется вместе с обязательным экземпляром такой отчетности или не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

Фактической датой представления организацией обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности считается дата, зафиксированная оператором связи в извещении о получении.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, осуществляется опубликование бухгалтерской отчетности. Например, публиковать бухгалтерскую отчетность обязаны акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг.

Опубликование бухгалтерской отчетности происходит путем размещения ее в сети Интернет, представления в газетах и журналах, доступных пользователям, распространения в виде брошюр, буклетов и т.п., передачи территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации.

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

Бухгалтерская отчетность публикуется после проверки и подтверждения аудиторской фирмой и утверждения. Утверждение бухгалтерской отчетности осуществляется в порядке и в случаях, установленных федеральными законами. Например, утверждение годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества является компетенцией общего собрания акционеров. Годовую бухгалтерскую отчетность общества с ограниченной ответственностью должно утверждать общее собрание участников общества, а государственных и муниципальных унитарных предприятий — собственник имущества.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Допускается публикация их в сокращенном виде. Перечень публикуемых показателей определяется каждой организацией самостоятельно с соблюдением требований действующих нормативных правовых актов. Вместе с бухгалтерской отчетностью публикуется аудиторское заключение.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок. Исправление ошибок и порядок раскрытия информации об этом в бухгалтерском учете и отчетности осуществляются в соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Согласно ПБУ 22/2010 ошибка в бухгалтерском учете и отчетности может быть обусловлена:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации и нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Следует иметь в виду, что неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна момент отражения (неотражения) таких фактов, ошибками не являются.

Любые ошибки отчетного года, выявленные до окончания этого года, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором они выявлены.

Любые ошибки отчетного года, выявленные после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года.

Существенные ошибки отчетного года или предшествующих отчетных годов, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности, но до даты ее представления, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года.

Существенные ошибки отчетного года или предшествующих отчетных годов, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности и после даты ее представления каким-либо пользователям, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. При этом представленная отчетность подлежит замене на пересмотренную бухгалтерскую отчетность, то есть отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена.

Существенные ошибки отчетного года или предшествующих отчетных годов, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности и после даты

ее представления каким-либо пользователям, но до даты утверждения, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о замене первоначально представленной бухгалтерской отчетности на данную и об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Существенные ошибки отчетного года или предшествующих отчетных годов, выявленные после даты утверждения бухгалтерской отчетности, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором они выявлены. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Одновременно осуществляется пересчет соответствующих показателей бухгалтерской отчетности за предыдущие периоды и отражение их в отчетности отчетного периода, как если бы ошибка никогда не была допущена, то есть осуществляется ретроспективный пересчет. Исключение составляют случаи, когда невозможно установить связь ошибки с конкретным периодом или невозможно определить ее влияние накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Несущественные ошибки, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором они выявлены. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления такой ошибки, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Необходимо обратить внимание, что субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе исправлять существенные ошибки отчетного года или предшествующих отчетных годов, выявленные после даты утверждения бухгалтерской отчетности, в том месяце, в котором эти ошибки выявлены. При этом прибыль или убыток, возникшие в результате исправления ошибки, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

## **2. ВОЗМОЖНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

### **2.1. Объем форм бухгалтерской отчетности**

В соответствии с приказом Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н в бухгалтерскую отчетность организации включаются:

- бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств);
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах<sup>4</sup>.

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), в качестве приложения включается отчет о целевом использовании средств.

Если бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, то в состав бухгалтерской отчетности включается аудиторское заключение.

Согласно ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ обязательный аудит проводится в случаях:

а) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

б) если ценные бумаги организации допущены к обращению на организованных торгах;

в) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

г) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий от-

---

<sup>4</sup> Названия форм приведены в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

четному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

д) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

е) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Если аудит бухгалтерской отчетности проводится по инициативе организации, то аудиторское заключение может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

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, участники проекта «Сколково», а также некоммерческие организации, за исключением компаний, у которых поступления в виде денежных средств и иного имущества за предшествующий отчетный год превысили 3 миллиона рублей, адвокатских образований, нотариальных палат, микрофинансовых и других организаций, указанных в п. 2 ч. 4 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

Формы бухгалтерской отчетности для перечисленных организаций утверждены приказом Министерства финансов РФ № 113н «О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н».

Упрощенная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, содержащих укрупненные показатели по группам статей<sup>5</sup>. В приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности.

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

Согласно ст. 4 Федерального закона № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого предпринимательства относятся потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также индивидуальные предприниматели, крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

---

<sup>5</sup> Код строки указывается в соответствии с данными, которые в составе укрупненного показателя имеют наибольший удельный вес.

а) в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) юридических лиц доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов, одного или нескольких юридических лиц, не являющихся субъектами малого предпринимательства (за исключением оговоренных в указанной статье), не превышает 25 %;

б) средняя численность работников за предшествующий календарный год не превышает ста человек;

в) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не превышает предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для субъектов малого предпринимательства.

Стандартный состав бухгалтерской отчетности характерен для средних и крупных предприятий.

Данный состав предполагает наличие в годовой бухгалтерской отчетности бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств, приложений (пояснений) к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, а также аудиторского заключения, если бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту.

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.

Не использовать формы бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н, могут экономические субъекты, для которых федеральными и отраслевыми стандартами установлены иные формы.

## 2.2. Зависимость содержания бухгалтерской отчетности от учетной политики организации

### 2.2.1. Содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс должен представлять данные о наличии у организации активов (имущества) и их источников на отчетную дату.

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

- данные бухгалтерского баланса отчетного периода на отчетные даты предыдущих отчетных периодов должны соответствовать данным бухгалтерских балансов предыдущих периодов;
- номенклатура статей утвержденного бухгалтерского баланса за предыдущие отчетные годы должна быть приведена в соответствие с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них, установленных для бухгалтерского баланса на конец отчетного 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), Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств № 91н и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды № 135н.

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 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» № 15.

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), Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды № 135н.

Материально-производственные запасы (далее — 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 (продукция) отгруженные отражаются по фактической себестоимости. Возможна иная оценка отгруженной продукции (товаров), предусмотренная Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н, 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.

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 Фонд социального страхования, 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, невостребованные 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. Безнадежная 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) и Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/11).

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», соответствующее 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» № 208-ФЗ акционерные 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, как и по дебиторской задолженности,

обязательно должны быть согласованы с соответствующими органами. Отражение в бухгалтерском балансе неотрегулированных 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».

### **2.2.2. Содержание отчета о финансовых результатах**

Форма отчета о финансовых результатах, рекомендованная 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 бухгалтерскому 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 финансовых результатах должна быть отражена сумма поступивших денежных средств и иного имущества за проданные товары (продукцию, работы и услуги), а также неоплаченная часть дебиторской задолженности, сформировавшейся в отчетном периоде. Создание резерва по сомнительным долгам на величину выручки при этом не влияет, то есть неоплаченная часть дебиторской задолженности, сформировавшейся в отчетном периоде, в данном случае принимается к расчету в полной сумме.

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 показателем «Выручка, полученная в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами». Тогда он должен быть выделен в отчете о финансовых результатах 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 том числе по договору дарения;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- курсовые разницы;

- 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 финансовых результатах показатель «*Прибыль (убыток) до налогообложения*» определяется с учетом доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском учете, то есть является бухгалтерской прибылью (убытком). Он служит основой для расчета отложенного налога на прибыль.

Отложенный налог на прибыль определяется как разница между условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль и текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком).

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.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток), который отражается в отчете о финансовых результатах самостоятельной статьей, должен соответствовать налогу на прибыль (налоговому убытку), начисленному за отчетный период в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

При наличии данных в отчете о финансовых результатах 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, налогом на прибыль и иными аналогичными обязательными платежами.

*Справочно* в отчете о финансовых результатах 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 (убытка) на акцию*), а также о возможном снижении уровня базовой прибыли (увеличении убытка) на акцию в последующем отчетном периоде (*разводненной прибыли (убытка) на акцию*).

При заполнении соответствующих строк необходимо руководствоваться учредительными документами и Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию № 29н.

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.

### **2.2.3. Содержание отчета об изменениях капитала**

Отчет об изменениях капитала представляет собой приложение к бухгалтерскому балансу, раскрывающее его показатели о собственных источниках организации (капитале и резервах) 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 1/2008), 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 организации, связанного, например, с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

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), о чем подробнее изложено в разделе 1.2.

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 № 44н.

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 определения стоимости чистых активов, утвержденным приказом Министерством финансов Российской Федерации №84н.

Размер чистых активов определяется как величина суммы активов организации, 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 (уставный фонд, паевой фонд, складочный капитал) и по оплате акций.

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 оценочными обязательствами и прекращением деятельности;
- прочие краткосрочные обязательства, за исключением доходов будущих периодов, признанных в связи с получением государственной помощи и безвозмездным получением имущества.

Величина чистых активов дает возможность регулировать величину уставного капитала, 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 в течение шести месяцев увеличить стоимость чистых активов до размера уставного капитала либо 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 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 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 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, установленного Федеральным законом на дату государственной регистрации муниципального предприятия.



## 2.2.4. Содержание отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств характеризует наличие и движение денежных средств и денежных эквивалентов организации в разрезе хозяйственных операций: текущих, инвестиционных и финансовых. При его заполнении следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/11).

Денежные эквиваленты — это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости<sup>6</sup>.

*Денежные потоки от текущих операций*, как правило, связаны с осуществлением обычной деятельности организации, обеспечивающей формирование прибыли (убытка) от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

*Денежные потоки от инвестиционных операций* формируются в результате приобретения, создания или выбытия внеоборотных активов организации, а также по финансовым вложениям, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе.

*Денежные потоки от финансовых операций* формируются в результате операций, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации.

Денежные потоки, которые не могут быть однозначно классифицированы как денежные потоки от текущих, инвестиционных или финансовых операций, относятся к денежным потокам от текущих операций.

По каждому виду операций в отчете о движении денежных средств предусмотрено представлять информацию с выделением конкретных путей поступления и направлений использования денежных средств. В частности, денежными потоками от текущих операций могут быть денежные средства, полученные от покупателей, заказчиков; 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.

В составе денежных потоков от инвестиционных операций самостоятельными статьями могут выделяться поступления от продажи внеоборотных активов; дивиденды от долевого участия в других организациях; 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.

Составляющими денежных потоков от финансовых операций могут быть поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг; полученные займы и кредиты; суммы, направленные на погашение займов и кредитов, и т.п.

---

<sup>6</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.

Отчет о движении денежных средств должен содержать показатели, сформированные в бухгалтерском учете организации и признанные ею существенными.

*Сальдо денежных потоков* по каждому виду операций 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 операций.

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 учету денежных средств.

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 операций и могут быть выделены в отчете о движении денежных средств обособленно.

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 операций 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 операций. 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.

### **2.2.5. Оформление и содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах**

Информацию пояснений можно разделить на две группы: информацию, включаемую в состав бухгалтерской отчетности, и информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности.

Информация, включаемая в состав бухгалтерской отчетности, дополняет ранее рассмотренные формы бухгалтерской отчетности в части наличия, движения, оценки отдельных видов активов (имущества), обязательств организации, ее расходов и т.п.

Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, может раскрывать планируемое развитие организации, динамику важнейших экономических и финансовых показателей ее деятельности за ряд лет, политику в отношении управления рисками, природоохранные мероприятия и т.п.

Рекомендованное Министерством финансов Российской Федерации содержание пояснений, включаемых в состав бухгалтерской отчетности и составляющих сопутствующую информацию, может быть оформлено в виде таблиц, графиков, диаграмм и текста.

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.*

Активы, приведенные в данных таблицах, показываются 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 данных предыдущих отчетных периодов в отчетах текущего отчетного периода в пояснениях необходимо объяснить *причины их 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.

Самостоятельным информационным блоком в пояснениях должна быть раскрыта *учетная политика* организации. Конкретно в пояснениях должны быть раскрыты принятые организацией способы ведения бухгалтерского учета, которые могут существенно повлиять на решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетных данных. Иными словами, без знания которых заинтересованные пользователи бухгалтерской отчетности не смогут достоверно оценить финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств.

Учетная политика организации должна формироваться, исходя из следующих допущений: имущественной обособленности; непрерывности деятельности; последовательности применения учетной политики; временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Если учетная политика организации сформирована, исходя из допущений, отличных от перечисленных, то такие допущения вместе с причинами их применения обязательно должны раскрываться в пояснениях.

В случае изменения учетной политики заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности должны быть известны причины и содержание изменений, порядок отражения их последствий в отчетности. Одновременно необходимо представить суммы корректировок отчетных данных (включая данные о базовой и разводненной прибыли (убытке) на акцию) за каждый из представленных отчетных периодов до той степени, до которой их практически возможно посчитать. Если соответствующие расчеты невозможны, об этом указывается в пояснениях.

В пояснениях объявляются изменения учетной политики, принятые организацией на год, следующий за отчетным.

При формировании отчетной информации практически всеми коммерческими организациями (кроме кредитных) должны быть учтены *события после отчетной даты*.

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

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, движение денежных средств или результаты деятельности организации. Например, событиями после отчетной даты могут быть признаны: объявление организации дебитора банкротом; обнаружение ошибки в бухгалтерском учете за отчетный период; принятие решения о реорганизации организации; чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации, и др.).

Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

Все события после отчетной даты можно разделить на две группы:

- 1) события, в которых организация вела свою деятельность на отчетную дату;
- 2) события, в которых организация ведет свою деятельность после отчетной даты.

События, в которых организация ведет свою деятельность после отчетной даты, в свою очередь, подразделяются на отражаемые на счетах бухгалтерского учета отчетного периода и на отражаемые на счетах бухгалтерского учета в том периоде, когда они произошли.

При составлении бухгалтерской отчетности организация должна произвести оценку последствий каждого события после отчетной даты в денежном выражении. При этом должно быть обеспечено подтверждение полученной оценки. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна в пояснениях указать на это.

События, в которых организация вела свою деятельность на отчетную дату, и события, в которых организация ведет свою деятельность после отчетной даты, подлежащие отражению на счетах бухгалтерского учета отчетного периода, отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода в установленном порядке. Их оценка при этом повлияет на данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации за отчетный период.

Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода, и в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

События, в которых организация ведет свою деятельность после отчетной даты, отражаемые на счетах бухгалтерского учета в том периоде, когда они произошли, раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом на счетах бухгалтерского учета отчетного периода (и синтетических, и аналитических) никакие записи не производятся.

Отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год подлежат существенные события после отчетной даты независимо от того, положительно или отрицательно они влияют на результаты деятельности организации.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно. При этом учитывается возможность пользователей бухгалтерской отчетности без знания о таком событии достоверно оценить финансовое состояние, результаты деятельности организации или движение ее денежных средств.

Если после даты подписания бухгалтерской отчетности, но до даты ее утверждения в установленном порядке получена новая существенная информация о событиях после отчетной даты, раскрытых в пояснениях, и бухгалтерская отчетность уже представлена пользователям, то организация должна дополнительно информировать таких пользователей о выявленных изменениях.

Вследствие деятельности организации в отчетном периоде (или в предыдущих отчетных периодах) на отчетную дату у нее может возникнуть обязательство, исполнение которого зависит от наступления (ненаступления) в будущем неопределенных и неконтролируемых событий (события), то есть *условное обязательство*.

В аналогичных условиях, вследствие деятельности организации в отчетном периоде (или в предыдущих отчетных периодах) на отчетную дату у нее может существовать актив, реальное появление которого зависит от наступления (ненаступления) в будущем неопределенных и неконтролируемых событий (события), то есть *условный актив*.

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете, но информация о них должна раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

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).

По каждому условному обязательству для заинтересованных пользователей в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должна быть представлена информация о характере такого обязательства и его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению. Должны быть отмечены неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и величины обязательства, а также возможные поступления в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.



По каждому условному активу для заинтересованных пользователей в бухгалтерской отчетности должна быть представлена информация о характере такого актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

Организация может не раскрывать в пояснениях информацию об условных обязательствах и условных активах, если уменьшение экономических выгод или их увеличение, соответственно, является маловероятным, а также, если ее раскрытие может нанести ущерб организации. В последнем случае в пояснениях указываются лишь общий характер соответствующего условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

В рыночных условиях хозяйствования актуально представлять в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах *сведения по прекращаемой деятельности* организации, если таковая существует.

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

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.

Прекращение части деятельности организации может осуществляться:

1) путем продажи имущественного комплекса или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки;

2) путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;

3) путем отказа от продолжения части деятельности.

Прекращение части деятельности может осуществляться также при реорганизации организации в форме выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц.

В годовой бухгалтерской отчетности организация должна представить описание прекращаемой деятельности, а именно: указать дату признания деятельности прекращаемой, дату или период, когда ожидается завершение прекращения деятельности (если они известны или определимы), по возможности уточнить сегмент, в рамках которого происходит прекращение деятельности. Одновременно необходимо показать стоимость активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности, а также суммы доходов, расходов, прибылей (убытков) до налогообложения, начисленного налога на прибыль, поступивших и использованных денежных средств в течение отчетного периода, относящиеся к прекращаемой деятельности.

Организация раскрывает в пояснениях информацию по прекращаемой деятельности, начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой.

Деятельность признается прекращаемой с даты или заключения договоров купли-продажи активов, без которых деятельность, выделяемая как прекращаемая, практически неосуществима, или доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно будут затронуты, в зависимости от того, какое из событий произойдет раньше. При этом на соответствующую дату уполномоченным органом организации должно быть принято решение о прекращении части ее деятельности и выработана единая программа прекращения.

Необходимо иметь в виду, что в результате прекращения части деятельности у организации, как правило, возникают обязательства перед физическими и юридическими лицами, интересы которых будут затронуты в результате прекращения деятельности. Для урегулирования подобных обязательств организация должна создавать резерв<sup>7</sup>.

Резерв по прекращаемой деятельности подлежит пересмотру и корректировке по состоянию на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения ее прекращения.

Еще одной особенностью, связанной с признанием деятельности прекращаемой, является необходимость уточнения отражаемой в бухгалтерском балансе стоимости активов организации, относящихся к прекращаемой деятельности, исходя из возможного снижения их стоимости<sup>8</sup>.

Уточнение стоимости активов организации, относящихся к прекращаемой деятельности, должно производиться по состоянию на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения ее прекращения.

Все изменения, происходящие с активами, обязательствами, доходами, расходами и денежными потоками в течение процесса прекращения части деятельности, а также вызвавшие их события должны раскрываться в годовых бухгалтерских отчетах, завершая отчетом за год, в котором прекращение деятельности завершается.

Прекращение части деятельности организации признается завершенным, когда программа по прекращению фактически выполнена (несмотря на то что расчеты по ней могут быть не закончены) или организация от нее отказалась.

Если организация отказывается от программы прекращения части деятельности (отменяет ее), то об этом сообщается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом суммы созданных ранее резервов, а также убытков от снижения стоимости активов подлежат восстановлению.

---

<sup>7</sup> Признание резерва, связанного с прекращением деятельности, имеет особенности, подробно изложенные в ст. 8 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

<sup>8</sup> Снижение стоимости активов, связанное с прекращением деятельности, имеет особенности, подробно изложенные в ст. 9 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

В целях обеспечения заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение показателей по отдельным направлениям деятельности, в пояснениях может быть представлена *информация по сегментам*.

При отражении в бухгалтерской отчетности информации по сегментам необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010).

Информация по сегменту — это обособленная информация о части деятельности организации.

Обособление информации (выделение сегментов) для целей представления в бухгалтерской отчетности осуществляется в следующих случаях:

- если определенная часть деятельности организации способна приносить экономические выгоды и предполагает соответствующие расходы;
- если ее (части деятельности) результаты систематически анализируются лицами, наделенными полномочиями по принятию решений;
- если по этой части деятельности могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

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

Основой выделения сегментов могут быть:

- производимая продукция (закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги);
- основные покупатели (заказчики) продукции (товаров, работ, услуг);
- географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- структурные подразделения организации;
- другие условия.

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 %.

Если количество отчетных сегментов составляет более десяти, то организация должна проанализировать возможность их объединения.

Показатели деятельности организации, которая не включается в отчетные сегменты, должны раскрываться в пояснениях как прочие сегменты.

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

При формировании бухгалтерской отчетности в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по отчетным сегментам представляется следующее:

1) общая информация (основы выделения сегментов, виды продукции, случаи объединения сегментов и т.п.);

2) показатели (финансовый результат за отчетный период, величина активов и обязательств на отчетную дату, выручка от продаж, налог на прибыль и др.);

3) способы оценки показателей (порядок учета операций между отчетными сегментами, характер различий между показателем прибыли (убытка) до налогообложения и совокупным показателем прибыли (убытка) по отчетному сегменту и т.п.);

4) соотношение показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах организации.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/08) устанавливает порядок раскрытия в пояснениях в виде отдельного раздела информации *о связанных сторонах*.

Под связанными сторонами понимаются юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние.

Перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности, устанавливается организацией самостоятельно.

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;
- условия и сроки завершения расчетов по операциям, а также форма расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, нереальных для взыскания.

В составе информации о связанных сторонах в пояснениях должна раскрываться информация о размерах вознаграждений, выплачиваемых организацией основному управленческому персоналу. При этом выплаты должны быть представлены в разрезе их видов: краткосрочные вознаграждения; долгосрочные вознаграждения; вознаграждения по окончании трудовой деятельности; вознаграждения в виде акций, долей участия в уставном капитале, паев, опционов и т.п.; иные долгосрочные вознаграждения.

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.

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, обновления, 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.

## **Использованные нормативные правовые акты**

Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая.

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

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

Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

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

Об акционерных обществах. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ.

Об обществах с ограниченной ответственностью. Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ.

О государственных и муниципальных унитарных предприятиях. Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ.

О несостоятельности (банкротстве). Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ.

О защите конкуренции. Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ.

О государственной тайне. Федеральный закон от 21 июля 1993 г. № 5485-1.

О перечне сведений, отнесенных к государственной тайне. Указ Президента РФ от 24 января 1998 г. № 61.

Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации. Утверждено Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107.

О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации. Приказ Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н.

О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н. Приказом Министерства финансов РФ от 17 августа 2012 г. № 113н.

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

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 3/2006. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н.

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.

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.

Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010. 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.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

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 11/2008. 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

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/2008. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 107н

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. № 66н.

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.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н.

Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

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.

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 определения стоимости чистых активов. Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 28 августа 2014 г. № 84н.

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.

Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга. Приказ Министерства финансов РФ от 17 февраля 1997 г. № 15.

Учебное электронное издание

**Сорокина** Елена Михайловна

**ИНФОРМАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

В двух частях

Часть 1

Подписано в пользование 24.04.20. Объем данных 0,93 Мб.

ИД № 06318 от 26.11.01.

Научное издательство Байкальского государственного университета.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.