

Т. Я. Натепрова, О. В. Трубицына

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

Учебное пособие

2-е издание,
переработанное и дополненное

*Рекомендовано уполномоченным учреждением
Министерства образования и науки РФ —
Государственным университетом управления
в качестве учебного пособия для студентов
экономических вузов, обучающихся по специальности
“Бухгалтерский учет, анализ и аудит”*

Регистрационный номер рецензии 497 от 25 сентября 2009 г.
(Федеральный институт развития образования)

Москва

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»
2013

УДК 657.1
ББК 65.052.5

НЗЗ

Авторы:

Т. Я. Натепрова — кандидат экономических наук, доцент, почетный работник высшей школы Российской Федерации;

О. В. Трубицына — главный бухгалтер с большим опытом работы.

Рецензенты:

Е. И. Федорова — кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГУ ВПО «Чувашский государственный университет им. Н. И. Ульянова»;

О. Е. Мамаева — ведущий аудитор ООО «Бизнес Аудит».

Ответственный редактор

Е. А. Еленевская — доктор экономических наук, профессор.

Натепрова Т. Я.

НЗЗ

Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Т. Я. Натепрова, О. В. Трубицына. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. — 292 с.

ISBN 978-5-394-01989-0

Учебное пособие содержит теоретические основы как индивидуальной бухгалтерской отчетности, так и консолидированной финансовой отчетности организации по РСБУ. Методика и логика изложения материала помогают студенту, слушателю ФПК вырабатывать четкость мыслей, глубокое восприятие материала, его усвоение, выделение главного и понимание результата изучения предлагаемых тем. Этому способствует необходимый понятийный инструментарий, достаточно полное использование нормативно-законодательной базы, регулирующей составление годовой бухгалтерской отчетности.

Практический материал, контрольные вопросы и тесты для самоконтроля изучаемых тем помогают закреплению теоретических основ, изложенных в пособии. Решение сквозной задачи с исходными данными по составлению годовой бухгалтерской отчетности позволяет закрепить теоретические знания.

Предназначено для студентов бакалавриата и специалитета, слушателей курсов повышения квалификации, преподавателей и практических работников бухгалтерской сферы.

ISBN 978-5-394-01989-0

© Натепрова Т. Я., Трубицына О. В., 2010

© ООО «ИТК «Дашков и К°», 2010

Содержание

Введение	5
ТЕМА 1. Бухгалтерская отчетность, ее сущность и содержание	8
1.1. Понятие отчетности, ее виды и значение для пользователей	8
1.2. Нормативно-законодательное регулирование бухгалтерской отчетности	26
1.3. Подготовительные работы, предшествующие заполнению форм бухгалтерской отчетности (закрытие отчетного года)	31
1.4. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности	55
1.5. Ответственность за непредставление или нарушение сроков представления бухгалтерской отчетности	61
1.6. Международные стандарты финансовой отчетности и их роль в переходный период России к рынку (МСФО: возможности и перспективы)	62
1.7. Переход России на международные стандарты финансовой отчетности	64
Контрольные вопросы и задания	70
Тесты для самоконтроля к теме 1	71
ТЕМА 2. Бухгалтерский баланс и порядок его составления	76
2.1. Понятие и классификация бухгалтерских балансов	76
2.2. Назначение и основные принципы построения бухгалтерского баланса	81
2.3. Методы оценки статей баланса	83
2.4. Содержание бухгалтерского баланса и порядок его составления	86
Контрольные вопросы и задания	114
Тесты для самоконтроля к теме 2	114
ТЕМА 3. Отчет о прибылях и убытках и методика его составления	118
3.1. Общая характеристика показателей отчета о прибылях и убытках	118
3.2. Методика составления отчета о прибылях и убытках (ф. № 2)	121
Контрольные вопросы и задания	142
Тесты для самоконтроля к теме 3	143
ТЕМА 4. Отчет об изменениях капитала и техника его составления	147
4.1. Общая характеристика капитала, его состав и структура	147
4.2. Методика составления отчета об изменениях капитала и резервов	155
Контрольные вопросы и задания	161
Тесты для самоконтроля к теме 4	161

ТЕМА 5. Отчет о движении денежных средств и методика его составления	165
5.1. Исторический аспект. Понятийный аппарат	165
5.2. Методика составления отчета о движении денежных средств	169
Контрольные вопросы и задания	176
Тесты для самоконтроля к теме 5	178
ТЕМА 6. Приложение к бухгалтерскому балансу и техника его составления	182
Контрольные вопросы и задания	193
Тесты для самоконтроля к теме 6	193
ТЕМА 7. Пояснительная записка	196
Контрольные вопросы и задания	207
Тесты для самоконтроля к теме 7	207
ТЕМА 8. Аудиторское заключение и порядок его составления	211
ТЕМА 9. Консолидированная финансовая отчетность	216
9.1. Характеристика понятийного аппарата	216
9.2. Цель консолидированной отчетности, ее состав и принципы составления	222
9.3. Порядок составления консолидированной отчетности	223
Контрольные вопросы и задания	236
Тесты для самоконтроля к теме 9	236
Глоссарий	239
Литература	249
Приложения:	
1. Взаимозвязка форм отчетности за 2009 г.	254
2. Практикум по составлению годовой бухгалтерской отчетности (на примере условной коммерческой организации ОАО “Вектор”)	259
3. Отчет о прибылях и убытках (утверждено постановлением Совета Центросоюза РФ)	286
4. Приложение к бухгалтерскому балансу (утверждено постановлением Совета Центросоюза РФ)	288
5. Отчет о финансовых результатах за 200_ год	290
6. Справка о финансовых результатах за _____ 200_ года	291

ВВЕДЕНИЕ

Отчетность в условиях формирования рыночных отношений в России постоянно претерпевает определенные изменения, обусловленные совершенствованием национальной системы бухгалтерского учета.

За последние годы в нормативно-законодательной базе и научной литературе по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности произошли значимые подвижки в устранении вариативности определений экономической категории “отчетность”: “бухгалтерская (финансовая)”, “сводная”, “сводная (консолидированная)”, “консолидированная (финансовая)”, “индивидуальная” отчетность и т. д. Однако на сегодня по ним единого мнения не существует.

В связи с этим все более насущной становится актуализация фундаментальной информативности в области дефиниции категорий отчетности и проблем ее составления, что позволит студентам (слушателям факультетов повышения квалификации) быстрее адаптироваться к изменяющимся условиям и формам бухгалтерской деятельности.

С учетом необходимости повышения квалификации выпускаемых вузами бухгалтеров возникла потребность издания данного учебного пособия, включающего современную информационную базу в области бухгалтерского учета и отчетности.

Методологической базой предлагаемого пособия являются:

- требования Концепции развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, а также последние положения российской нормативной базы и изменения соответствующих стандартов МСФО (например, МСФО-27 “Консолидированная финансовая отчетность”);

- требования Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”.

Эти требования определили стратегическую значимость, цели и задачи курса “Бухгалтерская (финансовая) отчетность”:

- получение и закрепление знаний студентами в области бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- изучение теоретических основ формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- умение пользоваться нормативно-законодательной базой;
- ознакомление с основными терминами и понятиями;
- приобретение практического умения и навыков по заполнению основных форм бухгалтерской отчетности;
- рассмотрение основных международных стандартов, прямо или косвенно связанных с составлением финансовой отчетности.

Данный методологический подход дал возможность сформулировать целостный синтетический образ отчетности, охватывающий в интегральном единстве теоретические и практические проблемы. В этом заключается одно из достоинств предлагаемого учебного пособия, а его реализация выступает в виде большого количества проработанных практических примеров, позволяющих студентам с их помощью приобрести нужные навыки по составлению всех форм отчетности, сделать оценку статей баланса, а также провести взаимоувязку соответствующих показателей форм отчетности.

При написании данного учебного пособия авторы использовали следующие категории отчетности: индивидуальная бухгалтерская отчетность, сводная бухгалтерская отчетность, консолидированная финансовая отчетность, не нарушая требований учебного плана подготовки кадров по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” по курсу “Бухгалтерская (финансовая) отчетность”.

Авторы данного учебного пособия рекомендуют студентам в ходе изучения предлагаемого в нем материала ответить на вопросы и тесты, приведенные в конце каждой главы. Это будет

способствовать творческому осмыслению и более качественно-му пониманию изучаемого предмета.

При написании учебного пособия авторы также учли ситуацию, которая сложилась сегодня в нормативной базе и научной литературе при использовании понятийного аппарата по вопросам бухгалтерской отчетности. Понятийный аппарат постоянно развивается, многие термины дискутируются и уточняются, поэтому в пособии приведен глоссарий, который дает представление о позиции авторов по тому или иному вопросу, в том числе и в области определения экономических категорий и терминов.

Все это позволит обеспечить формирование такой личности бухгалтера, которая способна осуществлять качественные инновационные изменения в сфере своей профессиональной деятельности.

ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ЕЕ СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ

1.1. Понятие отчетности, ее виды и значение для пользователей

Понятие и назначение отчетности. *Бухгалтерская отчетность* — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации на определенную дату и о финансовых результатах ее хозяйственной деятельности за отчетный период, представляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Цель бухгалтерской отчетности состоит в обобщении учетных данных за определенное время и представлении их в наглядной форме заинтересованным пользователям.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса. Органическая связь между бухгалтерским учетом и отчетностью устанавливается в том случае, когда получаемые в учете итоговые данные вливаются в соответствующие формы отчетности в виде синтезированных показателей.

Концептуальной основой бухгалтерской отчетности организаций в условиях рынка является формирование отчетных показателей как для внутренних, так и для внешних пользователей. Отчетность необходима для руководства хозяйственной деятельностью и служит базой для принятия управленческих решений и последующего планирования хозяйственной жизни предприятия. Кроме того, она служит важной предпосылкой эффективных деловых связей всех участников рыночных отношений (инвесторов, кредиторов, банков, фискальных органов и т. д.)

с целью привлечения дополнительного притока капитала как одного из источников расширения деятельности организации.

По данным бухгалтерской отчетности пользователи могут: оценить риски предпринимательской деятельности, возможности выдачи кредитов и займов, финансовое положение потенциальных клиентов, поставщиков, покупателей, конкурентов или партнеров; начислить налоги; рассчитать дивиденды; принять решение о целесообразности и условиях ведения дел с теми или иными партнерами.

Значение бухгалтерской отчетности состоит в том, что, используя учетную информацию, пользователи могут принимать решения для выполнения важных текущих и стратегических задач организации. Отчетные данные представляются в виде систематизированных групп, которые облегчают их понимание и использование. Бухгалтерская отчетность является источником информации для финансового анализа, определения финансовой устойчивости, платежеспособности и доходности организации, а также выявления тенденции ее дальнейшего развития.

По данным бухгалтерской отчетности анализируются показатели выполнения плановых заданий, устанавливаются отклонения фактических показателей от плановых заданий и нормативов, дается оценка возможных последствий и намечаются пути их устранения.

Классификация пользователей бухгалтерской отчетности. Пользователями бухгалтерской отчетности являются заинтересованные в информации о деятельности той или иной организации физические или юридические лица. Каждая группа пользователей предъявляет свои требования к отчетности, поскольку на основе отчетной информации принимаются различные решения в отношении организации.

Классифицировать пользователей информации организаций необходимо по различным признакам: отношение к хозяйствующему субъекту, страновая принадлежность, частота обращений к отчетности, наличие финансового интереса, зависимость от типа организации и соотношение ее целей и целей пользователей (рис. 1).

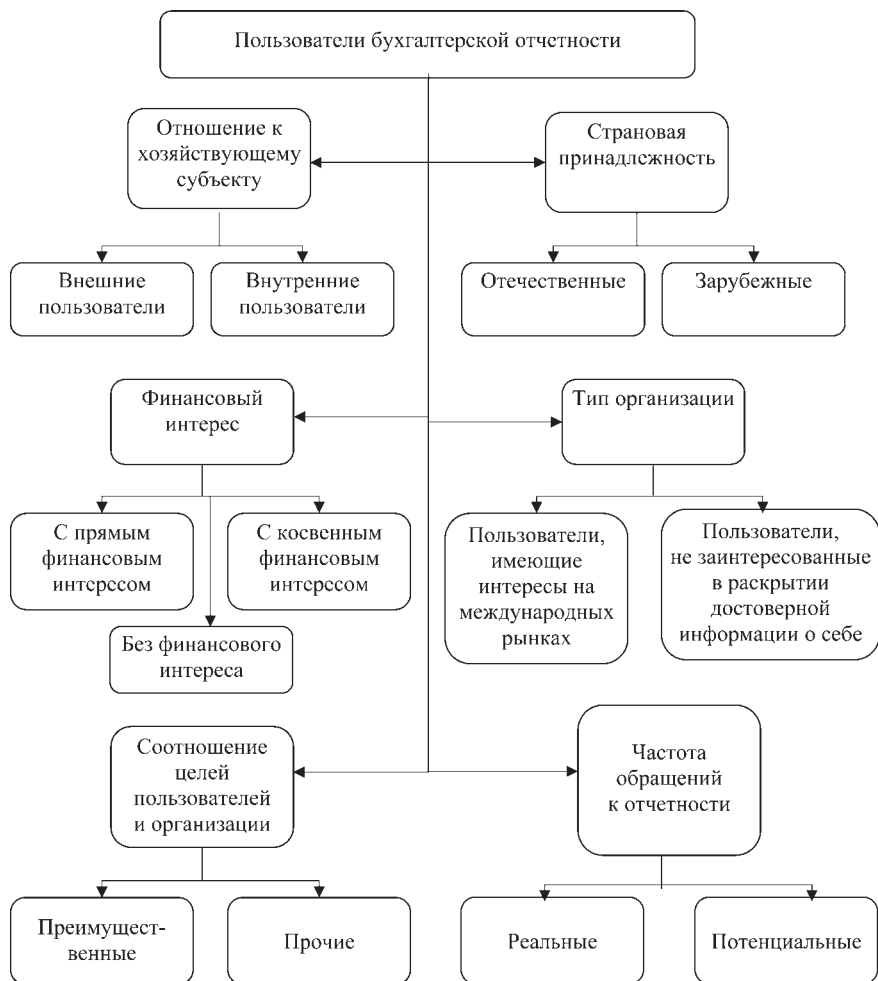


Рис. 1. Классификация пользователей бухгалтерской отчетности

По отношению к хозяйствующему субъекту различают внешних и внутренних пользователей. Характеристика пользователей представлена в табл. 1.

Таблица 1

Характеристика пользователей бухгалтерской отчетности

Внутренние пользователи	Требования к информации	Внешние пользователи	Требования к информации
Руководители различных уровней управления	Для принятия управленческих решений необходима как отчетная, так и текущая информация в денежном и натуральном выражении	Инвесторы	Нуждаются в информации о наличии и движении имущества, финансовых результатах деятельности для оценки величины дивидендов и иных доходов от участия в капитале, в оценке рисков инвестиций
Работники	Оценка возможных дополнительных выплат или социальных программ за счет прибыли	Государственные служащие	Для формирования проектов доходов и расходов бюджетов различных уровней и оценки эффективности целевых программ
		Налоговые органы	Для контроля за правильностью и своевременностью уплаты налогов
		Представители страховых компаний	Для оценки страховых рисков и разработки новых пакетов страховых услуг
		Общественность	Оценка потенциальных работодателей, возможность выгодного приобретения ценных бумаг организации и т. п.
		Банки и иные кредитные организации	Оценка кредитоспособности заемщиков
		Поставщики и иные кредиторы	Оценка платежеспособности
		Покупатели и клиенты	Оценка возможности длительных и выгодных отношений, конкурентоспособности и т. п.

По критерию страновой принадлежности пользователи подразделяются на отечественных и зарубежных. Зарубежные пользователи, ориентированные на правила составления финансовой отчетности, используемые в их странах, или на междуна-

родные стандарты финансовой отчетности (МСФО), российскую отчетность как достоверную не воспринимают.

В зависимости от финансового интереса различают пользователей с прямым финансовым интересом (учредители, инвесторы и т. п.), с косвенным финансовым интересом (налоговые органы, банки, страховые компании, поставщики и покупатели и др.) и без финансового интереса (общественность, органы статистики, СМИ и т. п.).

В зависимости от типа организации можно выделить пользователей, имеющих интересы на международных рынках; крупные и средние организации, имеющие целью повышение своей инвестиционной привлекательности; малые организации, а также крупные и средние организации, не заинтересованные в раскрытии достоверной информации о себе.

В зависимости от соотношения целей пользователей и целей организации следует выделить преимущественных и прочих пользователей. Так, для англо-американской учетной системы преимущественными пользователями являются инвесторы, для континентальной системы — кредиторы, для восточных стран, в том числе России, — государственные контролирующие органы. Особенность преимущественных пользователей заключается в том, что они имеют самые сильные факторы воздействия на отчитывающуюся организацию: финансовый интерес; непосредственный контроль, обеспеченный системой санкций; общественное мнение.

По критерию частоты обращения к отчетности пользователей подразделяют на реальных и потенциальных. Первые чаще обращаются к финансовой отчетности и предъявляют к ней свои требования, которые воплощаются в бухгалтерском законодательстве, учитываемом при составлении отчетности. Вторые — прочие. В зависимости от силы потребности в бухгалтерской информации потенциальные превращаются в реальных пользователей.

Виды и классификация отчетности. Отчетность является основным источником информации о деятельности организации любой формы собственности. В зависимости от пользователей

отчетность юридических лиц подразделяют на следующие виды:

- индивидуальная бухгалтерская отчетность;
- консолидированная финансовая отчетность;
- управленческая отчетность;
- налоговая отчетность;
- статистическая отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность — это отчетность одного юридического лица, которая содержит сведения о состоянии имущества организации и источников его формирования на отчетную дату, а также о финансовых результатах финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период. Она составляется и представляется пользователям в соответствии с правилами и требованиями Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете” и нормативными актами Минфина РФ. Данный вид отчетности является обязательным для организаций всех форм собственности.

Консолидированная финансовая отчетность — это отчетность группы юридических лиц, призванная характеризовать финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы организаций. Данная отчетность не является обязательной и составляется на основе бухгалтерских отчетов организаций, входящих в группу, и разработочных таблиц, составленных по данным бухгалтерского учета организаций. Правила ее составления и представления определяются МСФО-27 и нормативными актами Минфина РФ, в частности приказом Минфина России от 30 декабря 1996 г. № 112 “О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности” (далее — Приказ № 112).

Управленческая отчетность — это отчетность, которая составляется за любой отчетный период (календарный или финансовый год) для внутреннего использования в управлении хозяйствующим субъектом в соответствии с регламентами, предусмотренными в компании или группе компаний. Состав управленческой отчетности определяется потребностями менедж-

мента компании, который принимает на основе полученной информации управленческие решения. Этот вид отчетности включает в себя информацию всех ее видов: бухгалтерской, налоговой, статистической, оперативной и др.

Налоговая отчетность основана на данных налогового учета, составляется и представляется в соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее — НК РФ), а также отчетность по обязательным платежам и сборам, установленным другими законодательными и нормативными актами. Данные налоговой отчетности могут являться коммерческой тайной для всех пользователей, кроме налоговых инспекций.

Статистическая отчетность основана на данных бухгалтерского и оперативного учета и формируется по правилам, установленным Государственным комитетом РФ по статистике. Она в большинстве своем ориентирована на отрасли промышленности, а также предназначена для сбора и обработки информации о массовых социально-экономических явлениях. Эта отчетность непубличная (отдельные данные могут быть коммерческой тайной).

Кроме того, организации могут представлять специализированную отчетность в ФСФР (Федеральная служба по финансовым рынкам) (эмитенты ценных бумаг, например, акционерные общества), в комитеты по управлению федеральным и муниципальным имуществом и т. д.

Однако бухгалтерская отчетность представляется всем пользователям — в налоговые органы, комитет государственной статистики, ФСФР и комитеты по управлению государственным имуществом.

Специализированные формы отчетности составляются многими министерствами и ведомствами.

Бухгалтерская отчетность классифицируется по различным признакам.

На рис. 2 представлена следующая классификация отчетности:

1. В зависимости от назначения:



Рис. 2. Классификация бухгалтерской отчетности

- внутренняя (управленческая) — для руководителей различных уровней управления, составляется по правилам и в сроки, установленные руководством хозяйствующего субъекта;

- внешняя (финансовая) — для внешних пользователей (инвесторов, кредиторов, налоговых служб), формируется по правилам, установленным государством.

2. В зависимости от периода:

- промежуточная — составляется нарастающим итогом с начала года (квартал, полугодие, 9 месяцев);

- годовая — содержит итоговые показатели деятельности организации за календарный год.

3. По степени детализации:

- **общая** — она характеризует хозяйственную деятельность всей организации;

- **специальная** — раскрывает информацию об отдельных направлениях деятельности организации (например, материально-техническое снабжение, строительство и т. д., а также расчеты с дебиторами или кредиторами, продажи по регионам или видам продукции, работ, услуг).

4. По степени обобщения:

- **единичная (индивидуальная)** — охватывает показатели отдельной организации, подразделения, выделенного в отдельный баланс;

- **сводная** — раскрывает объединенные показатели юридического лица, включая филиалы и подразделения, выделенные на отдельный баланс;

- **консолидированная** — раскрывает информацию о группе взаимосвязанных организаций, каждая из которых может быть самостоятельным юридическим лицом (холдинг, финансово-промышленная группа и т. п.).

Наряду с классификацией бухгалтерской отчетности, приведенной на рис. 2, имеет право на существование другая классификация¹, в которой предусматриваются три уровня ее основания (рис. 3).

Первый уровень — “статус пользователя”: внутренний и внешний. Именно этот признак является определяющим при разработке бизнес-процессов подготовки отчетности, так как формат, содержание и сроки представления внутренней отчетности регулируются самой организацией, а возможность влиять на них ограничена (особенно если речь идет об обязательной отчетности). Организации имеют возможность менять формы бухгалтерской отчетности, а налоговой — кодифицированной, — нет.

Второй уровень — это признак “обязательности отчетности”. Он имеет место как при формировании внутренней, так и внешней отчетности. Если внутренняя отчетность собирается в

¹ Рассказова-Николаева С.А., Калинина Е.М. Годовой отчет организации. — М.: АКДИ “Экономика и жизнь”, 2009. — С. 19.

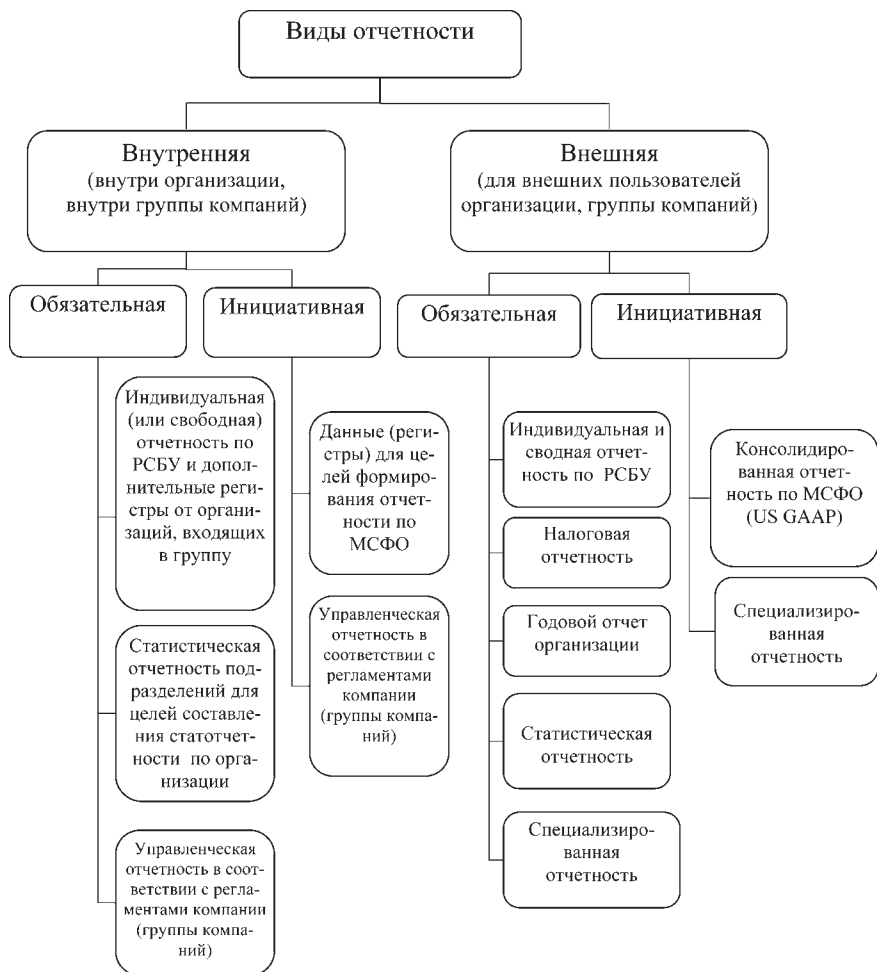


Рис. 3. Виды отчетности

целях формирования внешней отчетности, то внешние требования к формату, содержанию и срокам представления отчетности будут оказывать существенное влияние на процесс ее формирования. Такие виды отчетности, как сводная (индивидуальная) отчетность по РСБУ или годовой отчет, отнесены к обязательной внешней отчетности, хотя очевидно, что сводная отчетность по

РСБУ не составляется организациями, которые не являются материнскими (головными) компаниями групп. Например, ООО не будет составлять годовой отчет по правилам, предусмотренным ФСФР, если они не осуществляют эмиссию облигаций.

Третий уровень — это вид отчетности в соответствии с ее содержанием: бухгалтерская (финансовая), налоговая, статистическая, управленческая, специализированная. Авторы данной классификации такое деление отчетности считают условным. Например, управленческая отчетность может включать отчеты по налогам, а Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности по РСБУ — данные управленческой отчетности.

Однако в российском законодательстве о бухгалтерском учете и отчетности понятия “сводная” и “консолидированная” отчетность употребляются как синонимы, в то время как в международной практике принято их разграничивать.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (одобренной приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180) предусматривается два вида отчетности: индивидуальная бухгалтерская и консолидированная финансовая.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета выполняет две функции: информационную и контрольную. Она предназначена для выявления конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта — чистой прибыли (убытка) и распределения ее между собственниками; представления в надзорные органы, выявления признаков банкротства хозяйствующих субъектов; формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей; использования в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве и налогообложении.

Главная задача в области индивидуальной бухгалтерской отчетности состоит в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующем субъекте.

Консолидированная финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Эта отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Главная задача консолидированной отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Для решения этой задачи требуется обязательное сопоставление показателей в формате российских ПБУ и МСФО, а также аудит и публикация результатов.

Консолидированная финансовая отчетность и содержащиеся в ней сведения не могут быть использованы в целях осуществления налогового администрирования и налогового контроля (ст. 2, п. 3 проекта закона “О консолидированной отчетности”).

В приказе № 112, а также в отдельных изданиях по бухгалтерской (финансовой) отчетности отмечается, что если у организации имеются дочерние и зависимые общества, то помимо собственной бухгалтерской отчетности (индивидуальной) составляется консолидированная бухгалтерская отчетность, включающая показатели головной организации, дочерних и зависимых обществ.

Отдельные авторы считают, что в организациях системы потребительской кооперации также составляется консолидированная (в организациях, создавших предприятия в форме обществ с ограниченной ответственностью, в которых они являются единственными учредителями) и сводная отчетность (по системе союза потребительских обществ).

Состав, адреса и сроки представления индивидуальной бухгалтерской отчетности. Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

В соответствии со ст. 13 Закона “О бухгалтерском учете” и с приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н “О формах бухгалтерской отчетности организаций”, за исключением отчетности бюджетных и общественных организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), бухгалтерская отчетность состоит из следующих форм:

- бухгалтерского баланса (ф. № 1);
- отчета о прибылях и убытках (ф. № 2);
- отчета об изменении капитала (ф. № 3);
- отчета о движении денежных средств (ф. № 4);
- приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- отчета о целевом использовании (ф. № 6);
- пояснительной записки;
- аудиторского заключения.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином РФ.

Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности представляется только бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Состав бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства представляется бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках. Они имеют право не составлять отчеты об изменении капитала (ф. № 3), о движении денежных средств (ф. № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) при отсутствии необходимых данных.

Некоммерческие организации могут, как и субъекты малого предпринимательства, не представлять отчеты форм № 3–5 при отсутствии необходимых данных для их заполнения. Однако им рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6).

Так, например, на основании постановления Совета Центросоюза от 12 ноября 2009 г. (протокол № 3-с) некоммерческие организации потребительской кооперации обязаны представлять следующие формы бухгалтерской отчетности:

- бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- отчет о прибылях и убытках (ф. № 2), (приложение 3);
- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), (приложение 4);
- отчет о финансовых результатах (годовая ф. № 5-ф), (приложение 5);
- справку о финансовых результатах (квартальная ф. № 5-фр), (приложение 6).

В состав бухгалтерской отчетности входит *пояснительная записка*, что требует ст. 13 Закона “О бухгалтерском учете”.

Субъекты малого предпринимательства могут записку не представлять. Пояснительная записка должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

Пояснительная записка составляется в произвольной форме. Более подробно материал о составлении пояснительной записки рассмотрен в теме 7 “Пояснительная записка”.

Аудиторской проверке подвергаются не все организации. Обязательной аудиторской проверке (в соответствии со ст. 5 ФЗ “Об аудиторской деятельности” от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ) подлежат:

1) организации организационно-правовой формы открытого акционерного общества;

2) организации, являющиеся кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) организации, объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) которых (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 50 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн руб. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть снижены;

4) иные организации, определенные федеральными законами.

По результатам аудиторской проверки итоговую часть аудиторского заключения в обязательном порядке включают в состав годового отчета организации, подлежащие обязательно аудиту.

Если организация самостоятельно приняла решение проводить аудиторскую проверку, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, также может быть включено в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут принять решение о предоставлении годовой отчетности в объеме бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку в соответствии с законодательством РФ, в составе годовой бухгалтерской отчетности имеют право не представлять отчет об изменениях капитала (ф. № 3), отчет о движении денежных средств (ф. № 4) и приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) при отсутствии соответствующих данных.

Промежуточная бухгалтерская отчетность организации любой формы собственности состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Однако по запросу заинтересованных лиц (например, собственника организации или банка,

который рассматривает вопрос о выдаче кредита) организация может представить полный комплект отчетности.

Бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

В формах бухгалтерской отчетности, представляемой организацией в соответствующие адреса, обязательно наличие следующих сведений:

- наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;
- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетный период, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- организация (полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), присвоенный налоговыми органами;
- вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Государственным комитетом РФ по статистике;
- организационно-правовая форма/форма собственности согласно ОКОПФ с указанием кода собственности по ОКФС;
- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. — код по ОКЕИ 384; млн руб. — код по ОКЕИ 385);
- местонахождение (адрес) организации;
- дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);
- дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата фактической ее передачи по принадлежности).

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков, а при суще-

ственных оборотах продаж и объемах обязательств — в миллионах рублей без десятичных знаков.

Руководитель и главный бухгалтер организации в конце каждой формы промежуточного и годового отчета проставляют свои подписи и дату подписания. Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Отчетной датой для всех организаций является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно. Для вновь создаваемых организаций первым отчетным годом считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организации, созданной после 1 октября (включая первое число октября) — с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Сроки представления годовой бухгалтерской отчетности. Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством РФ. Кроме того, согласно НК РФ бухгалтерская отчетность представляется в налоговые органы.

Годовая бухгалтерская отчетность организаций представляется не позднее 1 апреля, т. е. в течение 90 дней, но не ранее 60 дней по окончании отчетного года, а промежуточная — в течение 30 дней по окончании квартала текущего года.

Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность учредителям, в налоговые органы, территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации, а также в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для заинтересованных пользователей бухгалтерская отчетность является открытой. Организация может выдать копии форм бухгалтерской отчетности с возмещением затрат на копирование.

В отдельных случаях, предусмотренных законодательством РФ, ОАО, банки и другие кредитные, страховые организации, биржи и инвестиционные фонды не позднее 1 июня, следующего за отчетным годом, обязаны опубликовать свою бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения.

Основные требования к адресатам представления и срокам подготовки, представления и публикации бухгалтерской отчетности содержатся в нормативных актах: Закон “О бухгалтерском учете”, Закон “Об акционерных обществах”, Положение № 34н, приказ от 30 декабря 1996 г. № 112 “О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности” (в ред. приказа Минфина РФ от 12 мая 1999 г. № 36н) (далее — Рекомендации № 112), Порядок публикации годовой отчетности ОАО, утвержденный приказом Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. № 101 (далее — Порядок № 101), Положение № 06-117/пз-н, Правило (стандарт) № 6. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности, утвержденное постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (далее — Правило № 6).

В указанных нормативных актах устанавливаются разные термины сроков: сроки составления (п. 2.12 Рекомендаций № 112), сроки подписания (Правило № 6), сроки предварительного утверждения и сроки утверждения (Закон “Об акционерных обществах”), сроки представления (п. 2 ст. 15 Закона “О бухгалтерском учете” и п. 86 Положения № 34), срок публикации (п. 1.1 Порядка № 101). Такое разночтение не позволяет быстро решать вопросы с сокращением сроков подготовки индивидуальной и сводной отчетности по РСБУ и консолидированной отчетности по МСФО.

По нашему мнению, при составлении учетной политики организации практическим работникам следует более четко

указывать, о каких сроках идет речь и на какие сроки организация может самостоятельно реально влиять.

1.2. Нормативно-законодательное регулирование бухгалтерской отчетности

Методика составления и правила представления бухгалтерской отчетности регламентируются на законодательном уровне и способствуют получению достоверных показателей, на основании которых принимаются управленческие решения пользователями самых разных уровней.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит из четырех уровней документов: *законодательного, нормативного, методического и организационно-распорядительного.*

Первый уровень (законодательный) представлен Конституцией РФ, кодексами РФ, федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, нормативными актами министерств и иных федеральных органов исполнительной власти, регламентирующими прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Основным нормативным актом является Закон № 129-ФЗ, которым дано определение категории “бухгалтерская отчетность”. Она представляет собой “единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам”.

В Законе № 129-ФЗ установлены основные требования к ведению бухгалтерского учета, бухгалтерской документации и регистрации, классификации отчетности, а также определен состав бухгалтерской отчетности, адреса и сроки ее представления, признаки организаций, обязанных отчетность публиковать. Кроме этого, предусмотрено внесение изменений в учет-

ную политику, отражение информации о неприменении установленных норм и правил, раскрытие существенных способов ведения бухгалтерского учета, а также существенной информации об организации, ее финансовом положении, о сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему год, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В настоящее время в Государственной Думе РФ находятся на рассмотрении проекты законов “О бухгалтерском учете” и “О консолидированной финансовой отчетности”. Проектом первого закона предусматривается внесение изменений и дополнений, а также уточнений отдельных экономических категорий и устранение их некорректных формулировок. Принятие второго закона необходимо прежде всего компаниям, чьи акции котируются на бирже.

Второй уровень (нормативный) регулирует вопросы бухгалтерского учета отдельных объектов и раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности. К нему относятся положения по бухгалтерскому учету:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 23 июля 1998 г. № 34н);

- ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации” (приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н);

- ПБУ 2/2008 “Учет договоров строительного подряда” (приказ Минфина РФ от 24 октября 2008 г. № 116н);

- ПБУ 3/2006 “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н);

- ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации” (приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н);

- ПБУ 5/01 “Учет материально-производственных запасов” (приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н);

- ПБУ 6/01 “Учет основных средств” (приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н);

- ПБУ 7/98 “События после отчетной даты” (приказ Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н);
- ПБУ 8/01 “Условные факты хозяйственной деятельности” (приказ Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н);
- ПБУ 9/99 “Доходы организации” (приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н);
- ПБУ 10/99 “Расходы организации” (приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н);
- ПБУ 11/2008 “Информация о связанных сторонах” (приказ Минфина РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н);
- ПБУ 12/2000 “Информация по сегментам” (приказ Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н);
- ПБУ 13/2000 “Учет государственной помощи” (приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н);
- ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов” (приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н);
- ПБУ 15/2008 “Учет расходов по займам и кредитам” (приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н);
- ПБУ 16/02 “Информация по прекращаемой деятельности” (приказ Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н);
- ПБУ 17/02 “Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы” (приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н);
- ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций” (приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н);
- ПБУ 19/02 “Учет финансовых вложений” (приказ Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н);
- ПБУ 20/03 “Информация об участии в совместной деятельности” (приказ Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н).
- ПБУ 21/2008 “Изменения оценочных значений” (приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н (действует с 2009 г.)).

Основным Положением, раскрывающим содержание бухгалтерской отчетности и требования, предъявляемые к ней, является ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”. В нем достаточно четко представлен понятийный аппарат бухгалтерской отчетности, отчетного периода, отчетной даты

и пользователей бухгалтерской отчетности. ПБУ 4/99 также определяет состав и перечень базовых показателей соответствующих форм бухгалтерской отчетности и правила оценки ее статей. ПБУ 4/99 применяется Минфином РФ при установлении:

- типовых форм бухгалтерской отчетности;
- упрощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности;
- особенностей формирования сводной бухгалтерской отчетности;
- особенностей формирования отчетности в случаях реорганизации или ликвидации организации;
- особенностей формирования отчетности страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями сферы финансового посредничества;
- порядка публикаций бухгалтерской отчетности.

Кроме указанных выше Положений по бухгалтерскому учету ко второму уровню нормативных документов относятся “Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России” (одобрена Методическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.) и Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (утверждена приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180).

Третий уровень (методический) предусматривает методические рекомендации и указания по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, утверждаемые приказами Минфина РФ, а также разъяснения, изложенные в его письмах. К ним относят:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н). В 2006 г. в Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций внесе-

ны уточнения формулировок в части “прочих доходов и расходов” к характеристикам счетов 02, 05, 44, 71, 91, 99;

- О формах бухгалтерской отчетности организаций (приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н);

- Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (приказ Минфина РФ от 20 мая 2003 г. № 44н);

- Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (приказ Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. № 112);

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49) и др.

Четвертый уровень (организационно-распорядительный) — (уровень фирмы) содержит рабочие документы организаций, устанавливающие правила ведения бухгалтерского учета и отчетности на основе выбора одного из способов, предложенных Минфином РФ. Это в первую очередь учетная политика, разработанная и утвержденная в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008. Учетной политикой утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- способы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации.

Требования нормативных документов по бухгалтерскому учету и раскрытию в отчетности информации об отдельных объектах и операциях позволили в настоящее время перейти от набора унифицированных показателей к индивидуальным, позволяющим получить полное и достоверное представление об

имущественном и финансовом состоянии конкретной организации.

Организациям разрешено отступать от установленных правил и включать в бухгалтерскую отчетность дополнительные показатели и пояснения. Однако приказом Минфина РФ от 29 июня 2003 г. № 67н в типовых формах бухгалтерской отчетности система показателей задана достаточно жестко, что способствует унификации ее показателей в соответствии с требованиями Госкомстата РФ, Минфина РФ (приказ от 14 ноября 2003 г. № 475/102н “О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики”).

Организация в бухгалтерской отчетности дополнительно может раскрывать информацию в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету “События после отчетной даты” (ПБУ 7/98); “Условные факты хозяйственной деятельности” (ПБУ 8/01); “Информация о связанных сторонах” (ПБУ 11/2008) и “Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибылях, приходящихся на одну акцию”, утвержденными приказом Минфина РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

1.3. Подготовительные работы, предшествующие заполнению форм бухгалтерской отчетности (закрытие отчетного года)

Перед составлением годового отчета необходимо выполнить следующие процедуры:

1. Инвентаризация статей баланса и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.
2. Общие правила исправления бухгалтерских ошибок
3. Отражение приобретенных ценностей, находящихся в пути.
4. Уточнение оценки неотфактурованных поставок.
5. Создание оценочных резервов.
6. Пересчет валютных статей.

7. Отражение условных активов и обязательств.

8. Заккрытие счетов затрат, формирование себестоимости готовой и проданной продукции и отражение финансового результата деятельности организации (реформация баланса).

9. Отражение в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты.

При составлении бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена полнота данных, для чего необходимо соблюсти ряд условий.

1. Инвентаризация статей баланса и отражение ее результатов в бухгалтерском учете. В соответствии со ст. 12 Закона “О бухгалтерском учете” и п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является обязательным для всех организаций.

При проведении инвентаризации должностные лица организации, члены комиссии и материально-ответственные лица должны руководствоваться “Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств”, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49. Следует иметь в виду, что инвентаризация проводится не только с целью выявления фактических остатков. Ее задачи намного шире, и среди них следующие:

а) выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также объемов незавершенного производства в натуре;

б) сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета, осуществляя при этом контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств;

в) выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество и устаревших морально (устаревшие фасоны и модели товаров, не нашедшие спроса среди покупателей);

г) выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей (“неликвидов”) с целью последующей их реализации;

д) проверка соблюдения правил и условий хранения ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других видов основных средств;

е) проверка реальности стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассе, на расчетном и других счетах в учреждениях банка, денежных средств в пути; дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей и иных статей баланса.

Результаты инвентаризации отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

Д-т 01,10, 41, 43, 50 и др. К-т 91-1 — на сумму выявленных излишков имущества по рыночной цене на дату проведения инвентаризации;

Д-т 94 К-т 01, 10, 41, 43, 50 и др. — сумма недостачи имущества и потерь от его порчи по балансовой стоимости;

Д-т 20, 23, 25, 26, 44 и др. К-т 94 — на сумму недостачи имущества и потерь от порчи по балансовой стоимости в пределах норм естественной убыли;

Д-т 73-2 К-т 98-4 — на сумму разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающего имущества;

Д-т 50, 70 К-т 73-2 — на сумму материального ущерба, возмещенного виновным лицом;

Д-т 98-4 К-т 91-1 — на сумму полученных прочих доходов будущих периодов;

Д-т 91-2, 99, 86 К-т 94 — на сумму недостачи имущества или потерь от его порчи по балансовой стоимости при отсутствии виновных лиц или отказе судом в иске.

Инвентаризация осуществляется с периодичностью, предусмотренной учетной политикой организации. Проведение инвентаризации всего имущества и всех обязательств должно быть не ранее 1 октября текущего года (кроме районов Крайнего Севера), за исключением основных средств, которые могут подвергаться ин-

вентаризации один раз в три года. Наибольшую ценность она представляет на дату составления бухгалтерской отчетности, т. е. на 31 декабря отчетного года. Именно на эту дату целесообразно проводить инвентаризацию ТМЦ, некотируемых финансовых вложений, дебиторской задолженности. В этом случае объединяется сверка данных учета с фактическим состоянием и уточнением оценки объектов посредством создания оценочных резервов.

Суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, необходимо списать. При этом следует иметь в виду, что списанная дебиторская задолженность уменьшает налогооблагаемую прибыль организации (при условии, что она списана в связи с истечением срока исковой давности или невозможности взыскания). Поэтому списать задолженность выгоднее в том периоде, когда у организации есть прибыль, которая больше суммы задолженности. В этом случае при списании задолженности организация экономит на налоге на прибыль. Невыгодно списывать дебиторскую задолженность, если организация получила прибыль, которая меньше размера долга. Списав в этом случае задолженность, организация не сможет сэкономить на налоге на прибыль.

Перед составлением бухгалтерской отчетности также осуществляется комплекс процедур, выполнение которых позволяет получить наиболее точные данные бухгалтерской отчетности. К процедурам, предшествующим заполнению форм бухгалтерской отчетности, относятся:

- исправление ошибок, выявленных до даты представления бухгалтерской отчетности;
- уточнение оценки активов и пассивов, отраженных в бухгалтерском учете;
- отражение финансового результата деятельности организации;
- сверка данных синтетического и аналитического учета на дату составления бухгалтерской отчетности.

2. Общие правила исправления бухгалтерских ошибок. Ошибки в бухгалтерском учете и отчетности могут быть как технические (арифметические, программные и др.), так и методо-

логические (неправильно оформленные документы, неверно составленная корреспонденция счетов и др.).

Способ исправления ошибок зависит от характера ошибки и даты ее выявления. Порядок отражения исправлений записей в отчетности установлен п. 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н, а также исходит из требований п. 9 ПБУ 7/98 “События после отчетной даты”:

а) *до истечения отчетного месяца*

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается (п. 5 ст. 9 Закона “О бухгалтерском учете” и п. 19 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации). В остальные первичные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций с указанием даты внесения исправлений.

Если необходимо внести исправления в первичные учетные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета до закрытия отчетного года (периода), подведения месячных оборотов и переноса их данных в Главную книгу, то применяется корректурный способ исправления ошибок: неправильный текст (сумма) аккуратно зачеркивается одной тонкой чертой так, чтобы зачеркнутое можно было прочесть. Сверху над зачеркнутым текстом надписывается правильный текст (сумма). Затем здесь же на полях против соответствующей строки внесения изменения оговариваются надписью: “Исправлено” и подтверждаются подписями лиц, подписавших документ, с указанием даты исправления. При необходимости подписи заверяют печатью организации. При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений;

б) *после завершения отчетного года, но до утверждения отчетности*

Если отчетность текущего года уже сформирована, данные перенесены в Главную книгу, то порядок исправления ошибок, обнаруженных *по истечении отчетного года (периода)*, следующий:

1. Вносятся исправления в бухгалтерский учет (оформление исправительных проводок, например, связанных с исчислением налогов или корректировкой налоговой базы).

2. Вносятся исправления в формы бухгалтерской отчетности.

3. Вносятся исправления в соответствующие расчеты по налогам.

4. Производится уплата в соответствующий бюджет причитающихся сумм налоговых платежей.

Ошибки, выявленные до окончания отчетного года, исправляются в том месте, где и когда они выявлены. Нарастающим итогом данные будут отражены верно. Например, допущенная в первом квартале 2010 г. ошибка обнаружена и исправлена во втором квартале 2010 г. Отчетность за 2010 г. составляется на нарастающим итогом, поэтому в ней будут учтены как неправильные проводки первого квартала, так и корректирующие их проводки, произведенные во втором квартале.

Таким образом, искажение данных отчетности первого квартала 2010 г. устраняется при составлении отчетности за первое полугодие 2010 г.

В случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, когда были выявлены искажения.

При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность еще не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями в декабре отчетного года, за который подготавливается годовая бухгалтерская отчетность.

В случаях выявления в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году, исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся. Такие исправления отражаются в

учетных регистрах текущего года. Если подобные ошибки оказывают влияние на величину финансового результата, то они отражаются на счете 91 “Прочие доходы и расходы” как прибыль (убыток) прошлых лет, выявленные (признанные) в отчетном году.

в) после утверждения отчетности

Изменения в уже утвержденную и представленную пользователям бухгалтерскую отчетность никогда не вносятся, так как перечень пользователей отчетности теоретически не ограничен и в ряде случаев практически невозможно представить им исправленную отчетность за предыдущие периоды.

Ошибки, допущенные в прошлых годах, рассматриваются как прибыль или убыток прошлых лет и согласно п. 8 ПБУ 9/99 и п. 12 ПБУ 10/99 подлежат обособленному отражению на счете 91 в составе прочих доходов (расходов) как прибыль (убыток), выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет.

При составлении отчета о прибылях и убытках ошибки прошлых лет, выявленные в отчетном году, отражаются по строкам прочих доходов (расходов) и затем приводятся в расшифровках отдельных прибылей и убытков по строке “Прибыль (убыток) прошлых лет”.

Бухгалтерская справка составляется в произвольной форме с заполнением всех необходимых реквизитов. Организация вправе использовать самостоятельно разработанную форму при условии, что в ней содержатся все обязательные реквизиты первичного документа, перечисленные в п. 2 ст. 9 Закона № 129-ФЗ, и ее использование закреплено в учетной политике организации. В ней приводится содержание следующих сведений:

1. Наименование документа (Бухгалтерская справка) и дата составления.

2. Измерители операции (в денежном и при исправлении записей об операциях, связанных с движением товарно-материальных ценностей, — в натуральном выражении).

3. Подробное описание неправильно отраженной хозяйственной операции.

4. Наименование и место хранения оправдательного первичного документа, по поводу которого делается исправление, и наименование должностей лиц, ответственных за бухгалтерский учет данной операции (главный бухгалтер, бухгалтер) и их личные подписи.

5. Содержание неверно произведенной записи.

6. Раскрытие причины первоначальной ошибки.

7. Выбранный способ исправления ошибки.

Такая справка исполняет роль первичного бухгалтерского документа, на основании которого производятся записи в учетных регистрах. Данные справки заносятся в регистры бухгалтерского учета обособленно.

Опытный бухгалтер к бухгалтерской справке прикладывает ксерокопии первичных документов, связанных с ошибочными записями, извлечения из нормативных документов, вырезки или ксерокопии публикаций, побудившие к внесению исправлений.

За основу может быть взята форма справки, применяемая бюджетными учреждениями, утвержденная приказом Минфина РФ от 30 декабря 2008 г. № 148н “Об утверждении Инструкции по бюджетному учету”:

СПРАВКА

		КОДЫ
Форма по ОКУД		0504833
за _____ 20__ г.	Дата	
Учреждение _____	по ОКПО	
Структурное подразделение _____		
Единица измерения: руб.	по ОКЕИ	383

Наименование и основание проводимой операции	Номер документа	Дата	Номер счета		Сумма
			по дебету	по кредиту	
1	2	3	4	5	6
I.					

Исполнитель _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

"__" _____ 20__ г.

Отметка о принятии Справки к учету	
Операции приняты к учету с отражением в _____ (учетный регистр, номер, за период)	
Главный бухгалтер	_____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
Руководитель структурного подразделения	
"__" _____ 20__ г.	

3. Отражение приобретенных ценностей, находящихся в пути. Результаты инвентаризации на дату составления бухгалтерской отчетности приобретенных ценностей, находящихся в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца без оприходования имущества на склад отражаются записью по дебету счета 10 и кредиту счета 60. Эта проводка сторнируется, а данные суммы продолжают числиться как авансы выданные.

Такая процедура позволяет показать в бухгалтерской отчетности реальную величину имущества, принадлежащего организации на праве собственности, и отсутствие задолженности за эти ценности. Если вышеуказанная проводка не будет произведена, то это приведет к необоснованному уменьшению налогооблагаемой базы по налогу на имущество, а также к искажению данных в бухгалтерской отчетности.

В аналогичной ситуации осуществление указанной процедуры возможно и по иным объектам имущества (основным средствам, товарам).

4. Уточнение оценки неотфактурованных поставок. Под неотфактурованными поставками следует понимать поступление в организацию имущества без сопроводительных документов поставщиков. Если сопроводительные документы были получены до даты представления бухгалтерской отчетности, то цена данного имущества и кредиторская задолженность уточняются исходя из сведений, указанных в сопроводительных документах.

Если до момента получения сопроводительных документов по имуществу, принятому к учету как неотфактурованные поставки (включая НДС), произошло их движение (ценности были списаны в монтаж, в производство, отчуждены и т. д.), то сторнируются записи, отражающие движение данных ценностей:

Д-т 08, 20, 90, 91 К-т 07, 10, 41 и др. — сторнировочная запись.

Затем производятся записи по принятию к учету имущества в количестве и сумме, указанных в полученных сопроводительных документах (если сведения, приведенные в сопроводительных документах, соответствуют количеству реально полученного имущества):

Д-т 07, 10, 41 и др. К-т 60 — на сумму имущества, числящегося на момент получения сопроводительных документов на материальных счетах (без учета НДС);

Д-т 19 К-т 60 — на сумму НДС;

Д-т 08, 20, 90, 91 К-т 60 — на сумму имущества, использованного в хозяйственной деятельности (без учета НДС);

Д-т 19 К-т 60 — на сумму НДС.

5. Создание оценочных резервов. Оценочные резервы в бухгалтерской отчетности уточняют оценку отдельных объектов имущества организации за счет уменьшения доходов (их уточнения) в случае, если учетная стоимость активов оказывается выше их реальной стоимости, сложившейся на дату составления бухгалтерской отчетности.

Счета оценочных резервов являются контрактивными, регулируемыми счетами. Они уточняют оценку материалов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров (счет 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”), финансовых вложений, по которым нельзя определить их текущую рыночную стоимость (счет 59 “Резервы под обесценение финансовых вложений”), сомнительных долгов за проданную продукцию, оказанные услуги, выполненные работы (счет 63 “Резервы по сомнительным долгам”).

Создание оценочных резервов под обесценение финансовых вложений на дату составления бухгалтерской отчетности является для организации обязательной процедурой. Создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей и по сомнительным долгам производится по решению самой организации. Использование права создания этих резервов организация оговаривает в учетной политике.

Необходимость создания оценочных резервов является следствием принципа консерватизма (осторожности, осмотрительности), согласно которому необходимо обеспечивать в бухгалтерском учете большую готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов (п. 6 ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации”).

В современных условиях практически каждое предприятие сталкивается с невозможностью получить оплату с отдельных должников. В результате на балансе формируется задолженность, возможность погашения которой вызывает сомнение (сомнительная задолженность). Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ определено, что организация в этом случае может создавать резерв по сомнительному долгу, если выполняются три обязательных условия:

- задолженность возникла по расчетам за проданную продукцию (товары, работы и услуги);
- срок погашения задолженности истек;
- гарантии погашения задолженности отсутствуют.

Создание оценочных резервов отражается следующим образом:

Д-т 91-2 К-т 14, 59, 63.

Списание установленных инвентаризацией недостающих материальных ценностей в пределах норм естественной убыли отражаются на счетах записью:

Д-т 14 К-т 10, 41.

Резерв под обесценение финансовых вложений показывается в гр. 1 одной из строк подраздела “Оценочные резервы” отчета об изменении капитала (ф. № 3). В гр. 3 указывается остаток резерва на начало года, равный кредитовому салдо по счету 58. В бухгалтерском балансе при условии создания резерва под обесценение ценных бумаг по стр. 140 и 250 отражается первоначальная стоимость за вычетом суммы резерва.

Уточнение оценки финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость. В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Разницу между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и их оценкой на предыдущую отчетную дату следует относить на прочие доходы или расходы (дебет счета 91-1 или кредит счета 91-2 соответственно в корреспонденции со счетом 58 “Финансовые вложения”).

Списание нереальной для взыскания дебиторской задолженности за счет созданного резерва отражается следующим образом:

Д-т 63 К-т 62 (76...) — списание дебиторской задолженности;

Д-т 007 — списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов;

Д-т 63 К-т 91-1 — неиспользованная сумма резерва по сомнительному долгу отнесена на финансовые результаты.

Кредиторскую задолженность перед поставщиками можно списать в двух случаях:

а) когда по задолженности истек срок исковой давности (три года с момента, как организация должна была заплатить поставщику по договору);

б) если организации стало известно о том, что кредитор ликвидирован.

Согласно п. 1 ст. 265 НК РФ сумма списанной кредиторской задолженности включается в состав внереализационных доходов. НДС по неоплаченным материальным ценностям (работам и услугам) включается в состав прочих расходов. Это правило применяется как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Списание кредиторской задолженности отражается следующим образом:

Д-т 60 К-т 91-1 — списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

Д-т 91-2 К-т 19 — списан НДС, который следовало бы перечислить поставщику.

После списания кредиторской задолженности ее сумма в балансе не отражается, но она увеличивает налогооблагаемую прибыль. Поэтому списать задолженность выгоднее в том налоговом периоде, когда у организации есть убытки и они больше размера задолженности. Тогда налог на прибыль с суммы задолженности организации платить не придется.

Невыгодно списывать кредиторскую задолженность, если в текущем налоговом периоде организация-плательщик получила прибыль или убыток, сумма которого меньше размера долга. В этой ситуации лучше продлить срок исковой давности. Его отсчитывают с последнего дня, в который организация должна была рассчитаться с поставщиком по договору. Если такая дата не установлена, срок исковой давности считают с момента перехода права собственности на товар от продавца к покупателю (“Годовой отчет-2009” (под общ. ред. В. И. Мещерякова).

Чтобы прервать срок исковой давности и начать отсчитывать его снова, поставщик должен обратиться в суд с иском к должнику. В этом случае срок исковой давности прерывается в тот день, когда суд принял исковое заявление. Кроме того, течение срока исковой давности прерывается, если плательщик признал за собой долг.

Подтвердить это нужно письменно, прислав письмо или акт сверки поставщику. Подтверждением будет и перечисление по-

ставщику хоть какой-то суммы денег. В этом случае организация-должник списывать кредиторскую задолженность не должна.

Кроме того, в рамках организации и проведения завершающих мероприятий определяется не только их перечень, но и сроки проведения, ответственные исполнители, а также порядок внутреннего контроля за их исполнением. Все это определяется Планом проведения мероприятий по завершению финансового отчетного года, разрабатываемым главным бухгалтером и утверждаемым руководителем организации.

Дебиторская задолженность отражается в активе бухгалтерского баланса в оценке-нетто, т. е. за вычетом соответствующего оценочного резерва. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного периода инвентаризации материальных ценностей, финансовых вложений, дебиторской задолженности и отражается заключительными записями декабря отчетного года.

6. Пересчет валютных статей. Числящиеся на балансе организации на дату составления бухгалтерской отчетности активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату. К подлежащим пересчету в рубли на дату составления бухгалтерской отчетности относятся следующие объекты бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте: денежные знаки в кассе организации; средства на счетах в кредитных организациях; денежные и платежные документы; ценные бумаги (кроме акций); средства в расчетах, включая заемные обязательства с юридическими и физическими лицами, за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков (п. 7 ПБУ 3/2006 “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте”).

Для составления бухгалтерской отчетности стоимость основных средств, нематериальных активов, долгосрочных ценных бумаг, материально-производственных запасов и других

активов, а также величина уставного капитала оцениваются в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой они были приняты к бухгалтерскому учету. Пересчет стоимости указанных активов и уставного капитала в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю после принятия их к бухгалтерскому учету не производится (п. 9,10 ПБУ 3/2006).

В результате пересчета в рубли на дату составления бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, образуются курсовые разницы, которые подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы (п.13 ПБУ 3/2006). Курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежат зачислению в добавочный капитал этой организации (п. 14 ПБУ 3/2006).

Исключением является выявление курсовой разницы, связанной с формированием уставного (складочного) капитала, образующейся на счете 75 “Расчеты с учредителями”. Она подлежит отнесению на увеличение (положительная курсовая разница) или уменьшение (отрицательная курсовая разница) величины добавочного капитала организации.

7. Отражение условных активов и обязательств. Условным фактом хозяйственной деятельности является имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т. е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

К условным фактам относятся:

- не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;

- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;

- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;

- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;

- другие аналогичные факты (п. 3 ПБУ 8/01).

К условным фактам не относятся: снижение или увеличение стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений организации на отчетную дату, а также расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете по получении от поставщика платежных документов (например, по оказываемым коммунальным услугам, услугам телефонной связи, теплосетей, водоканалов и т. п.).

При формировании бухгалтерской отчетности последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату, могут быть условные обязательства или условные активы.

Под условным обязательством понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

- существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;

- возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации (п. 4 ПБУ 8/01).

Условные обязательства оцениваются в денежном выражении. Организация должна оценивать последствия каждого ус-

ловного обязательства в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько условных обязательств, аналогичных по характеру и неопределенности, которые оцениваются в совокупности.

Вероятность возникновения обязательства в отношении каждого условного факта в отдельности может быть малой (0–5%), средней (5–50%), высокой (50–95%) или очень высокой (95–100%) (Приложение к ПБУ 8/01).

В бухгалтерской отчетности должны быть отражены условные обязательства, в отношении которых существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. По ним на счетах бухгалтерского учета создаются резервы. Информация об условных обязательствах с малой или средней вероятностью возникновения подлежит раскрытию в пояснительной записке. Условные активы на счетах бухгалтерского учета не отражаются (п. 6, 7, 8 ПБУ 8/01).

Перед отражением в бухгалтерской отчетности возникших вновь условных обязательств необходимо уточнить созданные ранее (в предыдущих годах) резервы по условным обязательствам.

В соответствии с п. 10 ПБУ 8/01 правильность расчета и обоснованность резерва по условным обязательствам подлежат инвентаризации в конце отчетного года. По результатам инвентаризации сумма резерва может быть:

- увеличена за счет тех расходов, за счет которых создавался резерв при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета величины резерва;
- уменьшена с отнесением суммы корректировки на прочие доходы организации при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета величины резерва;
- оставлена без изменения;
- списана полностью на прочие доходы организации.

8. Закрытие счетов затрат, формирование себестоимости готовой и проданной продукции и отражение финансового ре-

зультата деятельности организации (реформация баланса). В конце отчетного года необходимо закрыть все операции счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-распределительных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах, включая результаты инвентаризации, проверена правильность этих записей.

Закрытие счетов осуществляется в следующей последовательности. При наличии брака окончательные потери со счета 28 списываются на счета 23, 20 и др. Распределяются расходы будущих периодов (на счета 20, 23, 25, 26, 4 и др.), общепроизводственные (на счета 20, 23, 29) и общехозяйственные расходы (на счета 20, 23, 29 или 90), затем закрывают счета 25, 26. Исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 на счета 20, 29, 40, 90. Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20.

В зависимости от выбранного в учетной политике варианта учета готовой продукции фактическая себестоимость списывается со счета 20 или в дебет счета 40 (учет продукции по нормативной (плановой) себестоимости) или 43 (учет продукции по фактической себестоимости либо на счет 90). После этого осуществляют списание затрат со счета 29.

Закрытие субсчетов, открытых к счету 90 “Продажи”, на субсчет 9 “Прибыль/убыток от продаж”. Доходы и расходы по обычным видам деятельности отражаются на счете 90 “Продажи”. В соответствии с Планом счетов записи по субсчетам 1 “Выручка”, 2 “Себестоимость продаж”, 3 “Налог на добавленную стоимость”, 4 “Акцизы”, 5 “Экспортные пошлины”, 7 “Расходы на продажу” и 8 “Управленческие расходы” производятся нарастающим итогом в течение всего отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам со второго по восьмой и кредитового оборота по субсчету “Выручка” определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборота-

ми) списывается с субсчета 90-9 “Прибыль (убыток) от продаж” на счет 99 “Прибыли и убытки”.

Если при сопоставлении кредитовый оборот по субсчету 1 “Выручка” больше совокупного дебетового оборота по субсчетам со второго по восьмой, то финансовым результатом от продаж продукции (работ, услуг) является прибыль, которая отражается следующей записью:

Д-т 90-9 К-т 99.

Если при сопоставлении кредитовый оборот по субсчету 1 “Выручка” меньше совокупного дебетового оборота по субсчетам со второго по восьмой, то финансовым результатом от продаж продукции (работ, услуг) является убыток, который отражается следующей записью:

Д-т 99 К-т 90-9 .

Синтетический счет 90 “Продажи” сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 “Продажи” (кроме субсчета 9 “Прибыль/убыток от продаж”), закрываются внутренними записями на субсчет 9 “Прибыль/убыток от продаж”.

Закрытие субсчетов, открытых к счету 91 “Прочие доходы и расходы”, на субсчет 9 “Сальдо прочих доходов и расходов”. Доходы и расходы по прочим операциям отражаются на счете 91 “Прочие доходы и расходы”. Записи по субсчетам 1 “Прочие доходы” и 2 “Прочие расходы” производятся нарастающим итогом в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 2 “Прочие расходы” и кредитового оборота по субсчету 1 “Прочие доходы” определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 9 “Сальдо прочих доходов и расходов” на счет 99 “Прибыли и убытки”.

Если кредитовый оборот по субсчету 1 “Прочие доходы” больше дебетового оборота по субсчету 2 “Прочие расходы”, то по прочим операциям получена прибыль, которая отражается записью:

Д-т 91-9 К-т 99.

Если кредитовый оборот по субсчету 1 “Прочие доходы” меньше дебетового оборота по субсчету 2 “Прочие расходы”, то по прочим операциям получен убыток, который отражается записью:

Д-т 99 К-т 91-9.

В целом синтетический счет 91 “Прочие доходы и расходы” сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 “Прочие доходы и расходы” (кроме субсчета “Сальдо прочих доходов и расходов”), закрываются внутренними записями на субсчет “Сальдо прочих доходов и расходов”.

Списание чистой прибыли (убытка) отчетного года на счет 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Информация о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году обобщается на счете 99 “Прибыли и убытки”. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборота по счету 99 “Прибыли и убытки” определяется конечный финансовый результат отчетного года. Если кредитовый оборот по счету 99 “Прибыли и убытки” больше дебетового оборота по этому счету, то конечным финансовым результатом деятельности организации в отчетном году является чистая прибыль. Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря с дебета счета 99 “Прибыли и убытки” в кредит счета 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

Если кредитовый оборот по счету 99 “Прибыли и убытки” меньше дебетового оборота по этому счету, то конечным финансовым результатом деятельности организации в отчетном году является чистый убыток. Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” с кредита счета 99 “Прибыли и убытки”.

Сальдирование отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств при составлении бухгалтерской отчетности (если это установлено учетной политикой).

В соответствии с п. 19 ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль” организации при составлении бухгалтерской отчетности предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Сальдирование отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств возможно при одновременном выполнении следующих условий:

а) наличие отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Отражение доходов и расходов, относящихся к отчетному периоду, но по которым отсутствуют первичные документы. В соответствии с ПБУ 9/99 “Доходы организации” и ПБУ 10/99 “Расходы организации” наличие первичного документа не является обязательным критерием для признания доходов и расходов в бухгалтерском учете. В данном случае основанием для признания доходов и расходов в бухгалтерском учете будет выступать внутренний документ — справка бухгалтера.

Согласно ПБУ 9/99 “Доходы организации” выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

- право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые были или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из

названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению работ, оказанию услуг, которые будут впоследствии возмещены организацией.

Прочие поступления в виде штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании, или они признаны должником.

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

- расход производится в соответствии 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. Данная уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на

поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

В отчетность должны быть включены такие события после отчетной даты, как, например, распределение прибыли (покрытие убытка) отчетного года в соответствии с решением собрания учредителей (ПБУ 7/98). Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой является последний календарный день отчетного периода. Отчетным периодом для всех организаций является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно (*требование отчетного периода*). Первым отчетным годом для вновь созданных организаций является период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, по 31 декабря следующего года. Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации юридического лица, включаются в бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год. Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года

9. Отражение событий после отчетной даты. Существенное событие после отчетной даты согласно ПБУ 7/98 должно быть отражено в бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта независимо от положительного или отрицательного его характера для организации. Несущественные события можно отражать в отчетности следующего отчетного периода.

Согласно ПБУ 7/98 событие после отчетной даты является фактом хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Таким событием признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

К событиям после отчетной даты относятся:

- события, подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%. Организация для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации может самостоятельно установить в учетной политике другой критерий, например общий итог баланса; значение соответствующей статьи годового баланса или показателя отчета о прибылях и убытках.

Пример 1. 25 ноября отчетного года организация А продала организации Б партию товаров на сумму 360 000 руб. (в том числе НДС 18%). Момент перехода права собственности в договоре — установление отгрузки. Цена приобретения реализованных товаров для организации А составляет 100 000 руб. (без учета НДС). 20 февраля следующего за отчетным годом организация Б была признана банкротом. До подписания годовой бухгалтерской отчетности (30 марта следующего за отчетным годом) было установлено, что организация Б не погасит свой долг перед организацией А. Неисполнение обязательства в сумме 360 000 руб. является существенным для организации.

Для организации А банкротство дебитора является событием после отчетной даты, подтверждающим существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность и которое должно быть отражено в бухгалтерском учете заключительными оборотами отчетного периода.

В учете организации А составляются следующие записи:

25 ноября отчетного года:

Д-т 62	К-т 90-1	360 000 — отражена выручка от реализации товаров;
Д-т 90-3	К-т 68	54 915 — начислен НДС со стоимости товаров;
Д-т 90-2	К-т 41	100 000 — списаны проданные товары;

30 марта следующего за отчетным годом:

Д-т 90-9	К-т 99	205 085 — выявлен финансовый результат за ноябрь 2008 г.;
----------	--------	---

31 декабря следующего за отчетным годом:

Д-т 62	К-т 90-1	360 000 — отражено банкротство организации Б в качестве события после отчетной даты (сторно);
Д-т 99	К-т 90-9	205 085 — выявлен финансовый результат за декабрь;
Д-т 90-9	К-т 90-2	100 000 — отражено закрытие субсчета 90-2;
Д-т 90-9	К-т 90-3	54 915 — отражено закрытие субсчета 90-3;
Д-т 84	К-т 99	50 170 — списан убыток за отчетный год.

1.4. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности:

- полнота и достоверность;
- осмотрительность;
- существенность;
- целостность;
- нейтральность;
- сопоставимость;
- последовательность представления информации;
- отчетный период;

- оформление;
- денежное измерение.

Требование *полноты* реализуется на практике путем сплошного документирования хозяйственных операций. Требования к содержанию и оформлению первичных документов установлены ст. 9 Закона “О бухгалтерском учете”. Кроме того, законом определено, что оправдательный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это невозможно — непосредственно после ее окончания. Указанные обстоятельства позволяют своевременно отражать факты хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете, а затем в отчетности.

В целях обеспечения *достоверности* бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяется и документально подтверждается их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Одним из таких случаев является составление годовой бухгалтерской отчетности.

Важнейшим среди основных является признак соотношения условий достоверности. Достоверность содержащейся в отчетности информации зависит от одновременного выполнения двух условий:

- 1) правила учета и отчетности должны соответствовать фактам хозяйственной жизни (условие корректности правил);
- 2) информация финансовой отчетности должна соответствовать правилам учета и отчетности (условие соблюдения правил).

Следовательно, искажения могут возникать в результате некорректности правил либо в результате их несоблюдения. Нарушение условия некорректности правил может произойти в случаях внешней или внутренней регламентации. Неверная внешняя регламентация возникает в результате лоббирования; выбора правил, неадекватных условиям их применения; изменения условий применения правил. Неверная внутренняя регламентация связана с выбором правил в рамках учетной политики.

Искажения, связанные с несоблюдением правил, могут быть вызваны следующими факторами:

- арифметическими ошибками;
- погрешностями компьютерной обработки данных (на стадии ввода данных или на стадии обработки информации);
- нарушением установленной методологии бухгалтерского учета;
- невыполнением требования составления и представления бухгалтерской отчетности.

В зависимости от наличия умысла искажения могут быть умышленные и неумышленные.

В зависимости от частоты возникновения искажения могут быть типичные и аномальные.

И, наконец, по степени влияния на достоверность финансовой отчетности искажения могут быть существенные и несущественные.

Снижение достоверности финансовой отчетности обусловлено влиянием искажающих факторов, которые в зависимости от среды возникновения можно подразделить на внутренние и внешние (табл. 2).

Таблица 2

Факторы, влияющие на достоверность финансовой отчетности

Внутренние факторы	Внешние факторы
Наличие и эффективность системы внутреннего контроля	Стабильность экономики страны (инфляция, устойчивость денежной единицы, эффективность инвестиций, изменчивость инвестиций, изменчивость законодательства и др.)
Заинтересованность организации в представлении достоверной информации	Наличие заинтересованных пользователей и соотношение их интересов Гибкость системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности по отношению к изменениям внешних и внутренних условий хозяйствования
Квалификация бухгалтерских работников	Сложность правил бухгалтерского учета Наличие и эффективность системы контроля за соблюдением правил бухгалтерского учета и отчетности Наличие обязательного или добровольного аудита финансовой отчетности

Выделяют три уровня интерпретации достоверности: концептуальный, переходный и технический. Каждому из них соответствуют свои проблемы, решение которых может происходить в соответствии с уровнем.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточно данных для формирования полного и достоверного представления о финансовом состоянии организации и перспективах ее развития, в бухгалтерскую отчетность могут быть включены дополнительные показатели и пояснения, не предусмотренные нормативными документами по бухгалтерскому учету. В исключительных случаях организация может отступить от требований ПБУ 4/99, если сформировать достоверную отчетность по установленным правилам не представляется возможным.

На техническом уровне достоверности соответствие правил реальности не вызывает сомнений. Здесь все зависит от их соблюдения. При этом пользователь будет оценивать достоверность предоставленной ему отчетности на основе понятия достоверности, характерного для данной концептуальной схемы.

Требование *осмотрительности* (принцип консерватизма) предполагает определенную осторожность при формировании профессиональных суждений, необходимых в производстве расчетов в условиях неопределенности: чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. Практическая реализация требования осмотрительности обеспечивается путем создания оценочных резервов организации в случае обесценения материально-производственных запасов, финансовых вложений, возникновения сомнительной дебиторской задолженности, а также в случае предполагаемого прекращения деятельности или возникновения условных фактов хозяйственной деятельности.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их *существенности*. Существенным признается показатель, без знания которого невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности заинтересованными пользователя-

ми. Является ли данный показатель существенным, зависит от его оценки, характера, конкретных обстоятельств возникновения. Для обеспечения требования *целостности* бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на самостоятельные балансы).

При формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена *нейтральность* информации, содержащейся в ней, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора и формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

В бухгалтерской отчетности приводятся показатели как минимум за два года: за отчетный и аналогичный период, предшествующий отчетному году. Если данные за предшествующий период несопоставимы с данными отчетного периода, то первые подлежат корректировке, которая должна быть раскрыта в пояснительной записке с указанием причин. Основными показателями, подвергающимися корректировке, являются:

- выручка (брутто);
- выручка (нетто);
- себестоимость проданных товаров, выполненных работ и услуг, коммерческих и управленческих расходов;
- прочие расходы с учетом фактора изменения ставок финансирования ЦБ РФ и ставок налогообложения;
- налог на прибыль с учетом изменения ставки налога на прибыль;
- чистая нераспределенная прибыль.

После такой корректировки достигается *сопоставимость* показателей бухгалтерской отчетности.

Требование *последовательности* предполагает соблюдение определенного постоянства в использовании приемов и методов составления бухгалтерской отчетности, зафиксированных в учетной политике организации.

Содержание показателей и формы бухгалтерской отчетности раскрываются *последовательно* от одного отчетного периода к другому. В случае несовпадения данных на начало отчетного периода с данными на конец предшествующего года следует объяснить причину расхождений в пояснениях к отчетности.

Требование отчетного периода — при составлении бухгалтерской отчетности за год отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Для вновь созданных организаций первым отчетным периодом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года. Для составления бухгалтерской отчетности *отчетной датой* считается последний календарный день отчетного периода. Под *отчетным периодом* понимается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность, а под отчетной датой — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (гл. II ПБУ 4/99).

Требование оформления — каждая составляющая бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части; указание отчетной даты и отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность; наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы; формат числовых показателей бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность должна составляться на русском языке, подписываться руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Требование денежного измерения — бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ.

Все пользователи бухгалтерской отчетности заинтересованы в получении качественной информации о состоянии организации, в отношении которой ими будут приниматься решения. Снижение качества отчетности возникает в результате появления в ней искажений. Искажения можно классифицировать в зависимости от различных признаков: отношения к нарушению условий достоверности, наличия умысла, частоты возникновения, степени влияния на достоверность отчетности.

1.5. Ответственность за непредставление или нарушение сроков представления бухгалтерской отчетности

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства несет руководитель организации.

За нарушение установленных требований руководитель может быть привлечен к административной (штрафы) или уголовной (лишение права занимать определенные должности, исправительные работы, конфискация имущества, ограничение или лишение свободы) ответственности.

Главный бухгалтер обязан обеспечить соответствие хозяйственных операций действующему законодательству, контролировать движение имущества и выполнение обязательств. Законом “О бухгалтерском учете” на главного бухгалтера возложена ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной отчетности. За нарушение установленных правил на бухгалтера будет наложен административный штраф в размере от 300 до 500 руб. (ст. 15.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ)).

За грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно — порядка и сроков хранения учетных документов на должностных лиц налагается административный штраф в размере от 2 до 3 тыс. руб. (в соответствии со ст. 15.11 КоАП РФ). Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Статья 23 НК РФ предусматривает обязательное представление бухгалтерской отчетности в налоговые органы по месту регистрации юридического лица. За непредставление в установ-

ленный срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений налогоплательщик (налоговый агент) несет ответственность в соответствии с законодательством РФ. Кроме того, налоговый орган вправе приостановить операции организации по банковским счетам также и при несвоевременной сдаче налоговых деклараций.

Организации представляют бухгалтерскую отчетность в органы государственной статистики по месту регистрации. В соответствии со ст. 13.19 КоАП РФ нарушение порядка представления статистической информации, необходимой для государственных статистических наблюдений, влечет за собой наложение административного штрафа в размере от 3 до 5 тыс. руб.

Статьей 185.1 Уголовного кодекса РФ (далее — УК РФ) предусмотрено, что лица, злостно уклоняющиеся от раскрытия или предоставления информации, определенной законодательством РФ о ценных бумагах, либо предоставляющие заведомо неполную или ложную информацию, наказываются штрафом в размере до 300 тыс. руб. или иными мерами наказания, если эти деяния причинили крупный ущерб гражданам, организациям или государству.

В соответствии со ст. 176 УК РФ получение индивидуальным предпринимателем или руководителем организации кредита либо льготных условий кредитования путем представления банку или иному кредитору заведомо ложных сведений о хозяйственном положении либо финансовом состоянии индивидуального предпринимателя или организации наказывается штрафом до 200 тыс. руб. или другим образом.

1.6. Международные стандарты финансовой отчетности и их роль в переходный период России к рынку (МСФО: возможности и перспективы)

Министерство финансов РФ разработало Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, которая предусматривает реформирование системы

отечественного бухгалтерского учета в направлении расширения сфер применения МСФО.

Данной концепцией определены *два этапа* работ по внедрению МСФО.

На *первом этапе* (2004–2007 гг.) предусматривался перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным признаваемым международным стандартам. Этот этап не завершен в связи с задержкой принятия Государственной Думой Федерального закона “О консолидированной финансовой отчетности”.

На *втором этапе* (2008–2010 гг.) перевод на МСФО в формулировке первого этапа перенесен для исполнения до 2010 г. Оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО (вместо российских стандартов).

Основными экономическими факторами, стимулирующими российские предприятия к внедрению МСФО, являются:

1. Возможность доступа к дешевым по сравнению с российской банковской системой иностранным инвестициям для стимулирования инвестиционных процессов.

Российские банки предпочитают работать с так называемыми короткими деньгами, а длинные предоставляют под проценты, которые делают получение кредитов своим пользователям делом невыгодным. Получение кредитов в зарубежных банках отечественными предпринимателями практически недоступно. Выход на зарубежные рынки капитала сталкивается с требованиями кредиторов предоставить качественную финансовую информацию, т. е. финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Так, например, крупнейшие финансовые институты (Европейский банк реконструкции и развития, Международный валютный фонд и Всемирный банк) для получения у них кредита требуют выполнения обязательных условий:

а) поддерживать определенный уровень финансовых коэффициентов, рассчитываемых на основе данных МСФО;

б) представлять заверенную аудитором финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО.

2. Рост рыночной капитализации.

По мнению многих экспертов в области рынка ценных бумаг, акции значительной части российских организаций недооценены по сравнению с акциями европейских компаний по причине разных подходов в применении стандартов финансовой отчетности.

Экономические факторы, сдерживающие внедрение МСФО:

а) дорогостоящие издержки на услуги аудиторов (консультантов);

б) затраты на замену или модернизацию программного обеспечения;

в) издержки на сбор и раскрытие информации об организации;

г) затраты на переквалификацию кадров, в том числе аудиторских и консалтинговых организаций.

Однако скорость процесса внедрения требований МСФО в российскую учетную практику определяется:

- наличием доступного для всех заинтересованных пользователей официального перевода МСФО на русский язык;

- формированием скоординированной системой подготовки кадров и повышения квалификации заинтересованных специалистов через системы повышения квалификации саморегулируемых профессиональных организаций внешних и внутренних аудиторов, профессиональных бухгалтеров и других финансовых специалистов.

1.7. Переход России на международные стандарты финансовой отчетности

Российская система учета и отчетности всегда отличалась от зарубежного бухгалтерского (финансового) учета жесткой системой нормативного регулирования, осуществляемого на государственном уровне.

На современном этапе отечественная система учета и отчетности переживает сложный период адаптации к непривычным условиям функционирования в рыночной экономике. Необходимость реформирования национального учета вызвана прежде всего активным вступлением России в мировое экономическое и информационное пространство. В связи с этим Правительство РФ утвердило Программу реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Основная цель реформирования сформулирована как приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. Российскому бухгалтерскому учету необходимо впитать в себя лучшие традиции и правила зарубежной практики учета, сохраняя при этом национальную специфику системы организации бухгалтерского учета.

Основными задачами реформы являются: создание отчетности, отвечающей требованиям рыночной экономики, понятной зарубежным инвесторам и соответственно способствующей их привлечению.

При проведении реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России за основу были взяты международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), разработанные Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

В России было признано, что МСФО целесообразно использовать:

- 1) при создании концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике для обеспечения сопоставимости бухгалтерской информации, формируемой российскими и западными компаниями;

- 2) в процессе разработки национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия международной принятой практике. Данный метод используется большинством экономик развитых стран мира.

Использование МСФО при создании национальной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности международный опыт должен быть адаптирован к конкретной социально-экономической среде.

Реформа бухгалтерского учета в России — одна из важнейших мер, необходимых для подъема и развития экономики страны. Повышение привлекательности экономики России для иностранных инвесторов неразрывно связано с прозрачностью финансовой отчетности, которая может быть достигнута путем внедрения международных стандартов финансовой отчетности. Поэтому в настоящее время происходит переход российской системы учета и отчетности на международные стандарты. МСФО включают подготовку финансовой отчетности в соответствии со стандартами IASC (International Accounting Standard Committee).

На основе международных стандартов разрабатываются российские национальные стандарты по бухгалтерскому учету (ПБУ). Необходимо отметить, что МСФО и ПБУ — документы различного правового статуса. При их подготовке применяются различные подходы, обусловленные отличиями в профессиональных традициях и менталитете наших бухгалтеров и бухгалтеров капиталистических стран. Исходя из этого проведем сопоставление действующих МСФО и принятых отечественных положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) (табл. 3).

Таблица 3

Соответствие МСФО и ПБУ

Международные стандарты финансовой отчетности		Соответствующие ПБУ	
Номер	Название	Номер	Название
МСФО 1	Представление финансовой отчетности	ПБУ 1/2008	Учетная политика организации
		ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации
МСФО 2	Запасы	ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов
МСФО 7	Отчет о движении денежных средств	-	Аналог отсутствует

Международные стандарты финансовой отчетности		Соответствующие ПБУ	
Номер	Название	Номер	Название
МСФО 8	Чистая прибыль (убыток) за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике	-	Аналог отсутствует
МСФО 10	События, произошедшие после отчетной даты	ПБУ 7/98	События после отчетной даты
МСФО 11	Договоры подряда	ПБУ 2/2008	Учет договоров строительного подряда
МСФО 12	Налоги на прибыль	ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций
МСФО 14	Сегментная отчетность	ПБУ 12/2000	Информация по сегментам
МСФО 15	Информация, отражающая влияние изменения цен	-	Аналог отсутствует
МСФО 16	Основные средства	ПБУ 6/01	Учет основных средств
МСФО 17	Аренда	-	Аналог отсутствует
МСФО 18	Выручка	ПБУ 9/99	Доходы организации
МСФО 19	Вознаграждение работникам	-	Аналог отсутствует
МСФО 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи
МСФО 21	Влияние изменений валютных курсов	ПБУ 3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
МСФО 22	Объединение компаний	-	Аналог отсутствует
МСФО 23	Затраты по займам	ПБУ 15/2008	Учет расходов по займам и кредитам
МСФО 24	Раскрытие информации о связанных сторонах	ПБУ 11/2008	Информация о связанных сторонах
МСФО 26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)	-	Аналог отсутствует
МСФО 27	Консолидированная и отдельная финансовая отчетность	ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений
МСФО 28	Учет инвестиций в ассоциированные компании	ПБУ 19/02	»
МСФО 29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	-	Аналог отсутствует

Международные стандарты финансовой отчетности		Соответствующие ПБУ	
Номер	Название	Номер	Название
МСФО 30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов	-	Аналог отсутствует
МСФО 31	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности	ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности
МСФО 32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации	-	Аналог отсутствует
МСФО 33	Прибыль на акцию	-	»
МСФО 34	Промежуточная финансовая отчетность	-	»
МСФО 35	Прекращаемая деятельность	ПБУ 16/02	Информация по прекращаемой деятельности
МСФО 36	Обесценение активов	ПБУ 21/2008	Изменение оценочных значений
МСФО 37	Резервы, условные обязательства и условные активы	ПБУ 8/01	Условные факты хозяйственной деятельности
МСФО 38	Нематериальные активы	ПБУ 14/2007	Учет нематериальных активов
МСФО 39	Финансовые инструменты: признание и оценка	ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений
МСФО 40	Инвестиционная собственность	-	Аналог отсутствует
МСФО 41	Сельское хозяйство	-	»

В результате изменений, связанных с реформированием учета и отчетности, сегодняшняя российская бухгалтерская отчетность по составу мало отличается от отчетности, представляемой согласно МСФО. Основные отличия отчетности, сформированной по международным стандартам, от российской представлены в табл. 4.

**Основные отличия отчетности, составленной согласно МСФО,
от российской**

Показатель	МСФО	Российская практика
Достоверность отчетности	Объективное и правдивое отражение реального положения организации	Соответствие действующим правилам, нормативным актам
Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Признание в отчетном периоде всех доходов и расходов, относящихся к этому периоду	Признание в отчетном периоде относящихся к этому периоду доходов и расходов, подтвержденных первичными оправдательными документами
Принцип осмотрительности (консерватизма)	Большая готовность к учету расходов и пассивов, чем возможных доходов и активов	Провозглашено, но редко соблюдается, так как способы реализации в большинстве случаев не признаются для целей налогообложения
Возможность профессионального суждения при подготовке отчетности	Предполагается при решении многих вопросов	Допускается только в рамках принятых нормативными документами вариантов отражения операций в учете и отчетности
Требование существенности (значимости)	Финансовая отчетность должна включать все показатели, достаточно значимые для оценок и решений пользователей. Значимость рассматривается прежде всего как качественная характеристика	Провозглашено, но не соблюдается на практике. Существенность определяется через количественные величины (5% к итогу)
Трактовка активов (имущества)	Объект контролируется организацией в результате прошлого события и включает в себе будущие экономические выгоды	Объект принадлежит организации на праве собственности или ином вещном праве
Интересы какой группы пользователей превалируют	В первую очередь инвесторов	Регулирующих (государственных) органов

Следует отметить, что отчетность, составленная в соответствии с МСФО, нацелена на отражение реальной картины происходящего, в то время как российская отчетность организаций направлена в первую очередь на минимизацию налогов.

Главное отличие балансового отчета, составленного по МСФО, от российского баланса состоит не только в структуре самого отчета, но и в том, что российский баланс характеризуется уравнением

$$\text{Активы} = \text{Пассивы},$$

а балансовый отчет, подготовленный в соответствии с требованиями МСФО:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Собственный капитал}.$$

Кроме того, в российском балансе статьи строго закреплены за разделами, согласно же МСФО этого нет.

Составленный по МСФО отчет о прибылях и убытках по своей структуре более аналитичный и содержательный, чем аналогичный российский. В составе международной финансовой отчетности этот отчет занимает центральное место, и процесс его составления весьма трудоемок. Он хорошо раскрывает всю хозяйственную деятельность фирмы за отчетный период, а также служит основным источником показателей для финансового анализа. В составе российской отчетности центральное место занимает бухгалтерский баланс.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Дайте определение бухгалтерской отчетности и краткую характеристику ее видов.
2. В чем заключается основная роль и задача бухгалтерской отчетности?
3. Дайте характеристику основных требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности.
4. Раскройте содержание четырех уровней нормативно-законодательной базы РФ.
5. Перечислите отличия в составе годовой и промежуточной отчетностей.
6. Поясните, чем вызвано подразделение пользователей информации на внешних и внутренних и на заинтересованных и не заинтересованных в формировании данных бухгалтерского учета.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ К ТЕМЕ 1

1. Каким основополагающим принципом бухгалтерского учета вызвана необходимость составления бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- а) временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации;
- б) приоритета содержания над формой;
- в) непрерывности деятельности организации;
- г) представлением отчетности нижестоящих организаций вышестоящим.

2. В зависимости от назначения бухгалтерская отчетность может быть:

- а) годовой и промежуточной;
- б) внешней и внутренней;
- в) общей и специальной;
- г) сводной и консолидированной.

3. В состав промежуточной бухгалтерской отчетности не включаются следующие основные формы:

- а) отчет об использовании денежных средств;
- б) бухгалтерский баланс;
- в) отчет о прибылях и убытках;
- г) пояснительная записка.

4. Бухгалтерская отчетность не предоставляется следующим пользователям:

- а) государственной налоговой инспекции;
- б) администрации города;
- в) учредителям;
- г) органам статистики.

5. Формы бухгалтерской отчетности разрабатывает и рекомендует:

- а) Госкомстат России;
- б) Правительство РФ;
- в) Министерство финансов РФ;
- г) органы местного самоуправления.

6. К отчетности предъявляется следующее основное требование:

а) отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом состоянии организации;

б) отчетность для иностранных инвесторов должна быть составлена в иностранной валюте согласно международным стандартам;

в) для представления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода;

г) бухгалтерская отчетность составляется как на русском, так и на иностранном языке.

7. Каким обстоятельством вызвано подразделение пользователей информации на внешних и внутренних?

а) принадлежностью субъекта к деятельности организации;

б) делением объекта на юридических и физических лиц;

в) отражением в учетной политике организации;

г) осуществлением субъектом деятельности в рамках организационной структуры предприятия.

8. Что служит основанием для подразделения пользователей информации на заинтересованных и не заинтересованных в формировании данных бухгалтерского учета и отчетности?

а) финансовые интересы;

б) коммерческая тайна;

в) служебные функции;

г) производственная деятельность организации.

9. В какие сроки должен быть сдан годовой бухгалтерский отчет?

а) как принято учетной политикой организации;

б) не позднее 60 дней года, следующего за отчетным годом;

в) не позднее 90 дней года, следующего за отчетным годом;

г) 1 апреля года, следующего за отчетным годом.

10. Какие данные бухгалтерского учета используются при составлении бухгалтерской отчетности?

а) показатели счетов Главной книги и данные регистров аналитического учета, сгруппированные в целях формирования бухгалтерской отчетности;

б) временной отрезок, за который показатели должны быть представлены в бухгалтерской отчетности;

в) качественно определенные величины, имеющие переменное количественное значение;

г) оборотно-сальдовый баланс.

11. Какое обстоятельство диктует необходимость нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности?

а) формирование показателей финансово-хозяйственной деятельности организации в рамках установленных допущений и требований, обеспечивающих достоверность, полноту и нейтральность данных;

б) интересы собственников организации;

в) интересы органов государственного управления;

г) эмиссия ценных бумаг.

12. Какие нормативные документы регулируют ведение бухгалтерского учета и отчетности?

а) Федеральный закон “О бухгалтерском учете”;

б) Положения по бухгалтерскому учету;

в) План счетов бухгалтерского учета;

г) Федеральный закон “Об акционерных обществах”.

13. Каким нормативным документом устанавливается базовая система показателей, подлежащих раскрытию в бухгалтерской отчетности?

а) приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н “О формах бухгалтерской отчетности организаций”;

б) Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”;

в) ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации”;

г) ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”.

14. За какой отчетный период бухгалтерская отчетность представляется органам государственного управления?

а) за каждый месяц;

б) за каждый квартал;

в) за полугодие;

г) только за календарный год.

15. Числовые показатели, представленные в отчетных формах, должны быть приведены:

а) на конец отчетного периода;

- б) только за отчетный период;
- в) за период с начала деятельности организации;
- г) за два определенных отчетных периода.

16. Каким нормативным документом определяются способы ведения бухгалтерского учета, на основе которых формируются показатели бухгалтерской отчетности организации?

- а) приказом по учетной политике организации;
- б) ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность”;
- в) приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н “О формах бухгалтерской отчетности организаций”;
- г) ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации”.

17. Должны ли подтверждаться статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, результатами инвентаризации активов и обязательств?

- а) нет;
- б) да;
- в) да, если данное условие оговорено в учетной политике организации;
- г) да, при наличии фактов недостатков в результате хищений отдельных видов активов.

18. Вносятся ли исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год в случаях выявления в текущем отчетном периоде ошибок, совершенных в прошлом году?

- а) нет;
- б) да, кроме случаев, предусмотренных действующим законодательством;
- в) не вносятся, если годовая бухгалтерская отчетность за прошлый отчетный год была утверждена в установленном порядке;
- г) не вносятся в любом случае.

19. При составлении бухгалтерской отчетности закрытие собирательно-распределительных счетов осуществляется бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 90-2 К-т 23, 25, 26;
- б) Д-т 20 К-т 23, 25, 26;

в) Д-т 91 К-т 23, 25, 26;

г) Д-т 99 К-т 23, 25, 26.

20. При реформации бухгалтерского баланса необходимо закрыть субсчета к счету 90 “Выручка”:

а) Д-т 90-1 К-т 99;

б) Д-т 90-1 К-т 90-9; Д-т 90-9 К-т 99;

в) Д-т 90-1 К-т 90-9

г) Д-т 90-9 К-т 90-1.

21. При наличии брака окончательные потери со счета 28 должны быть списаны бухгалтерской записью:

а) Д-т 90-2 К-т 28;

б) Д-т 28 К-т 99;

в) Д-т 23, 20 К-т 28.

22. Какой бухгалтерской записью отражается начисление налога на прибыль?

а) Д-т 99 К-т 09;

б) Д-т 68 К-т 99;

в) Д-т 99 К-т 77;

г) Д-т 99 К-т 68.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
в	а	а	б	в	а	г	а	в	а	а	а	а	б	г	а	б	в	б	в	в	г

ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И ПОРЯДОК ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

2.1. Понятие и классификация бухгалтерских балансов

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки хозяйственных средств по составу и размещению и по источникам их образования в денежном выражении на определенную дату. Бухгалтерский баланс — это форма финансовой отчетности, характеризующей имущественное положение организации на определенный момент времени. Моделирование бухгалтерского баланса и его содержание находятся в прямой зависимости от целей его составления.

Понятие баланса следует различать с точки зрения счетоводства (как практики учета) и счетоведения (как науки), ибо учетная практика сводит определение баланса к отчетной форме — бланку определенного содержания, а наука понимает под балансом не только бланк, заполняемый бухгалтером, а скорее определенную модель, объединяющую характеристики включенных в него элементов [48]. Моделирование баланса находится в прямой зависимости от интересов его пользователей. Каждый потребитель информации, содержащейся в балансе, стремится решать свои задачи. При этом могут возникать противоречия между интересами пользователей, которые нарушают логическое развитие принципов, используемых при моделировании баланса.

Бухгалтерские балансы в зависимости от цели их составления классифицируются по определенным признакам: по источникам и срокам составления, по объему информации, по ха-

рактеру деятельности, по формам собственности, по реформированию, по способу “очистки”.

По источникам составления балансы подразделяются на инвентарные, книжные и генеральные.

Инвентарные балансы составляют только по данным инвентаризационных ведомостей. Они представляют собой сокращенный и упрощенный их вариант. Такие балансы составляют при смене собственника или реорганизации юридического лица.

Книжный баланс составляют на основании данных текущего бухгалтерского учета (книжных данных) без проведения инвентаризации. Книжный баланс является промежуточным.

Генеральный баланс представляет собой перечень остатков по счетам Главной книги, но откорректированный по результатам проведенной инвентаризации.

По срокам составления балансы подразделяются на вступительные, текущие, заключительные, санируемые, разделительные и объединительные, ликвидационные.

Вступительный (первичный) баланс составляется на момент возникновения организации на основании только учредительных документов и отсутствия любых обязательств. Актив вступительного баланса содержит дебиторскую задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (счет 75-1) и стоимость внесенного имущества (счета 08, 10, 41, 43, 50, 51 и др.). Пассив — показывает величину уставного капитала (счет 80), отраженного в учредительных документах.

Текущие (промежуточные) балансы составляются организацией за определенные промежутки времени в зависимости от внутренних потребностей руководства предприятия. Они могут быть начальными (на 1 января отчетного года), промежуточными (на 1-е число каждого месяца или квартала отчетного года нарастающим итогом), заключительными (на 31 декабря отчетного года). Промежуточные балансы составляются, как правило, только на основании данных текущего бухгалтерского учета, а перед составлением заключительного баланса проводится полная инвентаризация всех статей баланса с отражением ее результатов.

Санируемый баланс составляется в тех случаях, когда организации грозит банкротство. Такой баланс составляется с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать кредиторам реальное состояние дел в организации. В отличие от периодического в санируемом балансе отдельные статьи не принимаются в расчет или подвергаются значительной уценке или дооценке (например, отдельные виды имущества показываются не по фактической стоимости, а по рыночным ценам на дату составления баланса). Не принимаются в расчет такие статьи, как доходы будущих периодов, расходы будущих периодов, нераспределенная прибыль прошлых лет и др.

Разделительные балансы составляют в момент разделения крупной организации на несколько более мелких структурных единиц. В соответствии со ст. 59 ГК РФ при реорганизации юридического лица составляется передаточный акт и разделительный баланс.

Объединительный баланс формируют при объединении (слиянии, присоединении) нескольких организаций в одно юридическое лицо. При этом возникает новое юридическое лицо путем передачи ему всех прав и обязанностей объединяемых предприятий. Присоединяемые предприятия прекращают свое существование, а объем деятельности предприятия, к которому произошло присоединение, увеличивается за счет прав и обязанностей, переданных присоединившимися предприятиями.

Ликвидационный баланс составляется при ликвидации организации. Ликвидационные балансы составляются в течение всего периода ликвидации юридического лица. Они носят название вступительного ликвидационного (на начало ликвидации), промежуточного ликвидационного (санируемого) и заключительного ликвидационного (на конец периода ликвидации). На дату составления ликвидационного баланса стоимость имущества отражается в рыночных ценах, включая стоимость фирмы (гудвилл), патентов и иных нематериальных активов.

По объему информации различают балансы единичные (индивидуальные), сводные и консолидированные.

Единичные (индивидуальные) балансы — это балансы одного юридического лица. При наличии структурных подразделений у юридического лица (филиалов, представительств) они могут быть выделены администрацией организации на отдельный баланс. Единичный (индивидуальный) баланс связан с отдельными балансами других подразделений через счет внутренних расчетов. При составлении сводного баланса на базе единичных (индивидуальных) балансов активы и обязательства отдельных балансов суммируются, сальдо счетов внутренних расчетов (счета 79) взаимно исключаются и в сводный индивидуальный баланс не включаются.

Сводный баланс объединяет данные включаемых в него единичных (индивидуальных) балансов. При этом обязательно должны соблюдаться требования полноты информации, единства методов оценки статей отчетности, единой отчетной даты и единого отчетного периода, единой валюты отчетности.

Консолидированный баланс — это объединение показателей бухгалтерских балансов группы юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношениях организаций. Правила его составления и представления определяются МСФО-27 и Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (приказ Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. № 112).

По характеру деятельности балансы подразделяются на балансы основной и неосновной деятельности. Поскольку на практике в уставах организаций, как правило, указываются все виды деятельности, не запрещенные законодательством, то и балансы должны составляться по основному ее виду. Однако почти каждая организация имеет неосновные виды деятельности (сдача имущества в аренду, участие на рынке ценных бумаг и т. п.), по которым составляются отдельные балансы. Значит, кроме устава необходимо во внутренних организационно-распорядительных документах более четко изложить, что считать основным и неосновным видом деятельности.

По формам собственности различают балансы государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, ча-

стных, смешанных и совместных, а также общественных организаций. Все они различаются в основном по источникам образования собственных средств.

По реформированию различают реформированные и не-реформированные балансы. Реформированным считается тот баланс, в котором отсутствует строка “нераспределенная прибыль (убыток)”. Нереформированным считается баланс, когда прибыль за отчетный период еще не распределена и отражается по строке “нераспределенная прибыль”.

По способу “очистки” (или по полноте) балансы подразделяют на балансы-брутто и балансы-нетто. Баланс-брутто включает в себя регулирующие статьи. Баланс-нетто не содержит регулирующих статей. Согласно п. 35 ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.

Такие балансы используются для целей фискального контроля налоговыми органами и в практической деятельности работников бухгалтерии и других служб. Исключение из баланса регулирующих статей называется его “очисткой”.

В изданиях по бухгалтерской отчетности отдельные авторы подразделяют балансы **по целям составления** на пробные и окончательные, отчетные и перспективные (прогнозные). Так, Д. В. Килов раскрывает эти виды балансов следующим образом [38]. *Пробные* балансы составляются в целях реализации контрольных процедур, в частности, при проверке тождества баланса. Такой баланс служит для внутреннего использования и контроля. *Окончательные* балансы являются официальными документами организации и служат источниками изучения финансового состояния организации для различных заинтересованных пользователей. *Отчетный* баланс составляется за отчетный период на основании данных бухгалтерского учета. *Перспективный (прогнозный)* баланс составляется для анализа перспектив развития предприятия, т. е. для целей прогнозирования и планирования.

Е. В. Лупикова и Н. К. Пашук дополняют общеизвестную классификацию балансов: **по внешнему виду**, подразделяя их на *двусторонние* (актив — слева, пассив — справа или наоборот), *односторонние* (актив — сверху, пассив — снизу или наоборот), *раздельные* (по центру приводится название статьи, справа — числовые показатели актива, слева — пассива), *оборотные* (приводятся не только остатки, но и обороты по счетам бухгалтерского учета), *шахматные* (имеют форму матриц, по строкам которой приводятся показатели актива, по столбцам — статьи пассива или наоборот) [40]. В настоящее время на практике баланс как форма бухгалтерской отчетности применяется в виде односторонней таблицы.

2.2. Назначение и основные принципы построения бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс характеризует имущественное и финансовое положение организации на определенную дату, обеспечивая пользователей информацией об активах, обязательствах и о собственном капитале.

Данные бухгалтерского баланса являются основой для таких расчетов, как нормы отдачи на вложенный в организацию капитал, определение структуры капитала, оценка ликвидности и финансовой гибкости организации. Ликвидность — это способность превращения активов фирмы в наличные деньги или способность заемщика обеспечить своевременное выполнение долговых обязательств. Финансовая гибкость — это способность организации изменить количество и время поступления/выплаты своих денежных потоков, реагируя на возникновение непредвиденных нужд и возможностей.

Основные принципы построения бухгалтерского баланса сводятся к следующему:

1. Активы в бухгалтерском балансе расположены по степени их ликвидности, а пассивы — по степени срочности исполнения обязательств. Российские правила построения баланса при-

меняют принцип возрастания ликвидности/срочности исполнения (приложение 2.3).

В международной бухгалтерской практике присутствуют две основные традиции расположения активов и пассивов в балансе. Англо-американская традиция подразумевает принцип убывания степени ликвидности/срочности исполнения следующим образом: активы показываются с наиболее ликвидных (денежные средства) и заканчиваются наименее ликвидными (основные средства и нематериальные активы); пассивы — с наиболее срочных (краткосрочная задолженность) и заканчиваются собственным капиталом организации.

2. Активы и обязательства в бухгалтерском балансе в зависимости от срока обращения/погашения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочные активы и обязательства — это активы и обязательства сроков обращения (погашения) не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла сроком до 12 месяцев включительно. Все остальные активы и обязательства относятся к долгосрочным. (Операционный цикл организации — это период между покупкой материалов для осуществления производственного процесса и получением от продажи результатов производства денежных средств или иных активов, которые могут быть быстро превращены в денежные средства.)

3. В бухгалтерском балансе должно быть четкое разграничение средств и обязательств по своему типу, по выполняемым функциям, по влиянию на финансовую гибкость и обособленное отражение.

4. В бухгалтерском балансе не допускается взаимозачет между статьями актива и пассива за исключением, когда это предусмотрено соответствующей законодательной базой.

5. Числовые показатели в балансе включаются в нетто-оценку, т. е. за вычетом регулирующих величин (счета 02, 05, 42 и др.), которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

6. Перед составлением годового отчета статьи бухгалтерского баланса подтверждаются результатами инвентаризации, в ходе

которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств организации.

2.3. Методы оценки статей баланса

Правила оценки статей бухгалтерской отчетности представлены в соответствующих Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ). Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной жизни организации для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

При признании активов, т. е. принятии их к бухгалтерскому учету, приводится первоначальная оценка и определяется их историческая стоимость. В нормативных актах первоначальная стоимостная оценка (историческая стоимость) активов трактуется как: первоначальная стоимость (для основных средств и нематериальных активов), фактическая себестоимость (для МПЗ), фактические затраты на приобретение, которые составляют первоначальную стоимость (для финансовых вложений). Однако, несмотря на разность определений стоимости, общие принципы первоначальной оценки активов одинаковы (ПБУ 5/01, 6/01, 14/2007, 19/02).

Первоначальная оценка актива зависит от того, каким образом он поступил в организацию:

- приобретение за плату;
- произведенные самой организацией;
- внесенные в счет вклада в уставный капитал организации;
- полученные организацией по договору дарения (безвозмездно);
- полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

Оценка по остаточной стоимости. Амортизируемые и неамортизируемые активы. Отдельные активы долгосрочного характера погашают свою стоимость посредством начисления амортизации. К амортизируемым активам относятся: немате-

риальные активы, основные средства и доходные вложения в нематериальные ценности. Амортизируемым имуществом (активами) в целях признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено законодательством), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 рублей...” (НК РФ (часть 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ) (ред. от 19.05.2010 г.).

Амортизируемые активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т. е. по первоначальной (либо по текущей/ восстановительной) стоимости за вычетом суммы начисленной амортизации.

Кроме амортизируемых активов в соответствии с российскими стандартами учета различаются объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки¹ и объекты природопользования) и относятся к числу неамортизируемых активов.

Оценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте. Согласно Положению по бухгалтерскому учету “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006)” стоимость активов и обязательств (денежные знаки в кассе организации; средства на счетах в кредитных организациях; денежные и платежные документы; финансовые вложения; средства в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами; основные средства; нематериальные активы; МПЗ и др.), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли.

¹ Если стоимость самих земельных участков не амортизируется, то капитальные вложения в коренное улучшение земель, являясь отдельным объектом основных средств, подвержены амортизации.

Пересчет стоимости актива или обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, установленному Центральным банком РФ. При этом могут возникнуть курсовые разницы.

Курсовая разница — это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода (п. 3 ПБУ 3/2006).

Такие курсовые разницы отражаются в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовый результат организации как прочие доходы или прочие расходы. Однако курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в ее добавочный капитал (п. 13, 14 ПБУ 3/2006).

Оценка дебиторской задолженности. Организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Под сомнительным долгом понимается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность показывается в сумме за минусом образованного резерва, т. е. фактически по текущей рыночной стоимости. Создание резерва сомнительных долгов в российском стандарте является не обязанностью организации, а правом. Поэтому организации, которые не выбрали такую альтернативу учетной политики, дебиторскую задолженность в балансе показывают не по рыночной, а по исторической стоимости.

Оценка ценных бумаг. Резервы под обесценение финансовых вложений. В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения учитываются по первоначальной стоимости. Это относится к вложениям, по которым определяется текущая рыночная стоимость. По ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, организацией может быть создан резерв под обесценение финансовых вложений. В бухгалтерской отчетности стоимость финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение (подп. 37–38 ПБУ 19/02). Создание резерва под обесценение финансовых вложений для организации является обязательной процедурой.

Оценка МПЗ. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей. В соответствии с ПБУ 5/01 учет материально-производственных запасов осуществляется по фактической себестоимости (либо по текущей рыночной стоимости). В бухгалтерском балансе на конец отчетного года МПЗ отражается за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ, если фактическая себестоимость выше текущей рыночной стоимости.

2.4. Содержание бухгалтерского баланса и порядок его составления

Бухгалтерский баланс состоит из актива и пассива. *Актив* баланса содержит два раздела: I “Внеоборотные активы” и II “Оборотные активы”. *Пассив* — три раздела: III “Капитал и резервы”, IV “Долгосрочные обязательства”, V “Краткосрочные обязательства”.

Структура актива баланса.

Раздел I “Внеоборотные активы”. В него входят нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы.

Источники формирования показателей раздела I баланса представлены в табл. 5.

Таблица 5

**Формирование показателей раздела I
“Внеоборотные активы” бухгалтерского баланса**

Показатель	Код	Формирование показателя
Нематериальные активы	110	Разница между дебетовым сальдо счета 04 и кредитовым сальдо счета 05 (либо сальдо счета 04, если амортизация по нематериальным активам отражается без использования счета 05)
Основные средства	120	Разница между дебетовым остатком счета 01 и кредитовым остатком счета 02 (в расчет не берется субсчет «Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование»)
Незавершенное строительство	130	Остатки по счетам 07, 08
Доходные вложения в материальные ценности	135	Сальдо счета 03 за минусом сальдо субсчета «Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование» счета 02
Долгосрочные финансовые вложения	140	Сальдо счета 58 по долгосрочным финансовым вложениям за минусом сальдо счета 59 в части созданных по ним резервов. Остаток по счету 55 субсчет «Депозитные счета» по депозитам на срок более года, если по ним начисляют проценты
Отложенные налоговые активы	145	Сальдо счета 09
Прочие внеоборотные активы	150	Показатели, не указанные в предыдущих строках раздела «Внеоборотные активы»
Итого по разделу I	190	Сумма строк 110, 120, 130, 135, 140, 145 и 150

При заполнении статьи “Нематериальные активы” (110) необходимо руководствоваться ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов”, согласно которому нематериальные активы в балансе показываются по остаточной стоимости. Учет нематериальных активов осуществляется на счете 04 по первоначальной стоимости. Амортизационные начисления по нематериальным активам отражаются на счете 05. На 31 декабря отчетного года показывается остаточная стоимость нематериальных активов, которая исчисляется путем уменьшения первоначальной стоимос-

ти на сумму начисленной амортизации. В соответствии с ПБУ 17/02 на счете 04 отражаются затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Пример 2. В декабре 2010 г. ЗАО “Октябрь” приобрело исключительные права на программу для ЭВМ стоимостью 300 000 руб. За регистрацию права на программу в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ фирма заплатила 1170 руб.

В бухгалтерии ЗАО “Октябрь” произведены следующие бухгалтерские проводки (руб.):

Д-т 08-5	К-т 60	300 000 — отражена стоимость исключительных прав на программу для ЭВМ;
Д-т 60	К-т 51	300 000 — оплачен долг поставщику программы;
Д-т 08-5	К-т 76	1170 — учтены затраты по регистрации прав на программу;
Д-т 76	К-т 51	1170 — оплачены затраты по регистрации прав;
Д-т 04	К-т 08-5	301 170 — нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

По статье “*Основные средства*” (стр. 120) показываются основные средства организации по остаточной стоимости, как действующие, так и находящиеся на консервации, в запасе, аренде и в доверительном управлении. Учет основных средств на счете 01 “*Основные средства*” осуществляется только после их государственной регистрации прав собственности на недвижимое имущество. В этом разделе также учитывают и имущество, полученное в лизинг, если предмет договора лизинга находится на балансе у лизингополучателя.

Пример 3. В ноябре 2010 г. ООО “Яхонт” приобрело легковой автомобиль стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). В декабре начислена амортизация автомобиля в сумме 3200 руб.

Данные хозяйственные операции в ООО “Яхонт” отражены в бухгалтерском учете следующим образом (руб.):

Д-т 08.4	К-т 60	200 000 (236 000 — 36 000) — учтены расходы по покупке автомобиля (без НДС);
----------	--------	--

Д-т 19.1	К-т 60	36 000 — учтена сумма НДС по автомобилю (согласно счету- фактуре продавца);
Д-т 01	К-т 08.4	200 000 — в ноябре 2010 г. автомобиль принят к бухгалтерскому учету;
Д-т 20 (26)	К-т 02	3200 — начислена в декабре 2010 г. амортизация автомобиля.

По строке 120 бухгалтерского баланса на 31 декабря отчетного года отражается остаточная стоимость автомобиля — 196 000 руб. (200 000 – – 3200).

По строке 130 показывается *незавершенное строительство*, а именно: незавершенные капитальные вложения на покупку основных средств, не введенных в эксплуатацию и не принятых к учету; на покупку оборудования, требующего монтажа или переданного для монтажа, но не смонтированного; по незавершенному капитальному строительству и на выполнение НИОКР. Указанные расходы учитываются на счетах 07 “Оборудование к установке”, 08 “Вложения во внеоборотные активы”, а также на счете 60 субсчет “Расчеты по авансам выданным”, в сумме авансов на капитальные вложения. По строке 130 отражается дебетовое сальдо этих счетов по состоянию на конец отчетного года (ПБУ 2/94; Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утверждено письмом Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160)).

Пример 4. В 2010 г. ЗАО “Вихрь” приобрело технологическую линию, стоимость которой — 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.). Монтаж линии осуществляла сторонняя организация. Работа по оказанию услуг стоила 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.).

В бухгалтерии ЗАО “Вихрь” сделаны бухгалтерские проводки (руб.):

Д-т 07	К-т 60	300 000 — оприходована технологическая линия;
Д-т 19	К-т 60	54 000 — учтен НДС;
Д-т 08	К-т 07	300 000 — линия передана в монтаж;
Д-т 08	К-т 60	100 000 — отражена стоимость работ по монтажу;
Д-т 19	К-т 60	18 000 — учтен НДС по работам подрядчика.

Пример 5. В 2010 г. ОАО “Квадрат” строило подрядным способом склад готовой продукции. Договорная стоимость работ составила 2 360 000 руб. (в том числе НДС — 360 000 руб.). Помещение склада в этом году государственной регистрации не прошло.

В бухгалтерии ОАО “Квадрат” сделаны бухгалтерские проводки (руб.):

Д-т 08	К-т 60	2 000 000 — отражена стоимость строительных работ;
Д-т 19	К-т 60	360 000 — учтен НДС, указанный в счете-фактуре подрядчика.

Доходные вложения в материальные ценности (стр. 135) — это имущество, которое фирма предполагает сдать в аренду, лизинг или прокат и которые учитываются на счете 03. По коду 135 отражается остаточная стоимость активов, представляющая собой вложения организации в часть имущества, зданий, оборудования и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, принадлежащие организации, но не используемые ею непосредственно для производства товаров и услуг, а предоставляемые за плату во временное владение и пользование (договор финансовой аренды, лизинга) с целью получения дохода. Стоимость такого имущества по стр. 135 отражается за вычетом начисленной амортизации по состоянию на 31 декабря отчетного года. С 2006 г. доходные вложения в материальные ценности учитываются при расчете налога на имущество.

Пример 6. В декабре 2010 г. лизинговая компания ООО “Пассив” приобрело оборудование для последующей передачи в лизинг. Стоимость оборудования составила 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Компания заключила договор лизинга с ООО “Квант” и передала ему имущество. Согласно договору оборудование числится на балансе лизинговой компании. На него начисляется амортизация в сумме 500 руб. в месяц.

В учете лизинговой компании сделаны бухгалтерские проводки (руб.):

Д-т 08	К-т 60	100 000 — отражена стоимость оборудования, полученного от поставщика (без НДС);
Д-т 19	К-т 60	18 000 — отражен НДС по оборудованию;
Д-т 03.1	К-т 08	100 000 — отражено полученное оборудование в составе доходных вложений;

Д-т 60	К-т 51	118 000 — оплачено поставщику оборудование;
Д-т 68	К-т 19	18 000 — произведен вычет НДС;
Д-т 03.2	К-т 03.1	100 000 — передача оборудования в лизинг;
Д-т 20	К-т 02	500 — начислена амортизация по оборудованию, сданному в лизинг, но числящемуся на балансе компании.

Долгосрочные финансовые вложения (стр. 140). В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 произведенные вложения на срок свыше 1 года считаются долгосрочными финансовыми вложениями. Они могут переводиться в векселя, акции, облигации; займы, предоставленные другим организациям; депозитные вклады в кредитных организациях; уставные капиталы других организаций (в том числе в дочерние и зависимые общества); дебиторскую задолженность, приобретенную по договору уступки права требования, и пр. Сюда не относятся собственные акции, выкупленные у акционеров, а также долгосрочные займы, выданные работникам, поскольку они отражаются на счете 73 в составе дебиторской задолженности.

Пример 7. ООО “Гофман” разместило свободные денежные средства с целью получения дохода. Для этого оно приобрело за 100 000 руб. у ЗАО “Молочный завод “Приокский”” дебиторскую задолженность на сумму 125 000 руб. ООО “Гофман” задолженность в полном объеме (125 000 руб.) удалось взыскать с должника в следующем месяце.

В учете ООО “Гофман” произведены бухгалтерские проводки (руб.):		
Д-т 76	К-т 51	100 000 — оплачена дебиторская задолженность;
Д-т 58	К-т 76	100 000 — отражена фактическая стоимость приобретенной дебиторской задолженности;
Д-т 51	К-т 58,	100 000 — погашена задолженность
субсчет “Дебиторская задолженность”		должником;
Д-т 51	К-т 91-1	25 000 — отражен доход, полученный при погашении приобретенной дебиторской задолженности.

Отложенные налоговые активы (стр. 145). Сумма таких активов учитывается на счете 09. Показатель по стр. 145 за про-

шедший год указывается сальдо по счету 09 на конец года. Отложенный налоговый актив (ОНА) возникает, если момент признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. В том случае, если расходы в бухгалтерском учете возникают раньше, чем в налоговом учете, а доходы — позже, у фирмы образуются вычитаемые временные разницы (ВВР). Если ВВР умножить на ставку налога на прибыль, то получим сумму отложенных налоговых активов (ОНА).

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению налога на прибыль в будущих периодах. Такие ситуации возникают, например, когда фирма использует кассовый метод, не оплатила признанных расходов (эти расходы отражают в бухгалтерском учете, но не учитывают их для целей налогообложения) или когда сумма начисленных расходов в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом учете.

ВВР отражаются на специальных субсчетах тех счетов, по которым они возникли.

Пример 8. ООО “Центр” 12 февраля 2010 г. ввело в эксплуатацию новый станок стоимостью 480 000 руб. (без НДС). Срок его использования — 4 года. В целях бухгалтерского учета ООО “Центр” начисляет амортизацию по сумме чисел лет срока полезного использования, в целях налогообложения — применяет линейный метод.

Начисление амортизации ООО произвело с 1 марта 2010 г. следующим образом.

Таким образом, ВВР составит 6000 руб. (16 000 — 10 000). На эту сумму бухгалтер ООО “Центр” составит бухгалтерскую проводку:

Условия	В бухучете, руб.	В налоговом учете, руб.
Первоначальная стоимость станка	480 000	480 000
Сумма начисленной амортизации за март 2010 г.	16 000 (4 года : 10 лет × × 480 000 : 12 мес.)	10 000 (480 000 : 4 года : 12 мес.)
Остаточная стоимость на 1 апреля 2010 г.	464 000 (480 000 – 16 000)	470 000 (480 000 – 10 000)

Д-т 02 К-т 02, субсчет “Вычитаемая временная разница”.

Одновременно с ВВР рассчитывается сумма ОНА, умножив ВВР на ставку налога на прибыль. На эту сумму будет составлена бухгалтерская проводка (руб.):

Д-т 09 К-т 68 1200 (6000 × 20%).

Прочие внеоборотные активы (стр. 150). По этому коду указывается величина активов предприятия, не нашедшая своего отражения по другим строкам раздела I “Внеоборотные активы”.

Итого по разделу “Внеоборотные активы” (стр. 190). По этой строке отражается общая сумма внеоборотных активов предприятия, а именно сумма кодов 110+120+130+135+140+ 145+150.

Раздел II “Оборотные активы”. В этом разделе показываются запасы, НДС по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства.

Источники формирования показателей строк раздела II баланса представлены в табл. 6.

Таблица 6

**Формирование показателей строк раздела II
“Оборотные активы” бухгалтерского баланса**

Показатель	Код	Формирование показателя
Запасы	210	Сумма стр. 211–217
в том числе: сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	Остаток по счету 10 плюс (минус) дебетовое (кредитовое) сальдо счета 16
животные на выращивании и откорме	212	Сальдо счета 11
затраты в незавершенном производстве	213	Сумма остатков по счетам 20, 21, 23, 29, 44
готовая продукция и товары для перепродажи	214	Сальдо по счетам 41 и 43 за минусом сальдо счетов 14 и 42
товары отгруженные	215	Сальдо счета 45
расходы будущих периодов	216	Сальдо счета 97
прочие запасы и затраты	217	Стоимость материально-производственных ценностей, которые не вошли в предыдущие строки группы статей «Запасы»
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	Сальдо счета 19
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	Сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 по расчетам со сроком более 12 месяцев за минусом кредитового сальдо счета 63 субсчет «Резервы по долгосрочным долгам». Дебетовое сальдо счета 60, субсчет «Расчеты по авансам, выданным на срок больше года».

Показатель	Код	Формирование показателя
		Дебетовое сальдо счета 73, субсчет «Расчеты производятся более чем через 12 месяцев». Дебетовое сальдо счета 58, субсчет «Предоставленные на срок более года займы, по которым не предусмотрено начисление процентов»
в том числе покупатели и заказчики	231	Дебетовое сальдо по счетам 62 и 76 (долгосрочные задолженности покупателей и заказчиков) минус остаток по субсчету счета 63, на котором отражена сумма резерва по таким задолженностям
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	Сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 по расчетам в течение 12 месяцев за минусом кредитового сальдо счета 63, субсчет «Резервы по краткосрочным долгам». Дебетовое сальдо счета 75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Дебетовое сальдо счета 60, субсчет «Расчеты по авансам, выданным на срок не более года». Дебетовое сальдо счета 68, субсчет «Задолженность налоговых органов, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев». Дебетовое сальдо счета 73, субсчет «Расчеты в течение 12 месяцев». Дебетовое сальдо счета 58, субсчет «Предоставленные на срок не более года займы, по которым не предусмотрено начисление процентов»
в том числе покупатели и заказчики	241	Остатки по счетам 62 и 76, на которых показаны краткосрочные задолженности покупателей и заказчиков, минус сальдо субсчета счета 63, на котором отражена сумма резерва по таким задолженностям
Краткосрочные финансовые вложения	250	Сальдо счета 58 по краткосрочным финансовым вложениям за минусом сальдо счета 59 в части созданных по ним резервов. Остаток по счету 55, субсчет «Депозитные счета» по депозитам на срок не более года, если по ним начисляются проценты
Денежные средства	260	Сумма остатков по счетам 50, 51, 52, 55 (субсчета «Аккредитивы» и «Чековые книжки», «Депозитные счета» – если по депозитным вкладам не начисляют проценты), 57
Прочие оборотные активы	270	Показатели, не отраженные в предыдущих строках раздела «Оборотные активы» баланса
Итого по разделу II	290	Сумма стр. 210, 220, 230, 240, 250, 260 и 270
Баланс	300	Сумма стр. 190 и 290

Стр. 210 “Запасы” — отражаются сводные данные о запасах и затратах фирмы, которые расшифровываются по кодам 211–217.

Стр. 211 “Сырье, материалы и другие аналогичные ценности”. По этой строке отражается стоимость числящегося на учете предприятия сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, топлива, смазочных материалов, тары, запасных частей, строительных материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, а также ценностей, переданных в переработку и находящихся в пути. Эта стоимость должна быть скорректирована на величину созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей в случае создания такого резерва. Материалы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в сумме фактических затрат на их приобретение. Она зависит от того, как материалы были получены: за деньги, безвозмездно, в качестве вклада в уставный капитал.

Пример 9. В декабре отчетного года ООО “Квант” купило 700 единиц материалов по 500 руб. за единицу. Материалы оприходованы по учетной стоимости в сумме 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.).

Данная хозяйственная операция отражена в учете следующим образом (руб.):

Д-т 10	К-т 15	350 000 (500 руб. × 700 ед.) — оприходованы материалы по учетным ценам;
Д-т 15	К-т 60	300 000 (354 000 руб. — 54 000 руб.) — отражена фактическая себестоимость материалов;
Д-т 19	К-т 60	54 000 — отражен НДС по поступившим материалам;
Д-т 15	К-т 16	50 000 (350 000 — 300 000) — списано превышение учетной стоимости материалов над их фактической себестоимостью.

По строке 211 баланса за отчетный год материалы следует отразить по фактической себестоимости — 300 000 руб. Дебетовое сальдо по счету 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей” в конце отчетного месяца на те же счета, что и материалы, пропорционально их стоимости бухгалтерской проводкой:

Д-т 20 (23, 25, 44...) К-т 16.

Строка 212 “Животные на выращивании и откорме” содержит информацию о стоимости молодняка животных, взрослых

лых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для продажи (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для продажи.

Строка 213 “Затраты в незавершенном производстве”. По данному строке показываются затраты организации в незавершенном производстве по счету 20 “Основное производство”. Под незавершенным производством понимается продукция (работы), не прошедшие всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической проверки (п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

В бухгалтерском балансе незавершенное производство может отражаться по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, исходя из требований учетной политики предприятия.

Пример 10. ООО “Автосервис” заключило 25 декабря 2009 г. договор на ремонт автомобиля ВАЗ-21. Окончание ремонта и сдача его заказчику будут осуществлены 9 января следующего за отчетным года. На основании требований об отпуске материалов в производство на ремонт автомобиля с 25 по 31 декабря 2009 г. было использовано материалов на сумму 45 560 руб.:

Д-т 20	К-т 10	45 560 руб. — использованы материалы для ремонта автомобиля.
--------	--------	--

За выполнение данного заказа была начислена заработная плата рабочим в сумме 4300 руб. и начислено ЕСН¹ в сумме 1180 руб.:

¹ С 1 января 2010 г. гл. 24 “Единый социальный налог” НК РФ утрачивает силу (Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 213-ФЗ). ЕСН будет заменен страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Новый порядок исчисления и уплаты страховых взносов будет регулироваться Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ “О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования” (далее — Закон о страховых взносах).

Д-т 20	К-т 70	4300 руб. — начислена заработная плата рабочим за декабрь 2009 г.;
Д-т 20	К-т 69	1180 руб. — произведены начисления ЕСН.

Таким образом, расходы на незавершенное производство в целях бухгалтерского учета на конец месяца составят 51 040 руб. (45 560 + 4300 + 1180), и эта сумма будет отражена по строке 213 бухгалтерского баланса.

Строка 214 “Готовая продукция и товары для перепродажи”. По этой строке отражается фактическая или нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции на счете 43 “Готовая продукция”, не проданная на отчетную дату, а также стоимость нереализованных товаров, приобретенных для перепродажи и учитываемых на счете 41 “Товары”. Учет товаров осуществляется по продажным ценам. Расходы на транспортировку в зависимости от принятого на предприятии их метода учета подлежат или включению непосредственно в стоимость товара, минуя счет 44, или учету на счете 44 с последующим распределением между проданным товаром и его остатком на конец отчетного периода. На предприятиях розничной торговли учет товаров осуществляется по розничным ценам (с учетом торговой наценки).

Пример 11. ЗАО “Актив” выпускает электропечи. В декабре 2009 г. расходы основного производства на выпуск партии электропечей (покупка материалов, заработная плата, включая ЕСН, и др. расходы) составили 260 000 руб. Сборка электропечей осуществляет вспомогательное производство. Его расходы составили 28 000 руб.

Данные хозяйственные операции ЗАО “Актив” отражены в бухгалтерском учете следующим образом (руб.):

Д-т 20	К-т 10 (70, 69...)	260 000 — отражены основные расходы по выпуску электропечей;
Д-т 23	К-т 10 (70, 69...)	28 000 — отражены расходы на сборку;
Д-т 20	К-т 23	28 000 — в себестоимость готовой продукции включены расходы вспомогательного производства;

Д-т 43 К-т 20 288 000 (260 000 + 28 000) — готовая продукция оприходована на склад.
Сумма 288 000 руб. будет отражена по строке 214 баланса.

Пример 12. Магазин “Промтовары” купил у поставщика товаров на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС – 1800 руб.). Наценка на товары установлена в размере 40%, или 6250 руб. В бухгалтерии магазина данная хозяйственная операция отражена следующим образом (руб.):

Д-т 41	К-т 60	10 000 (11 800 – 1800) — оприходованы товары;
Д-т 19	К-т 60	1800 — учтен НДС по принятым товарам;
Д-т 60	К-т 51	11 800 — оплачены товары поставщику;
Д-т 68	К-т 19	1800 — принят к вычету НДС;
Д-т 41	К-т 42	4000 (10 000 × 40% : 100%) — отражена наценка на оприходованные товары (без НДС).

Таким образом, по строке 214 баланса будет отражена сумма 14 000 руб.

Строка 215 “Товары отгруженные”. По этой строке показывается сальдо по дебету счета 45 “Товары отгруженные” по фактической себестоимости.

Строка 216 “Расходы будущих периодов”. Здесь отражаются затраты предприятия в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам: расходы на ремонт основных средств, если его производят неравномерно в течение года; сертификация продукции; некоторые виды страхования и т. п.

Такие расходы можно списывать двумя способами:

- равномерно в течение определенного срока;
- пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).

Строка 217 “Прочие запасы и затраты”. В этой строке фиксируются запасы и затраты, не нашедшие отражения в предыдущих строках подраздела “Запасы” раздела II “Оборотные активы”.

Строка 220 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” показывает остаток по одноименному счету 19, который означает, что часть НДС, предъявленная

поставщикам, еще не поставлена к вычету (ст. 171–172 НК РФ): Д-т 19 К-т 60 — учтен НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям.

Строки 230 и 240 “Дебиторская задолженность”. Здесь показывается задолженность, не погашенная на отчетную дату, а именно, суммы дебетового сальдо по счетам: 60, 62, 68, 69, 71, 73, 76.

По строке 230 отражается дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются позднее чем через 12 месяцев после отчетной даты. Это долгосрочная дебиторская задолженность.

По строке 240 указывается дебиторская задолженность, которая должна быть погашена в течение 12 месяцев после отчетной даты. Это краткосрочная дебиторская задолженность.

Кроме того, задолженность покупателей и заказчиков указывается отдельно по строкам “В том числе покупатели и заказчики” следующим образом:

- по строке 231 — задолженность, которая будет погашена более чем через 12 месяцев после отчетной даты;
- по строке 241 — задолженность, которая будет погашена менее чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Сальдо расчетов с поставщиками, покупателями и другими лицами отражаются в балансе развернуто: дебетовое сальдо — в активе (строки 230 и 240), кредитовое — в пассиве (строки с 620-й по 625-ю).

Строка 250 “Краткосрочные финансовые вложения” — это выданные краткосрочные займы на срок не более 1 года. По этой строке не включаются предоставленные беспроцентные займы (более подробно учет финансовых вложений рассмотрен при описании порядка заполнения строки 140 баланса).

Строка 260 “Денежные средства” — представляют собой остатки денежных средств организации по счетам 50, 51, 52, 55 (за исключением депозитов, по которым предусмотрено начисление процентов), 57.

Строка 270 “Прочие оборотные активы” — показывает остатки тех или иных активов, не нашедших отражения по другим статьям раздела II бухгалтерского баланса.

Структура пассива баланса.

По структуре пассив баланса состоит из собственного капитала и резервов предприятия, долгосрочных обязательств, срок погашения которых отдален во времени, и краткосрочных обязательств, с помощью которых определяется степень платежеспособности организации в отчетном периоде.

Источники образования хозяйственных средств предприятия подразделяются на собственные и привлеченные.

К собственным источникам хозяйственных средств относятся: капитал, который представляет собой вложения акционеров (учредителей), резервы, образованные в соответствии с законодательством РФ или по решению самой организацией за счет нераспределенной прибыли, и сама нераспределенная прибыль.

К привлеченным источникам хозяйственных средств относятся: кредиты, займы и разные виды кредиторской задолженности. Эти средства не находятся в собственности организации, по истечении определенного времени они должны быть возвращены собственникам.

Таким образом, пассив баланса можно представить в виде такой формулы:

$$\text{Пассив} = \text{Собственные средства} + \\ + \text{Привлеченные средства.}$$

Раздел III “Капитал и резервы” содержит уставный капитал, собственные акции, выкупленные у акционеров, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Источники формирования показателей строк раздела III баланса представлены в табл. 7.

Строка 410 “Уставный капитал” содержит информацию об уставном капитале предприятия, сумма которого должна совпадать с суммой уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах.

Уставный капитал представляет собой стоимость долей, приобретенных его участниками. Он определяет минимальный

**Формирование показателей строк раздела III
“Капитал и резервы” бухгалтерского баланса**

Показатель	Код	Формирование показателя
Уставный капитал	410	Сальдо счета 80
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	Сальдо счета 81
Добавочный капитал	420	Сальдо счета 83
Резервный капитал	430	Сумма строк 431 и 432
в том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством	431	Сальдо субсчета счета 82, на котором отражена сумма резерва, созданного в соответствии с законодательством РФ
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	Сальдо счета 84
Итого по разделу III	490	Сумма стр. 410, 420, 430, 470 минус стр. 411

размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. В организациях других организационно-правовых форм под уставным капиталом может подразумеваться:

- складочный капитал — в полном товариществе и товариществе на вере (п. 2 ст. 70 и п. 2 ст. 83 ГК РФ);
- паевой взнос (денежные средства и стоимостная оценка имущества, представленная участниками для ведения деятельности), — в производственном кооперативе-артели (п. 2 ст. 108 ГК РФ), в потребительской кооперации (Закон РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-І “О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах в Российской Федерации);
- уставный фонд (стоимостная оценка имущества, закрепленного государством за организацией на право полного хозяйственного ведения) — в унитарных государственных и муниципальных предприятиях (п. 3 ст. 114 ГК РФ).

Для целей бухгалтерского учета в организации, прошедшей государственную регистрацию, все указанные определения сводятся к понятию уставного капитала, содержанием которого является сумма вкладов, инвестированных учредителями (участниками) в имущество юридического лица. Пунктом 67 Положения № 34н определено, что в бухгалтерском балансе отра-

жается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированного в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Размер уставного капитала ОАО не может быть менее 1000-кратной суммы МРОТ, а ЗАО и ООО — 100-кратной суммы МРОТ, установленной на дату государственной регистрации общества, определенной ст. 26 Закона “Об акционерных обществах” № 208-ФЗ.

При заполнении строки 410 баланса нужно иметь в виду, что сумма уставного капитала ОАО не должна быть выше суммы чистых активов, рассчитанных согласно Порядку оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденному приказом Минфина РФ и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз. Такой метод расчета чистых активов применим и к ООО.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества или подтвержденным результатами аудиторской проверки, стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить о его уменьшении до величины, не превышающей стоимости чистых активов.

После государственной регистрации организации уставный капитал отражается по дебету субсчета 1 Д-т 75-1 и кредиту счета 80. Фактическое поступление вкладов учредителей отражается по дебету счетов денежных средств и иных активов и кредиту счета 75-1.

Пример 13. Вновь созданная организация ОАО “Рубин” прошла государственную регистрацию. Согласно уставу ОАО “Рубин” формирует уставный капитал за счет выпуска 2000 шт. акций номинальной стоимостью 500 руб., размещенных путем подписки. Все акции оплачены полностью денежными средствами.

В бухгалтерском учете ОАО “Рубин” произведены записи (тыс. руб.):

Д-т 75-1	К-т 80-1	1000 (2000 шт. × 500 руб.) — отражена сумма номинальной стоимости выпущенных акций, зафиксированных при государственной регистрации уставного капитала;
----------	----------	---

Д-т 80-1	К-т 80-2	1000 — отражена подписка на акции акционерами;
Д-т 50, 51	К-т 75-1	1000 — получены денежные средства в счет оплаты акций;
Д-т 80-2	К-т 80-3	1000 — отражено перераспределение средств в структуре капитала (переоформление субсчетов к счету 80) и создание уставного капитала (счет 80.3).

Таким образом, по строка 410 баланса на отчетную дату следует отразить сумму 1000 тыс. руб.

Пример 14. В соответствии с Законом РФ “О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации” и учредительными документами Красноармейского районного потребительского общества сформирован паевой фонд за счет взносов пайщиков: денежными средствами в сумме 100 000 руб., имуществом и ценными бумагами — в сумме 50 000 руб.

Данные хозяйственные операции отражены в учете следующими проводками (руб.):

Д-т 50, 51	К-т 75-1	100 000 — приняты паевые взносы пайщиков денежными средствами;
Д-т 08,10, 58	К-т 75-1	50 000 — приняты паевые взносы пайщиков имуществом и ценными бумагами.

Таким образом, по стр. 410 уставный капитал (счет 80, субсчет “Паевой фонд”) будет отражен в сумме 150 000 руб.

Пример 15. В 2010 г. организация имела уставный капитал в сумме 100 млн руб., добавочный капитал — 20 млн руб., резервный капитал — 5 млн руб., непокрытый убыток на 1 января отчетного года — 5 млн руб. На 31 декабря отчетного года организация получила убыток и отразила его по стр. 470 в сумме 15 млн руб. Итог по разделу III баланса (стр. 490) составил 110 млн руб.

Активы организации по балансу на 31 декабря отчетного года составили 250 млн руб., обязательства (долгосрочные и краткосрочные) по балансу на 31 декабря отчетного года — 140 млн руб. Чистые активы составляют 110 млн руб. (250 — 140).

Таким образом, чистые активы оказались больше уставного капитала на 10 млн руб. (110 — 100), несмотря на получение убытка от деятельности. Уставный капитал в данной ситуации не подлежит уменьшению и по стр. 410 баланса будет отражен в сумме 100 млн руб.

Строка 411 “Собственные акции, выкупленные у акционеров”. Учет собственных акций в бухгалтерском учете отражается на счете 81 аналогичного названия. Стоимость выкупленных акций (долей) в балансе показывается в круглых скобках.

Строка 411 заполняется как ОАО, так и ООО. ОАО по данной строке показывает собственные акции, выкупленные у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам, отражают стоимость доли в уставном капитале, выкупленной у участников (учредителей) фирмы.

Пример 16. Уставный капитал ОАО составляет 100 000 руб. В 2010 г. ОАО выкупило собственные акции по номинальной стоимости в сумме 50 000 руб. с целью их аннулирования.

Данная операция в бухгалтерском учете на 31.12.2010 г. была отражена следующим образом (руб.):

Д-т 81	К-т 50, 51	50 000 — оплата собственных акций по номинальной стоимости.
--------	------------	---

По стр. 411 баланса в круглых скобках была отражена сумма 50 000 руб.

Строка 420 “Добавочный капитал”. В сфере гражданского законодательства понятие “добавочный капитал” как объект права отсутствует. Однако оно применяется в бухгалтерском и налоговом учете. Так, в п. 68 Положения № 34н указано, что сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, а также сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), учитываются как *добавочный капитал* и отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

Инструкцией по применению Плана счетов определен закрытый перечень объектов, отражаемых на счете 83 “Добавочный капитал”. По кредиту счета 83 отражаются:

- прирост стоимости внеоборотных активов, выявленный по результатам их переоценки, — в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен пророст стоимости;

- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала АО (при создании общества или при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, — в корреспонденции со счетом 75-1.

На практике многие организации продолжают учитывать по статье баланса “Добавочный капитал” часть нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении организации, в размере, направленном на капитальные вложения. Такая норма существовала в Методических рекомендациях № 60н, но с их отменой исчезла и нормативная поддержка этого порядка учета. Однако, проявив свое профессиональное суждение, бухгалтер может сохранить такой порядок учета, зафиксировав его в учетной политике организации.

Пример 17. ЗАО имеет на своем балансе токарный станок, первоначальная стоимость которого 30 000 руб., сумма начисленной амортизации — 5000 руб. По состоянию на 1 января 2010 г. станок переоценили с коэффициентом 2 (в соответствии с рыночными ценами). В учете ЗАО будут произведены бухгалтерские проводки (руб.):

Д-т 01	К-т 83	30 000 ($30\,000 \times 2 - 30\,000$) — увеличена стоимость станка по результатам переоценки;
Д-т 83	К-т 02	5000 ($5000 \times 2 - 5000$) — доначислена сумма амортизации станка в результате переоценки.

Таким образом, по стр. 420 будет отражена сумма дооценки 25 000 руб. (кредит счета 83).

Пример 18. В 2010 г. ОАО “Гофман” дополнительно выпустило акции на сумму 100 000 руб. Выпуск состоит из 100 акций номиналом 1000 руб. каждая. Все акции размещены среди учредителей своей организации по цене 1300 руб. Следовательно, в уставный капитал ОАО “Гофман” поступило 130 000 руб.

В бухгалтерии ОАО “Гофман” составлены бухгалтерские проводки (руб.):

Д-т 75.1	К-т 80	100 000 — учтена задолженность учредителей по оплате акций;
Д-т 50, 51	К-т 75-1	130 000 — оплачены акции выше номинала;
Д-т 75.1	К-т 83	30 000 — отражен эмиссионный доход.

По стр. 420 баланса на 31.12.2010 г. будет отражена сумма 30 000 руб.

Строка 430 “Резервный капитал”. Резервный капитал (фонд) создается в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% его уставного капитала. Резервный капитал (фонд) общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный капитал (фонд) общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Он не может быть использован для иных целей (п. 1 ст. 35 ФЗ “Об акционерных обществах” № 208-ФЗ).

Образование резервного капитала в соответствии с законодательством для акционерных обществ является обязательным, а для других организаций носит добровольный характер.

Строка 431 “Резервы, образованные в соответствии с законодательством”. Образование резервного капитала для ЗАО, ОАО, кредитных потребительских и сельскохозяйственных кооперативов является обязательным (п. 1 ст. 35 Закона “Об акционерных обществах”, ст. 30 Закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ “Об обществах с ограниченной ответственностью”, п. 69 Положения № 34н, Закон от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ “О сельскохозяйственной кооперации”).

Строка 432 “Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами”. Заполняет любая организация,

если это предусмотрено ее уставом. Резерв формируется за счет нераспределенной прибыли организации, максимальный размер его прописан в уставе.

Строка 470 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Нераспределенная прибыль — это часть чистой прибыли, которая не была распределена акционерами (участниками) и осталась в распоряжении фирмы. Сумма годового финансового результата фирмы получается путем реформации баланса на 31 декабря отчетного года.

На практике встречаются ситуации, когда бухгалтерская отчетность представляется с учетом решений учредителей о распределении прибыли, хотя с 2004 г. такой порядок распределения прибыли отменен приказом № 67н. Организации по традиции используют средства нераспределенной прибыли на создание фондов потребления, что также не предусмотрено в настоящее время действующими нормативными документами.

По строке 470 отражается кредитовое (дебетовое) сальдо счета 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Чтобы сумма сальдо счета 84 отражала реальное положение дел, фирма должна расходы на потребление учитывать за счет текущей прибыли организации. На собрании акционеров фирмы должна утверждаться не сумма прибыли на формирование фонда потребления, а норма расхода на потребление текущего периода. Исходя из этого, по нашему мнению, представляется, что организации должны пересмотреть свои подходы к планированию расходов на потребление, приводя их в соответствие с нормативными документами. Особенно это касается организаций, которые составляют отчетность в соответствии с МСФО в целях сокращения области трансформации.

Раздел IV “Долгосрочные обязательства” включает в себя: займы и кредиты, отложенные налоговые обязательства (ОНО).

Источники формирования показателей строк раздела IV представлены в табл. 8.

Строка 510 “Займы и кредиты”. Организация должна показать остаток кредитов и займов, которые получила на срок более года и не вернула их по состоянию на 31 декабря отчетного года. Долгосрочные кредиты банков и займы небанковских организаций учитываются на счете 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”.

Таблица 8

**Формирование показателей раздела IV
“Долгосрочные обязательства” бухгалтерского баланса**

Показатель	Код	Формирование показателя
Займы и кредиты	510	Остаток по счету 67, на котором отражена задолженность по долгосрочным кредитам и займам, а также сумма процентов по ним
Отложенные налоговые обязательства	515	Сальдо счета 77
Прочие долгосрочные обязательства	520	Долгосрочные пассивы, которые не были отражены по другим строкам раздела IV «Долгосрочные обязательства»
Итого по разделу IV	590	Сумма стр. 510, 515 и 520

Более точная информация по заполнению этой строки баланса получается при условии ведения аналитического учета по счету 67 в разрезе субсчетов:

- 67-1 “Расчеты по долгосрочным кредитам” (задолженность по кредитам банка);
- 67-2 “Расчеты по долгосрочным займам” (задолженность по кредитам небанковского характера).

Кроме того, долгосрочные кредиты и займы можно учитывать двумя способами: а) на счете 67 до истечения срока их погашения; б) на соответствующем счете 67 “Расчеты по долгосрочным займам” до тех пор, пока до срока их погашения не останется 366 дней. После этого сумму займа переводят на счет “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”.

Выбранный порядок синтетического и аналитического учета долгосрочных кредитов и займов должен быть закреплен в учетной политике организации.

При заполнении этого кода особое внимание следует уделить вопросам признания процентов по полученным кредитам и займам. В разделе 1 ПБУ 15/2008 “Учет расходов по займам и кредитам” определено, что основная сумма обязательств по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре.

К расходам, связанным с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее — расходы по займам), относятся проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), и дополнительные расходы по займам (информационные, консультационные расходы, расходы на экспертизу договора займа и иные расходы, связанные с получением займов). Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу.

Строка 515 “Отложенные налоговые обязательства” (ОНО). По этой строке отражается кредитовое сальдо счета 77 “Отложенные налоговые обязательства”, не списанное по состоянию на 31 декабря отчетного года. Используют этот счет фирмы, которые применяют ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций”.

Субъекты малого предпринимательства применять ПБУ 18/02 не обязаны, но могут это делать добровольно.

Отложенные налоговые обязательства представляют собой расходы, которые признаются в бухгалтерском учете позже, а доходы — раньше, чем в налоговом. Для подсчета ОНО необходимо налогооблагаемую временную разницу (НВР) умножить на ставку налога на прибыль.

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если:

- фирма, используя кассовый метод, начислила выручку от реализации товаров, но фактически деньги не получила;
- сумма начисленных расходов (например, амортизации основных средств) в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом;
- имеется отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль. Они приводят к увеличению суммы налога на прибыль в последующих периодах. НВР рассчитываются по формуле

Налогооб- лагаемая временная разница	=	Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в налоговом учете за отчетный период	—	Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в бухучете за тот же период.
---	---	---	---	---

Пример 19. Фирма ЗАО “Наш дом” в IV квартале 2010 г. начислила на основные средства амортизацию в сумме 100 000 руб. При налогообложении прибыли амортизацию учитывают в сумме 300 000 руб. Выручка фирмы составила 600 000 руб. (без НДС), налогооблагаемая разница — 200 000 руб. (300 000 — 100 000).

Для упрощения примера предполагается, что других затрат и операций у фирмы не было. В бухгалтерии фирмы произвели следующие бухгалтерские записи (руб.):

Д-т 62	К-т 90-1	600 000 — отражена выручка;
Д-т 44	К-т 02	10 000 — отражены расходы, которые уменьшают облагаемую прибыль;
Д-т 90-2	К-т 44	100 000 — списаны расходы;
Д-т 90-9	К-т 99	500 000 (600 000 — 100 000) — отражен финансовый результат;
Д-т 99	К-т 68	100 000 (500 000 × 20%) — начислен
субсчет “Налог на прибыль”	субсчет “Расчеты по налогу на прибыль”	налог на прибыль по данным бухучета;
Д-т 02	К-т 02	200 000 — отражена НВР.
	субсчет “НВР”	

Строка 520 “Прочие долгосрочные обязательства”. По данной строке отражается прочая долгосрочная кредиторская задолженность (кроме задолженности по кредитам и займам), например, задолженность лизингополучателей перед лизингодателем в ситуации, когда предмет лизинга находится на балансе лизингополучателя. С 2008 г. изменился порядок оценки активов и обязательств, стоимость которых выражена в валюте или условных единицах, а именно, изменился порядок оценки авансов (ПБУ 3/2006). Кроме того, по данной строке отражаются отложенные налоговые обязательства, подлежащие погашению после 31 декабря 2008 г. (ПБУ 1/2008).

Строка 590 “Итого по разделу IV”. Здесь отражается итоговая сумма строк 510, 515, 520.

Раздел V “Краткосрочные обязательства” включает в себя суммы кредиторской задолженности (начисленной по банковским кредитам, займам, товарному кредиту, невыплаченной заработной платы, задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и т. д.), которые организация должна погасить в течение 12 месяцев.

В бухгалтерском балансе краткосрочные обязательства отражаются с учетом причитающихся к уплате процентов на конец отчетного периода.

Источники формирования показателей кодов 610–660 раздела V представлены в табл. 9.

Таблица 9

**Формирование показателей строк раздела V
“Краткосрочные обязательства” бухгалтерского баланса**

Показатель	Код	Формирование показателя
Займы и кредиты	610	Остаток по субсчетам счета 66, на которых отражены задолженность по краткосрочным кредитам и сумма начисленных процентов по ним
Кредиторская задолженность	620	Сумма стр. 621–625
в том числе: поставщики и подрядчики	621	Сумма сальдо субсчетов счетов 76 и 60, на которых отражена задолженность перед поставщиками и подрядчиками
задолженность перед персоналом организации	622	Кредитовый остаток счета 70 (за исключением субсчета «Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям»)
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623	Кредитовый остаток по счету 69, за исключением субсчета «Расчеты с федеральным бюджетом»
задолженность по налогам и сборам	624	Кредитовый остаток по счету 68, кредитовый остаток по счету 69, субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом»
прочие кредиторы	625	Остаток субсчетов «Расчеты по претензиям» и «Расчеты по имущественному и личному страхованию» счета 76 и сальдо счета 71. Сальдо по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части сумм авансов, полученных под поставку товаров (работ, услуг)

Показатель	Код	Формирование показателя
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630	Кредитовые остатки субсчета «Расчеты по выплате доходов» счета 75 и субсчета «Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям» счета 70
Доходы будущих периодов	640	Остаток по счету 98
Резервы предстоящих расходов	650	Остаток по счету 96
Прочие краткосрочные обязательства	660	Краткосрочные обязательства, которые нельзя отнести к другим статьям раздела «Краткосрочные обязательства»
Итого по разделу V	690	Сумма стр. 610, 620, 630, 640, 650 и 660
Баланс	700	Сумма стр. 490, 590 и 690

Строка 610 “Займы и кредиты”. Заполняется строка 610 в соответствии с требованиями раздела III ПБУ 15/2008 и данных учетных регистров аналитических счетов к счету 66, к которому открываются субсчета:

- 66-1 — “Расчеты по краткосрочным кредитам”;
- 66-2 — “Расчеты по краткосрочным займам”;
- 66-1-1 — “Банковский кредит”;
- 66-1-2 — “Товарный кредит”;
- 66-1-3 — “Коммерческий кредит”.

По строке 610 указывается сальдо по счету 66 на начало года и конец отчетного периода, т. е. на 31 декабря.

Строки 620–625 “Кредиторская задолженность”. Кредиторская задолженность детализирована. В ее составе учитывается задолженность: по счету 66 — всего кредитов и займов, далее в том числе: перед поставщиками и подрядчиками (счета 60, 76), перед персоналом организации (счет 70), перед государственными внебюджетными фондами (счет 69), по налогам и сборам (счет 68) и прочие кредиторы (счета 71, 76, 62 по авансам). Заполняются эти строки на основании аналитического учета, Главной книги и других источников учетной информации.

При заполнении этих строк следует обратить особое внимание на авансы полученные, выраженные в валюте или условных единицах с учетом требований ПБУ 3/2006, а также на отражение штрафов и пени.

На счете 68, как правило, ведутся расчеты с бюджетом по пени и штрафам за нарушение налогового законодательства, хотя ни инструкция по применению плана счетов к счету 68, ни статья баланса “Задолженность по налогам и сборам” учета пени и штрафов не предусматривают.

Согласно названной инструкции счет 69 предназначен для учета расчетов по любым видам страхования, включая добровольное страхование, а также для учета расчетов по пени и штрафам. Поскольку на счете 69 аккумулируются расчеты по ЕСН (страховым взносам с 2010 г.), то штрафы и пени, связанные с социальным и медицинским страхованием, целесообразно отражать по статье “Прочие кредиторы”.

Строка 630 “Задолженность перед участниками (учредителями)” содержит информацию о задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям и займам.

Заполняется данная строка на основании остатков по счету 70 в части задолженности организации по причитающимся к выплате работникам дивидендов, процентам по акциям, облигациям, займам и счету 75-2 “Расчеты с учредителями по дивидендам”.

Строка 640 “Доходы будущих периодов”. Здесь показываются средства, полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим отчетным периодам, а также иные средства, учитываемые на счете 98 в соответствии с правилами бухгалтерского учета, например арендная плата, коммунальные платежи, безвозмездно полученное имущество и амортизация по нему и др. Строка заполняется на основании остатка по счету 98.

Строка 650 “Резервы предстоящих расходов”. По этой строке отражаются остатки средств, зарезервированных организацией, например, могут создаваться резервы на оплату отпусков, на ремонт основных средств и др. Заполняется строка на основании остатка по счету 96.

Строка 660 “Прочие краткосрочные обязательства”. Здесь отражается сумма краткосрочных долгов, которая не нашла отражение в V разделе баланса.

Строка 690 “Итого по разделу V”. Данная строка является итогом сумм строк 610, 620, 630, 640, 650, 660.

Строка 700 “Баланс”. Здесь показывается сумма строк 490 “Итого по разделу III”, 590 “Итого по разделу IV” и 690 “Итого по разделу V”.

После итога баланса в данной форме приведена “**Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах**”. Здесь показывается наличие имущества и обязательств, учитываемых на забалансовых счетах, например сумма товаров, принятых на комиссию, величина принятых в аренду основных средств и т. д.

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, составляется строго в соответствии с инструкцией по применению плана счетов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Дайте определение бухгалтерского баланса и характеристики его функций в рыночной экономике.
2. Назовите основные признаки классификации балансов.
3. Раскройте основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу.
4. Назовите разделы баланса.
5. Дайте характеристику активов бухгалтерского баланса.
6. Дайте характеристику пассивов бухгалтерского баланса.
7. Цель проведения инвентаризации активов и обязательств перед составлением годового отчета.
8. Объясните принципы оценки основных статей баланса.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Бухгалтерский баланс представляет собой:

- а) систему показателей имущественного положения и финансовых результатов организации на определенную дату;

б) группировку хозяйственных средств по составу и размещению и по источникам их образования в денежном выражении на определенную дату;

в) финансовые результаты организации за отчетный период;

г) информацию об имущественном положении фирмы на отчетную дату.

2. Не существует признака классификации бухгалтерских балансов:

а) по времени составления;

б) по характеру деятельности;

в) по способу очистки;

г) по форме отражения.

3. Каких разделов в бухгалтерском балансе нет?

а) долгосрочные активы;

б) внеоборотные активы;

в) капитал и резервы;

г) краткосрочные обязательства.

4. Амортизируемое имущество отражается в бухгалтерском балансе:

а) по первоначальной стоимости;

б) по фактической себестоимости;

в) по восстановительной стоимости;

г) по остаточной стоимости.

5. Материально-производственные запасы, не принадлежащие фирме, отражаются в справке к бухгалтерскому балансу:

а) в оценке, указанной в договоре;

б) по фактической стоимости приобретения;

в) по стоимости аналогичных активов или в условной оценке;

г) по рыночной стоимости.

6. Очередность представления разделов, а внутри их статей в активе баланса определяется:

а) документальным оформлением совершаемых хозяйственных операций;

б) степенью ликвидности актива;

в) способом оценки имущества;

г) сроком полезного использования активов.

7. Какой критерий ликвидности положен в основу представления информации в активе действующего бухгалтерского баланса?

- а) от менее ликвидных активов к более ликвидным;
- б) от более ликвидных активов к менее ликвидным;
- в) иные критерии;
- г) критерий существенности.

8. Очередность представления разделов, а внутри их статей в пассиве баланса определяется:

- а) сроками погашения обязательств перед кредиторами;
- б) способом оценки обязательств;
- в) срочностью погашения обязательств;
- г) отражением отложенных налоговых обязательств.

9. Какой критерий положен в основу представления информации в пассиве действующего бухгалтерского баланса?

- а) от менее срочных обязательств к более срочным;
- б) от более срочных обязательств к менее срочным;
- в) критерий нейтральности;
- г) иные критерии.

10. Формирование в активе баланса показателя только в нетто-оценке применяется для отражения:

- а) амортизируемых объектов;
- б) материальных запасов;
- в) дебиторской задолженности;
- г) авансов полученных.

11. В бухгалтерском балансе основные средства и нематериальные активы отражаются:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по остаточной стоимости;
- в) по восстановительной стоимости;
- г) по рыночной стоимости.

12. В каком разделе бухгалтерского баланса отражается счет “Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги?”

- а) в разделе “Внеоборотные активы”;
- б) в разделе “Капитал и резервы”;

- в) в разделе “Долгосрочные обязательства”;
- г) не отражается в разделах бухгалтерского баланса.

13. В каком разделе бухгалтерского баланса отражается счет “Амортизация основных средств”?

- а) в разделе “Внеоборотные активы”;
- б) в разделе “Капитал и резервы”;
- в) не отражается в разделах бухгалтерского баланса;
- г) в разделе “Краткосрочные обязательства”.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
б	г	а	г	а	б	а	в	а	а	б	г	в

ТЕМА 3. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И МЕТОДИКА ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

3.1. Общая характеристика показателей отчета о прибылях и убытках

Основными показателями современной бухгалтерской отчетности о финансовых результатах организации являются доходы, расходы, промежуточные результаты по видам деятельности, конечный финансовый результат за отчетный период в виде прибыли (убытка), подлежащих включению в состав собственного капитала.

Прибыль — это источник деятельности организации, прироста собственного капитала. Поэтому правильный и своевременный учет всех доходов и расходов организации имеет значение для своевременного исчисления налоговых сумм и платежей, изыскания резервов роста прибыли, а следовательно, повышения рентабельности ее деятельности. Конечный финансовый результат — это прибыль как часть дохода за минусом затрат, понесенных на осуществление деятельности организации.

Значение прибыли двоякое: бухгалтерская и налоговая прибыль.

Бухгалтерская прибыль (убыток) — это прибыль (убыток) до налогообложения. В ее состав входят прибыль (убыток) от продаж и прибыль (убыток) от прочих операций. Бухгалтерская прибыль (убыток) исчисляется по данным бухгалтерского учета.

Налогооблагаемая прибыль (убыток) включает в себя бухгалтерскую прибыль (убыток), постоянные и временные разни-

цы (между налоговым и бухгалтерским учетом). Налогооблагаемая прибыль определяется по данным налогового учета.

Формирование информации показателей финансовых результатов в отчете о прибылях и убытках осуществляется различными способами. В экономической литературе способы группировки доходов и расходов представляются тоже по-разному (Я. В. Соколов, Д. Л. Волков, С. И. Пучкова, В. В. Качалин и др.) [36, 38]. Прежде всего эти показатели различаются по структуре отчета. Структура отчета может быть двухсторонней и последовательной (Д. Л. Волков, Я. В. Соколов). Кроме того, в теории бухгалтерского учета предусматривается матричная структура отчета (Я. В. Соколов). С. И. Пучкова рассматривает одноступенчатые и многоступенчатые способы группировки доходов и расходов. В. В. Качалин те же самые способы группировки информации в отчете о прибылях и убытках именует одношаговым и многошаговым [40].

При одношаговом способе позиции отчета о прибылях и убытках подразделяется на две составляющие: доходы, с одной стороны, расходы — с другой. При многошаговом способе в отчете о прибылях и убытках отдельно отражаются показатели доходов и расходов, которые характеризуют однородные группы операций. При этом способе, чтобы получить показатель конечного финансового результата по организации в целом, нужно сделать несколько предварительных шагов, а именно, подсчитать промежуточные итоги по однородным группам операций.

По мнению Д. Л. Волкова, при составлении отчета о прибылях и убытках следует выделить два основных подхода: с точки зрения возрастания капитала и транзакционный.

Подход с точки зрения возрастания капитала определяет финансовый результат организации за период путем вычитания чистых активов на начало периода из чистых активов на конец периода и корректировки полученного валового изменения чистых активов на осуществленные в течение периода операции с собственниками организации, которые влияют на величину ее собственного капитала.

Трансакционный подход основан на сравнении в отчете доходов и расходов организации для определения финансового результата за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках находятся доходы и расходы по видам деятельности, признанные организацией в отчетном периоде. При этом они могут быть квалифицированы по различным признакам. Так, по степени детализации отчеты о прибылях и убытках, составленные в рамках данного подхода, могут быть подразделены на одноступенчатые и многоступенчатые.

Одноступенчатый отчет о прибылях и убытках предполагает, что все его элементы сгруппированы в две группы: все доходы и все расходы. На основе сравнения всех видов доходов со всеми расходами определяется чистая прибыль (чистый убыток) организации за период.

Многоступенчатый отчет о прибылях и убытках предполагает, что доходы и расходы организации группируются по видам деятельности организации, видам отдельных доходов и расходов.

Форма одноступенчатого и многоступенчатого отчетов позволяет судить об их различии (табл. 10) [40].

Таблица 10

Одноступенчатый и многоступенчатый отчеты о прибылях и убытках, составленные в соответствии с трансакционным подходом

Одноступенчатый отчет	Многоступенчатый отчет
Доходы	Выручка от продаж
Выручка от продаж	Себестоимость продаж
Дивидендный доход	<i>Валовая прибыль</i>
Прочие доходы	Операционные расходы
Расходы	Расходы по сбыту
Себестоимость продаж	Административные расходы
Расходы по сбыту	<i>Прибыль от продаж</i>
Административные расходы	Прочие доходы
Налог на прибыль	Прочие расходы
Чистая прибыль	<i>Прибыль до налогообложения</i>
	Налог на прибыль
	Чистая прибыль
Доход на акцию	Доход на акцию

Из табл. 10 видно, что для российской практики учета в рамках транзакционного подхода наиболее приемлем многоступенчатый вариант отчета о прибылях и убытках (п. 23 ПБУ 4/99). Ныне действующая форма отчета о прибылях и убытках (ф. № 2), составляемая в соответствии с российскими стандартами учета, отличается от формы многоступенчатого варианта, представленного в табл. 10.

При составлении отчета о прибылях и убытках (ф. № 2) необходим детальный анализ доходов и расходов организации: их классификации и состава, порядка определения их величины, условий признания, принципа существенности. Кроме этого, в отчете о прибылях и убытках содержится также информация о формировании обязательства организации об уплате налога на прибыль, прибыль организации до налогообложения, которая трансформируется в чистую прибыль; справочная информация о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Данный отчет помогает пользователям оценить прошлые результаты деятельности организации, определить отдельные компоненты отчета и уровень риска (степень неопределенности) потоков денежных средств.

3.2. Методика составления отчета о прибылях и убытках (ф. № 2)

Форма отчета о прибылях и убытках, рекомендованная Минфином РФ, 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 заполнении этого отчета необходимо руководствоваться следующими положениями по бухгалтерскому учету: “Доходы организации” (ПБУ 9/99), “Расходы организации” (ПБУ 10/99), “Информация о связанных сторонах” (ПБУ 11/2008),

“Учет расходов по займам и кредитам” (ПБУ 15/2008), “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций” (ПБУ 18/02) и др.

Отчет о прибылях и убытках составляется нарастающим итогом с начала отчетного года и представляется в составе квартальной и годовой бухгалтерской отчетности. При необходимости получения дополнительной информации о прибылях и убытках форма № 2 может быть дополнена соответствующими показателями, включая расшифровки и иной справочный материал. Отчет о прибылях и убытках составляется по данным учетных регистров синтетического и аналитического учета счетов 90 “Выручка от продаж”, 91 “Прочие доходы и расходы”, 99 “Прибыли и убытки”.

Структура отчета о прибылях и убытках состоит из следующих разделов: “Доходы и расходы по обычным видам деятельности”, “Прочие доходы и расходы”, “Прибыль (убыток) до налогообложения”, “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода” и “Справки”.

1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности

Выручка (строка 010)

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии обязательных условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод;
- г) право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены в связи с этой операцией, могут быть определены (п. 12 ПБУ 9/99).

По строке 010 показывают доходы, полученные от обычных видов деятельности предприятия. К таким доходам относится выручка от продажи продукции (товаров), а также поступления, связанные с выполнением работ или оказанием услуг (п. 5, 6 ПБУ 9/99).

Не являются доходами предприятия и в отчете не отражаются следующие поступления:

- сумма НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей, полученные в составе выручки;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- авансы, полученные в счет оплаты продукции (работ, услуг);
- суммы залога или задатка;
- суммы, поступившие в погашение кредита или займа.

В типовой форме отчета выручка отражается полностью, т. е. без расшифровок. При необходимости в нем можно раскрыть существенные доходы отдельно по каждому виду деятельности, дополнив отчет новыми строками 011, 012 и т. д. (п. 18.1 ПБУ 9/99).

Это правило касается и расходов. Расходы, соответствующие каждому виду выделенного дохода, нужно показывать в отдельных строках. Доходы отражаются по кредиту счета 90 “Продажи” субсчет 1 “Выручка”. Для определения выручки из общей суммы доходов вычитаются суммы НДС, акцизы и экспортные таможенные пошлины. Их отражают по дебету счета 90 субсчетов 3 “Налог на добавленную стоимость”, 4 “Акцизы” и 5 “Экспортные таможенные пошлины”.

Выручка от продаж в бухгалтерском учете отражается двумя методами:

- методом начисления;
- кассовым методом.

На практике большинство фирм применяют метод начисления, т. е. выручку от продаж отражают в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках после перехода права собственности на товары (работы и выполненные услуги). Расходы фирмы в этом случае отражают в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место. Оплачены расходы или нет, значения не имеет.

Малые предприятия могут использовать кассовый метод учета доходов и расходов. Суть его состоит в том, что выручку от продажи в бухгалтерском учете отражают по мере поступления от покупателей оплаты за отгруженные товары (работы и услуги), т. е. в момент оприходования денежных средств, иму-

щества или зачета взаимных требований. Выручка по строке 010 формы № 2 указывается только после поступления денег от покупателя. Затраты, связанные с производством и продажей товаров (работ, услуг), в этой ситуации отражаются в учете только в части фактически оплаченных материальных ценностей (работ, услуг), выплаченной зарплаты и других расходов.

Малые предприятия самостоятельно выбирают тот или иной метод учета доходов и расходов, закрепив его в учетной политике фирмы.

Организации, которые не являются малыми, могут учитывать выручку только одним методом — начисления.

Пример 20. *Учет выручки методом начисления.*

В январе 2010 г. ОАО “Кама” продало товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Их себестоимость — 65 000 руб. Расходы на продажу товаров составили 15 000 руб.

Данные операции в учете ОАО “Кама” отражены следующим образом (руб.):

Д-т 62	К-т 90-1	118 000 — отражена выручка от продажи товаров;
Д-т 90-3	К-т 68	18 000 — начислен НДС;
Д-т 90-2	К-т 41	65 000 — списана себестоимость проданных товаров;
Д-т 90-2	К-т 44	15 000 — списаны издержки обращения;
Д-т 51	К-т 62	118 000 — погашена задолженность покупателей за отгруженные товары;
Д-т 90-9	К-т 99	20 000 (118 000 — 18 000 — 65 000 — 15 000) — отражена прибыль в январе 2010 г.

Пример 21. *Учет выручки кассовым методом.*

В декабре 2010 г. ООО “Альфа” реализовало товаров на сумму 1 200 000 руб. Фирма не является плательщиком НДС. За отгруженные товары покупатели перечислили только 800 000 руб.

Данные операции в учете ООО “Альфа” отражены следующим образом (руб.):

Д-т 51	К-т 62	800 000 — частично погашена задолженность покупателей за отгруженные товары;
--------	--------	--

Д-т 62 К-т 90-1 800 000 — отражена выручка от продаж.
По строке 010 формы № 2 за 2010 г. выручка отражена в сумме
800 000 руб.

Себестоимость (строка 020)

По строке 020 отражается сумма расходов по обычным видам деятельности за отчетный период в круглых скобках.

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 “Расходы организации”, расходы по обычным видам деятельности подразделяются на материальные, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие.

Не считаются расходами фирмы и не отражаются в отчете о прибылях и убытках:

- суммы, перечисленные в погашение кредита или займа, ранее полученного фирмой, в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Торговые фирмы могут учитывать товары двумя способами: по фактической себестоимости (это разрешено всем фирмам) или по продажным ценам (только организациям розничной торговли).

Если предприятие учитывает товары первым способом, то по строке 020 отражается фактическая себестоимость проданных товаров, списанная с кредита счета 41 “Товары” в дебет счета 90-2 субсчет “Себестоимость продаж”. Бухгалтерские проводки в таком случае будут такими:

Д-т 62 К-т 90-1 — отражена выручка от продажи товаров;
Д-т 90-2 К-т 68 — начислен НДС;
Д-т 90-2 К-т 41 — списана фактическая себестоимость проданных товаров.

Если же организация отражает товары вторым способом, то в себестоимость включается стоимость проданных товаров, списанная с кредита счета 41 за вычетом торговой наценки по ним. В учете при этом делают следующие записи:

Д-т 62 К-т 90-1 — отражена выручка от продажи товаров;
Д-т 90-2 К-т 68 — начислен НДС;
Д-т 90-2 К-т 41 — списана себестоимость проданных товаров;
Д-т 90-2 К-т 42 — сторнирована сумма торговой наценки.

Валовая прибыль (строка 029)

Это промежуточный итог, равный валовой прибыли предприятия. Он рассчитывается как разница между выручкой (строка 010) и себестоимостью (строка 020).

Коммерческие расходы (строка 030)

По этой строке отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, которые отражаются на счете 44 “Расходы на продажу”. Сумма коммерческих расходов указывается в форме № 2 в круглых скобках.

Производственные фирмы к коммерческим расходам относят затраты на рекламу своей продукции, ее транспортировку и упаковку, на представительские расходы, на выплату заработной платы и т. п. Вся сумма коммерческих расходов в бухгалтерском учете списывается по дебету субсчета 90-2 и кредиту 44.

Торговые предприятия по строке 030 отражают все затраты, связанные с ведением обычной деятельности. К ним относятся: транспортные расходы, связанные с приобретением товара; расходы на выплату заработной платы административно-управленческому персоналу и продавцам, по аренде офисных и торговых помещений, а также складов, на оплату услуг охраны, расходы на рекламу, представительские расходы; амортизацию НМА и основных средств и т. д.

Издержки обращения могут быть списаны двумя способами, которые должны быть закреплены в учетной политике торгового предприятия.

Первый способ применяется, когда согласно учетной политике вся сумма издержек обращения списывается полностью по дебету субсчета 90-2 кредиту счета 44.

Второй способ предусматривает списание по окончании месяца суммы издержек обращения, приходящейся на реализованные за месяц товары, по дебету субсчета 90-2 и кредиту счета 44. Сумма транспортных расходов, связанных с покупкой товаров, распределяется между реализованными товарами и их остатком на конец месяца. Расчет таких сумм производится в соответствии со ст. 320 НК РФ. Транспортные расходы, относящиеся к остатку товаров, рассчитываются по среднему проценту в следующем порядке:

1) к остатку транспортных расходов на начало месяца прибавляются транспортные расходы, произведенные в течение отчетного месяца;

2) суммируются остатки товаров на конец месяца и товары, реализованные в течение месяца;

3) находится средний процент транспортных расходов по отношению к общей сумме товаров;

4) определяется сумма прямых транспортных расходов на остаток товаров на конец месяца умножением среднего процента на остаток товаров на конец месяца и делением на 100%.

Найденную сумму издержек обращения на остаток нереализованных товаров (сальдо по счету 44) суммируют с остатком товаров на конец месяца и отражают по строке 214 бухгалтерского баланса.

Управленческие расходы (строка 040)

По этой строке отражаются общехозяйственные расходы организации, которые фирма собирает на счете 26 “Общехозяйственные расходы”. Сумму так же, как и коммерческие расходы, указывают в отчете ф. № 2 в круглых скобках.

Управленческие расходы списывают на себестоимость двумя способами: либо все сразу в отчетном периоде, в котором они имели место: Д-т 90-2 и К-т 26; либо пропорционально доле реализованной продукции (работ, услуг): Д-т 20 и К-т 26.

При этом, используя второй способ формирования себестоимости, строка 040 не заполняется, поскольку управленческие расходы уже включены в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) по строке 020.

Таким образом, предприятия, которые выпускают готовую продукцию (выполняют работы, оказывают услуги), по строке 040 указывают косвенные расходы, не связанные непосредственно с производством и не включенные в себестоимость продукции (работ, услуг). К таким затратам, в частности, относят:

- расходы на оплату труда административного персонала;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы на содержание имущества общехозяйственного назначения;
- стоимость канцелярских товаров и других материалов и инвентаря, используемые для нужд управления, и т. д.

Торговые фирмы строку 040 не заполняют, потому что все затраты ими отражаются на счете 44 “Расходы на продажу”. Это относится и к затратам, которые непосредственно не связаны с процессом продажи товаров (например, расходы на выплату заработной платы администрации, по аренде помещений, по оплате услуг охраны и др.).

Несмотря на это, на практике бухгалтеры торговых предприятий списание расходов управленческого характера зачастую ошибочно отражают по строке 040. Однако все затраты торговой фирмы, относящиеся к реализованным товарам, следует показывать по строке 030 “Коммерческие расходы”. В этом случае бухгалтерская проводка на списание управленческих расходов будет такой: Д-т 90-2 К-т 44.

Прибыль (убыток) от продаж (строка 050)

По строке 050 указывается финансовый результат от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Получить его можно, если из выручки от продаж (строка 010) вычесть себестоимость проданных товаров (строка 020), коммерческие (строка 030) и управленческие (строка 040) расходы. Тот же результат будет, если из валовой прибыли (строка 029) вычесть коммерческие и

управленческие расходы. Если в итоге получится убыток, то его сумму следует показать в круглых скобках.

Исчисление прибыли (убытка) от продаж показано в табл. 11.

Таблица 11

**Формирование показателей строк отчета
о прибылях и убытках (ф. № 2)**

Показатель	Код	Формирование показателя
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	Разница между кредитовым оборотом субсчета «Выручка» счета 90 и дебетовыми оборотами субсчетов «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы», «Экспортные пошлины» счета 90
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	Дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетами 20, 41, 43 и 45, а также 23 и 29, если продукция вспомогательных и обслуживающих производств реализуется на сторону. Организации, которые используют для учета затрат на производство счет 40, должны скорректировать дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 на разницу между фактической и нормативной себестоимостью продукции. Если фактическая себестоимость окажется выше нормативной, то сумма превышения прибавляется к дебетовому обороту по субсчету «Себестоимость продаж», а если ниже – то вычитается из него
Валовая прибыль	029	Разница между строками 010 и 020
Коммерческие расходы	030	Дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетом 44
Управленческие расходы	040	Дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетом 26
Прибыль (убыток) от продаж	050	Разность строки 010 и строк 020, 030 и 040

Прочие доходы и расходы

В соответствии с п. 7, 9, 10 ПБУ 9/99 прочими доходами являются: поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме инвалюты), про-

дукции, товаров; поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам); проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; прибыль прошлых лет; курсовые разницы и прочие доходы.

К прочим расходам относятся расходы, связанные: с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности; участием в уставных капиталах других организаций; продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции; оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; отчислениями в оценочные резервы, создаваемыми в соответствии с правилами бухгалтерского учета (сомнительные долги, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.).

Кроме того, к прочим расходам относятся резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности; перечисления средств (взносов, выплат и т. п.), связанных с благотворительной деятельностью; расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; курсовые разницы; сумма дебиторской задолженности и прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99).

Проценты к получению (строка 060)

Здесь показываются суммы процентов, полученные от обслуживающего банка за использование денежных средств на расчетном или депозитном счете фирмы, а также проценты по

займам, предоставленным другим юридическим и физическим лицам (в том числе оформленным облигациями).

Такие операции отражаются бухгалтерскими проводками:

Д-т 51 К-т 91-1 — начислены банком проценты;

Д-т 73 К-т 91-1 — начислены проценты по договору займа, выданному своему работнику;

Д-т 76 К-т 91-1 — начислены проценты по договору займа.

Проценты к уплате (строка 070)

По этой строке отчета отражаются проценты, причитающиеся к уплате займодавцу (кредитору) и дополнительные расходы по займам (суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договора займа (кредита)) и иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Проценты по полученным займам и кредитам должны начисляться согласно порядку, установленному по договорам займа и кредита (п. 7, 15, 16 ПБУ 15/2008). Если порядок начисления процентов договором не установлен, то следует исходить из требований ст. 809 ГК РФ: уплачивать и соответственно начислять проценты ежемесячно до дня возврата суммы займа независимо от того, оплатили или нет суммы займа.

Например, начисленные проценты за пользование займом отражаются бухгалтерской записью по дебету субсчета 91-2 и кредиту счета 66 (67).

Сумма кредита или займа, полученная в инвалюте, пересчитывается в рубли. Пересчет производится на дату начисления процентов, на дату их уплаты и на каждую отчетную дату (п. 7 ПБУ 3/2006). Полученная отрицательная курсовая разница отражается по Д-т 91-2 и К-т 66 (67). Эта курсовая разница по строке 070 не указывается, а отражается по строке 100 отчета о прибылях и убытках.

Доходы от участия в других организациях (строка 080)

По этой строке отчета отражаются доходы от вкладов в уставные капиталы других фирм (включая проценты по ценным бумагам) и прибыль от совместной деятельности.

Предприятие может иметь долю в уставных капиталах других фирм и получать часть прибыли (дивиденды по акциям), если его деятельность не является основной и сумма доходов не превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период. Такие доходы отражаются по строке 080 отчета бухгалтерской проводкой: Д-т 76 и К-т 91-1.

Если получение прибыли от участия в уставных капиталах других фирм или дивидендов по акциям является обычным видом деятельности предприятия, то доходы по такой деятельности показываются по строке 010 отчета.

Фирмы могут вести совместную деятельность, объединив свои вклады (ст. 1041 ГК РФ). Для этого они заключают договор простого товарищества. Один из участников берет на себя обязанность вести учет доходов и расходов по общему делу. Доход от совместной деятельности начисляют в тот день, когда товарищи распределяют полученную прибыль между собой (п. 7, 16 ПБУ 9/99). В отчете эта сумма будет отражена в строке 080 бухгалтерской проводкой: Д-т 76 и К-т 91-1 — начислена сумма дохода по договору простого товарищества.

Прочие доходы (строка 090)

По этой строке отчета отражаются доходы:

- от сдачи имущества в аренду и предоставления другим организациям прав на патенты, если такая деятельность не является для фирмы основной;
- продажи прочего имущества фирмы (основные средства, нематериальные активы, объекты незавершенного капитального строительства или материалы);
- списания оценочных резервов; полученных штрафов и пени за нарушение партнерами условий договоров;
- стоимости безвозмездно полученного имущества;
- возмещенных фирме убытков и положительных курсовых разниц; выявленной в отчетном году прибыли прошлых лет и полученных в результате чрезвычайных обстоятельств доходов;
- др. (гл. III “Прочие поступления” п. 7, 9, 10 ПБУ 9/99).

Вышеперечисленные доходы на счетах бухгалтерского учета отражаются следующим образом:

Д-т 76 К-т 91-1 — начислена арендная плата;

Д-т 76 К-т 91-1 — отражен доход от предоставления другим фирмам прав на объект интеллектуальной собственности;

Д-т 76 К-т 91-1 — отражен доход от продажи основных средств, материалов или исключительного права на патент (изобретение);

Д-т 57 К-т 91-1 — отражена положительная разница между курсом купли валюты и официальным курсом Банка России; и т. д.

Прочие расходы (строка 100)

По строке 100 отчета отражаются затраты, перечисленные в гл. III “Прочие расходы” ПБУ 10/99, а именно:

- расходы по сдаче имущества в аренду (суммы начисленной амортизации по объекту основного средства и затраты на его ремонт) при условии, что сдача активов фирмы в аренду не является основной деятельностью и сумма доходов от аренды не превышает 5% от общей суммы выручки фирмы за отчетный период;

- расходы от списания прочего имущества фирмы (основных средств, нематериальных активов, материалов и т. д.);

- расходы по оплате услуг банка и процентов по кредитам и займам;

- признанные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, и отрицательные курсовые разницы;

- убытки, возмещаемые другим фирмам;

- др. (гл. III “Прочие расходы”, п.11-14 ПБУ 10/99).

Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности или должник признан банкротом, показываются по строке 100. Списывать безнадежные долги нужно с учетом НДС. Согласно письму Минфина РФ от 9 июля 2004 г. № 03-03-05/2/47, а также из письма МНС России от 5 сентября 2003 г. № ВГ-6-02/945@. Кроме того, по строке 100 указывают-

ся отчисления в оценочные резервы, а также штрафы и пени по налогам.

Отражение прочих расходов на счетах бухгалтерского учета осуществляется следующим образом:

Д-т 91-2 К-т 76, 02 — отражены расходы, связанные со сдачей имущества в аренду и начислена амортизация по объекту, сданному в аренду (соответственно);

Д-т 91-2 К-т 76, 05 — учтены другие расходы (затраты на юридические услуги, связанные с заключением договора на использование исключительного права) и начислена амортизация нематериального актива (соответственно);

Д-т 91-2 К-т 10, 23, 25 (20) — списаны балансовая стоимость проданных излишков материалов и расходы по их выбытию (разгрузка, транспортировка);

Д-т 91-2 К-т 01, 04 — списана остаточная стоимость выбывших основных средств и нематериальных активов (соответственно);

Д-т 91-2 К-т 57 — списана проданная валюта;

Д-т 91-2 К-т 68 — начислены налоги на имущество, НДС с безвозмездно переданного имущества, транспортный налог, госпошлина при судебных разбирательствах фирмы, страховые взносы с доходов работников, которые получают прочие доходы; и т. д.

Корректировка бухгалтерской прибыли. Отложенные налоговые активы (ОНА) (строка 141)

Заполнять эту строку, а также строки 142 и 200 нужно в соответствии с ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль”.

Если расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, а доходы позже, чем в налоговом учете, возникают вычитаемые временные разницы (ВВР). Например, если организация, используя кассовый метод расчета налога на прибыль, отпустила материалы в производство, а деньги за них еще не заплатила или сумма амортизации в бухгалтерском учете оказалась больше, чем в налоговом учете.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога на прибыль (с 2009 г. 20 %), то полученная величина

будет считаться ОНА. Для учета таких активов служит счет 09 “Отложенные налоговые активы”.

Если разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 положительна, то результат прибавляют к прибыли до налогообложения (уменьшают убыток).

Если же, напротив, разница отрицательная, то показатель строки 141 вычитается из прибыли (прибавить к убытку). В этом случае нужно указать его в отчете ф. № 2 в круглых скобках.

Пример 22. В октябре 2010 г. ООО “Центр” продало станок. Убыток от продажи как в бухгалтерском, так и налоговом учете составил 9000 руб. На момент продажи оставшийся срок службы станка составил 12 месяцев. В бухгалтерском учете эта сумма относится на финансовые результаты единовременно, т. е. в октябре, а в налоговом убыток распределяется равномерно в течение 12 месяцев (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Таким образом, при продаже станка в учете фирмы образовались вычитаемые временные разницы (ВВР) в сумме 9000 руб. С этой суммы бухгалтер формирует отложенные налоговые активы (ОНА) (руб.):

Д-т 09	К-т 68,	1800 (9000 × 20%) — отражена
	субсчет “Расчеты по налогу на прибыль”	сумма отложенного налогового актива.

Начиная с ноября 2010 г. в налоговом учете бухгалтер ООО “Центр” должен ежемесячно включать в состав расходов 750 руб. (9 000 руб. : 12 мес.), одновременно уменьшая ОНА бухгалтерской проводкой (руб.):

Д-т 68	К-т 09	150 (750 руб. × 20%) — частично погашен ОНА.
--------	--------	--

Кредитовый оборот по счету 09 с ноября по декабрь 2010 г. составил 300 руб. (150 руб. × 2 мес.).

Разница между оборотом по дебету и кредиту счета 09 равна 1500 руб. (1800 – 300).

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) (строка 142)

Если расходы в бухгалтерском учете признаются позже, а доходы раньше, чем в налоговом, то в учете предприятия появляются налогооблагаемые временные разницы.

При этом сумма налога на прибыль, которую предприятие должно будет “доплатить”, называется отложенным налоговым

обязательством. Для того чтобы посчитать этот показатель, налогооблагаемую временную разницу нужно умножить на ставку налога на прибыль. Учет отложенного налогового обязательства ведется на счете 77 “Отложенные налоговые обязательства”.

Если кредитовый оборот по счету 77 превысит дебетовый, то показатель строки 142 будет отрицательным. Он вписывается в отчет о прибылях и убытках в круглых скобках и вычитается из прибыли до налогообложения.

Если же, наоборот, дебетовый оборот по счету 77 превысит кредитовый, такая разница прибавляется к сумме прибыли, полученной до налогообложения.

Малые предприятия могут поставить в строках 141, 142 и 200 прочерки, поскольку выполнять требования ПБУ 18/02 они не обязаны.

Пример 23. К началу 2010 г. на балансе ЗАО “Люкс” числилось основное средство по остаточной стоимости 30 000 руб. По данным бухгалтерского учета, на начало года оставшийся срок службы этого объекта равнялся 12 месяцам, и к концу года оно было полностью амортизировано.

В налоговом учете срок службы объекта истек еще в прошлом отчетном году. Поэтому в 2010 г. амортизация по нему не начислялась. Из-за расхождения между бухгалтерской и налоговой амортизацией в прошлом отчетном году было сформировано отложенное налоговое обязательство. При начислении амортизации в бухгалтерском учете это обязательство следует погашать ежемесячно (руб.):

Д-т 20 (23, 26, ...)	К-т 02	2 500 (30 000 руб. : 12 мес.) и
Д-т 77	К-т 68	500 (2500 × 20%) — частично погашено ОНО.

Текущий налог на прибыль (строка 150)

Значение этой строки должно совпадать с суммой налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет за отчетный период и показанной в декларации. По строке 150 отчета эту сумму вписывают в круглых скобках.

Малые предприятия, которые не применяют ПБУ 18/02, могут переписать в строку 150 ту сумму налога, которая указана в декларации.

При начислении налога на прибыль делается бухгалтерская запись:

Д-т 99 К-т 68 — начислен налог на прибыль.

В том случае, если фирма применяет ПБУ 18/02, то строка 150 отчета заполняется по данным бухгалтерского учета. Для этого полученную бухгалтерскую прибыль умножают на ставку налога на прибыль. Затем полученную сумму нужно увеличить на сумму отложенного налогового актива и уменьшить на сумму отложенного налогового обязательства, используя данные бухгалтерских записей:

Д-т 09 К-т 68 — отражен отложенный налоговый актив;

Д-т 68 К-т 77 — отражено в учете отложенное налоговое обязательство.

Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (строка 190)

Исходя из требований к отчетности по строке 190 показывают чистую прибыль (убыток), полученную за этот отчетный год. Сумма конечного финансового результата компании показывается за минусом налога на прибыль:

стр. 190 = стр. 140 ± стр. 141 ± 142 – стр. 150.

Если результатом деятельности организации является убыток, то его следует указать в круглых скобках.

Пример формирования показателей чистой прибыли приведен в табл. 12.

Таблица 12

Формирование показателей строк отчета о прибылях и убытках ф. № 2

Показатель	Код	Формирование показателя
Прибыль (убыток до налогообложения)	140	Стр. 050 + стр. 060 – стр. 070 + стр. 080 + стр. 090 – стр. 100
Отложенные налоговые активы	141	Разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета 09 (если результат положительный, его прибавляют к стр. 140, если отрицательный – вычитают)
Отложенные налоговые обязательства	142	Разница между кредитовым и дебетовым оборотами счета 77 (если результат положительный, его вычитают из стр. 140, если отрицательный – прибавляют)

Показатель	Код	Формирование показателя
Текущий налог на прибыль	150	Дебетовый оборот по счету 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с субсчетом счета 68, на котором отражены расчеты по налогу на прибыль. Эту сумму корректируют на величину отложенных налоговых активов и обязательств. То есть в этой строке отражается сумма налога на прибыль, которую организация должна перечислить в бюджет
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	Стр. 140 ± стр. 141 ± стр. 142 – стр. 150

Постоянные налоговые обязательства (активы) (строка 200)

Многие затраты организации не уменьшают облагаемую прибыль. Например, рекламные, представительские и командировочные расходы сверх норм, установленных НК РФ.

В бухгалтерском учете таких ограничений нет. Все эти затраты включаются в расходы организации полностью. Поэтому на практике довольно часто складывается ситуация, когда организация потратила средства и признала их расходами в бухгалтерском учете, но уменьшить на их сумму налогооблагаемую прибыль не может.

Исходя из этого, налог на прибыль, рассчитанный по данным налогового учета, будет больше, чем по данным бухгалтерского учета. Сумма такого превышения называется *постоянным налоговым обязательством (ПНО)*. Эта сумма отражается в отчете о прибылях и убытках по строке 200.

Рассчитывается ПНО по следующей формуле:

Постоянные налоговые обязательства (активы) = *Постоянные разницы* × 20%.

Постоянные разницы образуются тогда, когда организация осуществляет расходы, которые признаются в бухгалтерском учете, но не учитываются при расчете налога на прибыль. Например, стоимость безвозмездно переданного имущества. Или учитываются, но в пределах нормативов, тогда как в бухгалтерском учете списываются полностью. Скажем, представительские расходы, затраты на рекламу или расходы на компенсацию

за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей.

Если подобную постоянную разницу умножить на 20% (с 2009 г.), то получится постоянное налоговое обязательство.

$$\text{Постоянная разница} = \frac{\text{Сумма данного вида расхода, признанная в бухгалтерском учете}}{\text{Сумма данного вида расходов, признанных в налоговом учете.}}$$

Сумму постоянной разницы следует отразить на том счете, где ведется учет актива или обязательства, по которому она возникла. Если дебетовый оборот по счету 99 субсчет “Постоянное налоговое обязательство” превышает кредитовый, то показатель строки 200 будет отрицательным. В этом случае его нужно отразить в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках и указать по строке 200 отчета “СПРАВОЧНО”.

С 2008 г. в бухгалтерской отчетности появилось понятие постоянного налогового актива (в прежней редакции ПБУ 18/02 его не было). Такой актив возникает, когда у организации образуется доход в бухгалтерском учете, но в налоговом учете эту сумму доходом не признают. Например, безвозмездная передача имущества от учредителя, доля которого в уставном капитале организации составляет более 50%. Такая операция в бухгалтерском учете формирует доход, но налогом на прибыль эта сумма не облагается (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Подобный доход отражают как постоянный налоговый актив (ПНА) и при расчете чистой прибыли учитывают со знаком “плюс”:

Д-т 68 К-т 99 субсчет “ПНА” — начислен постоянный налоговый актив.

Пример 24. ОАО “Центр” торгует мебелью. В 2010 г. предприятие провело акцию — розыгрыш призов. Расходы на их приобретение составили 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.).

При налогообложении прибыли сумма этих расходов учитывается в пределах 1% от полученной организацией выручки.

В бухгалтерском учете ОАО “Центр” будут произведены следующие записи (руб.):

Д-т 44	К-т 76	50 000 — расходы на рекламу;
субсч. “Расходы на рекламу”		

Д-т 19	К-т 76	9000 — учтен НДС по рекламным расходам;
--------	--------	---

Д-т 68	К-т 19	9000 — НДС принят к вычету.
--------	--------	-----------------------------

В 2010 г. ОАО “Центр” продало мебель на сумму 4 500 000 руб. (без НДС). Следовательно, ОАО “Центр” может уменьшить налогооблагаемую прибыль только на 45 000 руб. ($4\,500\,000 \times 1\% : 100\%$) расходов на рекламные призы.

Оставшиеся 5000 руб. ($50\,000 - 45\,000$) составляют *постоянные разницы (ПР)*. При этом следует учесть, что НДС, который приходится на неучтенные при налогообложении расходы, к вычету не принимаются. НДС также образует постоянные разницы в сумме 900 руб. ($5000 \times 18\%$). Данная операция отражается следующим образом (руб.):

Д-т 19	К-т 68	900 — восстановлен НДС, принятый к субсч. “Расчеты к вычету; по НДС”
--------	--------	--

Д-т 91-2	К-т 19	900 — списан НДС по сверхнормативным расходам по рекламе.
----------	--------	---

Суммы постоянных разниц облагаются налогом на прибыль, и получается постоянное налоговое обязательство: 1180 руб. ($(5000 \text{ руб.} + 900 \text{ руб.}) \times 20\%$), которое отражают на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Д-т 99	К-т 68	1180 руб. — начислено постоянное налоговое обязательство.
--------	--------	---

Если дебетовый оборот по счету 99 субсчет “ПНО” превышает кредитовый, то показатель строки 200 будет отрицательным и в отчете о прибылях и убытках отражен в круглых скобках.

Пример 24. В 2010 г. ООО “Перекресток” получило безвозмездно от своего учредителя ЗАО “Центр” деньги в сумме 500 000 руб. Доля ЗАО “Центр” в уставном капитале ООО “Перекресток” составляет 100%.

В бухгалтерии ООО “Перекресток” произведены следующие проводки (руб.):

Д-т 51	К-т 98-2	500 000 — безвозмездно получены деньги на расчетный счет;
--------	----------	---

Д-т 98-2	К-т 91-1	500 000 — безвозмездно полученная сумма учтена в составе прочих доходов;
----------	----------	--

Д-т 68	К-т 99	100 000 (500 000 × 20%) — отражен
	субсч. "ПНА"	ПНА.

Сумма 100 000 руб. в отчете о прибылях и убытках будет отражена по строке 200 без скобок.

Базовая прибыль (убыток) на акцию (без указания строки)

Заполняют данную строку только акционерные общества. Общества с ограниченной ответственностью по этой строке ставят прочерк. Здесь приводят базовую прибыль (убыток) на одну акцию. Это часть прибыли отчетного периода, которая причитается владельцам обыкновенных акций. Чтобы рассчитать этот показатель, нужно воспользоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, которые утверждены приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н.

Для расчета базовой прибыли на одну акцию необходимо рассчитать средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые находятся в обращении в течение отчетного периода. Для этого количество обыкновенных акций на первое число каждого месяца отчетного периода суммируют и делят на количество месяцев. Затем базовую прибыль (убыток) на одну акцию рассчитывают по формуле

$$\text{Базовая прибыль (убыток) на акцию} = \frac{\text{Чистая прибыль — Дивиденды на привилегированные акции}}{\text{Средневзвешенное количество обыкновенных акций}}.$$

Разводненная прибыль (убыток) на акцию (без указания строки)

Эту строку заполняют только акционерные общества. Разводненная прибыль (убыток) на одну акцию отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение) на одну акцию в случае:

- конвертации (обмена) всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обычные акции;
- исполнения всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Расчет разводненной прибыли (убытка) на одну акцию основан на предположении, что привилегированные акции обменены на обыкновенные. Сумма обыкновенных акций, которые были с самого начала, и тех, что получены в результате конвертации привилегированных акций, представляет собой суммарное количество обыкновенных акций. Разводненную прибыль (убыток) на акцию рассчитывают по формуле

$$\frac{\text{Разводненная прибыль (убыток) на одну акцию}}{\text{Суммарное количество обыкновенных акций}} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Суммарное количество обыкновенных акций}}$$

В конце отчета о прибылях и убытках представлена дополнительная таблица **“Расшифровка отдельных прибылей и убытков”**. В ней детализируются наиболее значимые виды прочих доходов и расходов. Коды строк в расшифровке не предусмотрены, поэтому они устанавливаются самостоятельно. Например, за предусмотренными в таблице показателями закрепить коды 210–260:

- **строка 210** “Штрафы, пени, неустойки, начисленные за нарушение хозяйственных договоров, полученные или заплаченные организацией”;

- **строка 220** “Прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году”;

- **строка 230** “Возмещение убытков, причиненных неиспользованием или ненадлежащим использованием обязательств”;

- **строка 240** “Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте”;

- **строка 250** “Отчисления в оценочные резервы”;

- **строка 260** “Списание дебиторской и кредиторской задолженностей, по которым истек срок исковой давности”.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Перечислите нормативно-законодательную базу, регулирующую составление отчета о прибылях и убытках.

2. Дайте характеристику показателям отчета о прибылях и убытках: выручка от продаж, себестоимость продаж, валовая

прибыль, прочие доходы и прочие расходы, ОНО, ОНА, чистая прибыль.

3. Назовите источники информации для составления отчета о прибылях и убытках.

4. Объясните суть показателя “Базовая прибыль на акцию”.

5. Объясните суть показателя “Разводненная прибыль на акцию”.

6. Каким нормативным документом регламентируется порядок раскрытия в отчетности показателей “Базовая прибыль на акцию” и “Разводненная прибыль на акцию”?

7. Покажите взаимосвязь показателей отчета о прибылях и убытках с показателями других форм отчетности.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ К ТЕМЕ 3

1. Формирование показателей финансовых результатов в современном отчете о прибылях и убытках осуществляется:

- а) развернутым методом;
- б) сальдовым методом;
- в) комбинированным методом;
- г) математическим методом.

2. Валовая прибыль в целях составления отчета о прибылях и убытках представляет собой:

- а) выручку от реализации продукции;
- б) разницу между всеми доходами и расходами организации, осуществляемыми ею в процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности;
- в) разницу между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее;
- г) разницу между доходами от обычной деятельности и всей совокупностью расходов, связанных с ней.

3. Назовите информацию, на основании которой заполняется раздел “Чистая прибыль (убыток) отчетного года?”

- а) аналитических данных к счету 90 “Продажи”;
- б) аналитических данных к счету 91-2 “Прочие расходы”;
- в) аналитических данных к счету 99 “Прибыли и убытки”;

г) аналитических данных к счету 91 “Прочие доходы и расходы” субсчет 1 “Прочие доходы”, или 99 “Прибыли и убытки” исходя из соблюдения принципа существенности, зафиксированного в учетной политике организации.

4. По какой статье отчета о прибылях и убытках показывается прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности?

а) по статье “Валовая прибыль” I раздела “Доходы и расходы по обычным видам деятельности”;

б) по статьям “Прочие доходы” II раздела “Прочие доходы и расходы”;

в) по статье “Прибыль (убыток) от продаж I раздела “Доходы и расходы по обычным видам деятельности”;

г) по IV разделу “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”.

5. По какой статье отчета о прибылях и убытках отражаются положительные суммовые разницы, возникающие в результате погашения задолженности по полученным кредитам и займам?

а) по статье “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”;

б) по статье “Прибыль (убыток) до налогообложения”;

в) по статье “Прочие доходы”;

г) по статье “Доходы и расходы по обычным видам деятельности”.

6. Что относится к показателю “Коммерческие расходы”?

а) затраты на заработную плату работникам вспомогательного производства;

б) издержки обращения;

в) затраты, связанные со сбытом продукции и издержки обращения;

г) расходы на рекламу и доставку продукции до станции отправления.

7. На основании какой записи на счетах бухгалтерского учета отражается информация, необходимая для формирования показателя “Выручка (нетто) от продажи товаров, продуктов, работ и услуг”?

- а) Д-т 90 К-т 68;
- б) Д-т 76 К-т 90;
- в) Д-т 62 К-т 76;
- г) Д-т 62 К-т 90-1.

8. Для формирования показателя “Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)” информация отражается на счетах бухгалтерского учета в корреспонденции:

- а) Д-т 50 К-т 10;
- б) Д-т 45 К-т 90;
- в) Д-т 62 К-т 90-1;
- г) Д-т 62 К-т 90.

9. Для формирования показателя “Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг” информация отражается на счетах бухгалтерского учета в корреспонденции:

- а) Д-т 43 К-т 90-2;
- б) Д-т 90-2 К-т 20, 43, 10, 41
Д-т 90-3 К-т 68;
- в) Д-т 90-2 К-т 62
Д-т 68 К-т 90-3;
- г) Д-т 90 К-т 40.

10. Прибыль (убыток) до налогообложения, формируемая в действующем отчете о прибылях и убытках, представляет собой:

- а) разницу между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее;
- б) разницу между всеми доходами и расходами организации, осуществляемыми ею в процессе финансово-хозяйственной деятельности;
- в) разницу между всеми доходами и расходами организации, скорректированную на величину разницы между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами;
- г) разницу между доходами от обычной деятельности и управленческими расходами.

11. По какой статье отчета о прибылях и убытках отражаются материалы и иные активы, полученные при разборке здания после пожара?

- а) по статье “Управленческие расходы”;
- б) по отдельной строке, вносимой от руки (перед строкой “Чистая прибыль (убыток) отчетного года”;
- в) по строке “Прочие доходы”;
- г) по строке “Отложенные налоговые обязательства”.

12. Начисление налога на прибыль отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 91-2 К-т 69;
- б) Д-т 20 К-т 68;
- в) Д-т 99 К-т 68;
- г) Д-т 44 К-т 66.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
б	в	в	б	в	в	г	в	б	б	б	в

ТЕМА 4. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА И ТЕХНИКА ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

4.1. Общая характеристика капитала, его состав и структура

Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) по структуре состоит из раздела I “Изменения капитала”, раздела II “Резервы” и “Справки”.

В разделе I “Изменения капитала” отражаются наличие и движение источников собственного капитала организации.

Собственный капитал организации представляет собой остаточный интерес собственников организации в ее активах после вычета обязательств. Российские стандарты учета определяют, что в составе собственного капитала учитываются уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

В отчете предусматривается три группы операций, которые приводят к изменению как общей величины собственного капитала, так и его составных частей.

1. Операции, которые приводят к увеличению собственного капитала:

а) привлеченные инвестиции собственников: эмиссия акций и прочие аналогичные операции;

б) полученные организацией доходы, признанные в качестве увеличения нераспределенной прибыли;

в) прочие операции, непосредственно увеличивающие собственный капитал. Например, положительные эффекты от переоценки объектов основных средств.

2. *Операции, которые приводят к уменьшению величины собственного капитала:*

- а) распределение в пользу собственников: дивиденды и прочие аналогичные выплаты;
- б) понесенные организацией расходы, признанные в качестве уменьшения нераспределенной прибыли;
- в) прочие операции, непосредственно уменьшающие собственный капитал. Например, отрицательные результаты от переоценки объектов основных средств.

3. *Операции, связанные с перераспределением элементов собственного капитала:*

- а) формирование средств резервного капитала за счет нераспределенной прибыли;
- б) увеличение уставного капитала за счет средств добавочного и резервного капитала.

Состав и виды изменений собственного капитала приведены на рис. 4.

I раздел (по горизонтали) содержит информацию об уставном, добавочном и резервном капитале, а также сумму нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Графа 3. “Уставный капитал” в зависимости от организационно-правовой формы организации, зарегистрированной в учредительных документах, совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации принимает формы:

- уставного капитала в хозяйственных обществах (ОАО, ООО);
- складочного капитала в хозяйственных товариществах (полном товариществе и товариществе на вере) и в производственных кооперативах;
- уставного фонда в государственных и муниципальных предприятиях;
- уставного капитала в организациях потребительской кооперации, состоящего из паевого фонда, который учитывается по каждому пайщику в ведомости учета паевых взносов и отра-



Рис. 4. Состав и виды изменений собственного капитала

жается на счете 80. Расчеты с пайщиками осуществляются на счете 75-1 “Расчеты с учредителями”.

Учет движения средств уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда)¹ осуществляется на счете 80 “Уставный капитал”.

Графа 4. “Добавочный капитал” организации образуется вследствие получения экономических выгод, которые не относятся к доходам организации и средствам уставного капитала.

Источником образования добавочного капитала является переоценка основных средств путем их индексации или мето-

¹ Далее для упрощения изложения — уставный капитал.

дом прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Согласно учетной политике организация имеет право проводить переоценку самостоятельно или с помощью привлеченных экспертов. Результаты переоценки основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно и не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года. Они принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало следующего отчетного года.

Для обобщения информации о добавочном капитале организации предназначен счет 83 “Добавочный капитал”, на котором отражаются суммы переоценки основных средств; эмиссионный доход организации (сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества за счет продажи акций по цене выше номинальной стоимости).

Строка “Результат от пересчета иностранных валют” графы 4 заполняется организацией, учредители которой в отчетном году погашали взносы в уставный капитал в иностранной валюте. По этой строке отражаются курсовые разницы, связанные с его формированием. В связи с внесением изменений в Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ “О валютном регулировании и валютном контроле”, а также ПБУ 3/2006 с 2007 г. отрицательные курсовые разницы по вкладам в уставный капитал отражаются по дебету счета 83, а положительные курсовые разницы — по кредиту счета 83 от пересчета иностранной валюты, внесенной учредителями вклада в уставный капитал организации.

Графа 5. “Резервный капитал” организации формируется за счет нераспределенной прибыли отчетного года. Он предназначен для покрытия убытков организации, выкупа собственных акций и погашения облигаций. Бухгалтерский учет резервного капитала ведется на счет 82 “Резервный капитал”. Созданные резервы могут различаться по своему назначению и источникам их образования (рис. 5).

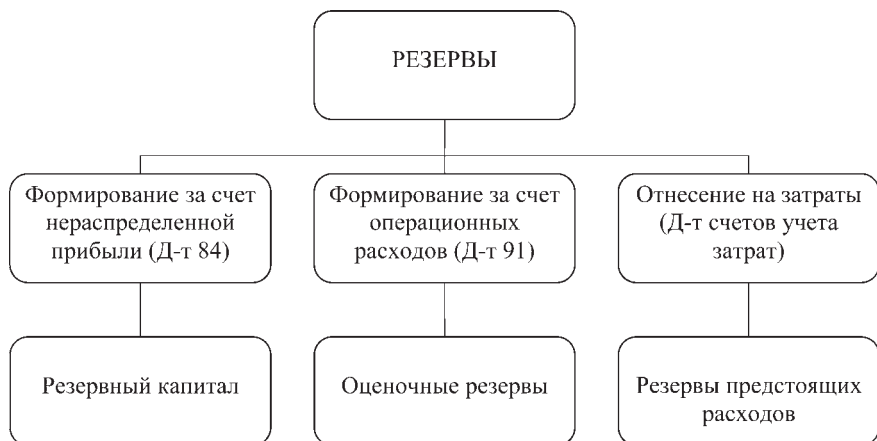


Рис. 5. Виды и источники формирования резервов

Резервный капитал в отчете приводится в части резервов, образованных в соответствии с законодательством, и резервов, образованных в соответствии с учредительными документами.

Графа 6. “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Здесь отражается информация о движении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации, которая формируется после уплаты налога на прибыль и отчислений в резервный капитал. Для этого используются данные по счету 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

Если учетная политика предприятия менялась в течение двух отчетных лет, то при составлении отчета текущего года это должно было отразиться на величине нераспределенной прибыли. Например, предприятие перешло с кассового метода учета доходов и расходов на метод начисления. В результате должны измениться выручка от реализации и прочие доходы, расходы и сумма налога на прибыль. Исходя из этого, изменится и чистая прибыль организации, корректировку которой следует показать в строке “Изменения учетной политики” за соответствующий год.

Кроме того, уменьшение прибыли возможно при переоценке основных средств, если произошло превышение суммы уценки над суммой дооценки активов.

Сумма нераспределенной прибыли с учетом результатов переоценки основных средств показывается в строке “Чистая прибыль”.

Использование чистой прибыли возможно только на начисление дивидендов учредителям (участникам) и отчисления в резервный фонд.

Общая схема формирования остатка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на конец отчетного периода представлена на рис. 6.

Графа 7. “Итого”. Эта графа является расчетной. Чтобы ее заполнить, следует суммировать данные граф 3–6.

По вертикали I раздела отчета по каждой составляющей собственного капитала отражается остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему году, движение капитала (его увеличение и уменьшение) в предыдущем году, остаток на 31 декабря предыдущего года, затем в таком же порядке приводится информация по отчетному году.

Таким образом, данные в отчете отражаются за три года. Например, при заполнении отчета за 2010 г. предприятие обязательно показать соответствующую информацию за 2008 и 2009 гг.

Это необходимо для обеспечения сопоставимости показателей текущего и прошлых годов и проведения анализа их значений в динамике. Если учетная политика в 2010 г. существенно не менялась, то показатели за отчетный год по строке 100 формы № 3 совпадут с цифрами отчета об изменении капитала за 2009 г.

Если в отчетном периоде учетная политика менялась существенно, то показатели прошлогодного отчета следует скорректировать и объяснить их в пояснительной записке к годовому отчету.

Малые предприятия, отчетность которых не подлежит обязательной аудиторской проверке, могут не заполнять формы № 3–5.

Раздел II “Резервы” содержит следующую информацию: резервы, образованные в соответствии с законодательством (создаются только ОАО), и резервы, образованные в соответствии

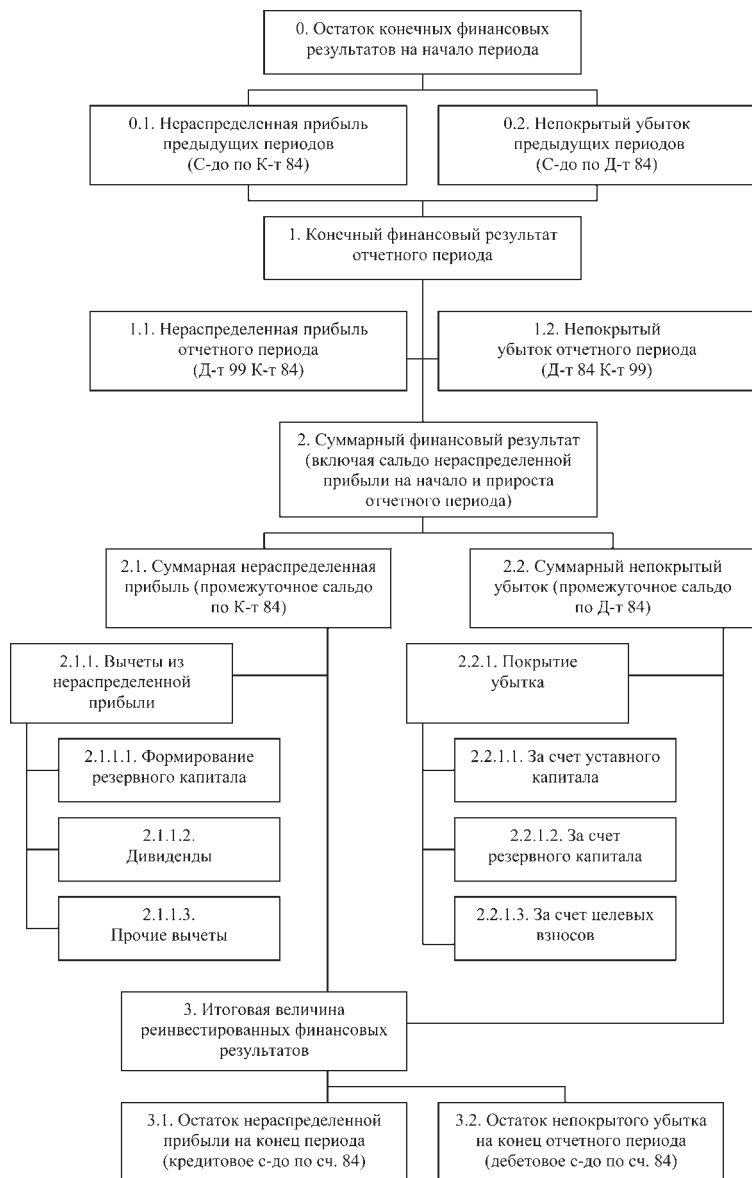


Рис. 6. Схема формирования остатка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на конец отчетного периода

с учредительными документами (ОАО, ООО и организации других форм собственности); оценочные резервы; резервы предстоящих расходов; справки.

Резервный капитал создается за счет нераспределенной прибыли и отражается в бухгалтерском учете проводкой: Д-т 84 К-т 82.

Сальдо на начало, обороты по дебету и кредиту, сальдо на конец в разделе отчета приводятся как за отчетный год, так и предыдущий перед отчетным.

Оценочные резервы создаются под снижение стоимости материальных ценностей, под обеспечение финансовых вложений и по сомнительным долгам.

Создание резервов отражается проводкой: Д-т 91-2 К-т 14, 59, 63.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей предназначены для уточнения их оценки как средств в обороте. В активе баланса стоимость этих материальных ценностей отражается за вычетом сумм резервов. Использование резерва под снижение материальных ценностей отражается по Д-т 14 и К-т 10, 41, 43.

Использование резерва под обесценение финансовых вложений отражается по Д-т 59 и К-т 91-1. Сумма резерва под обесценение финансовых вложений налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает.

Резервы по сомнительным долгам могут создавать те фирмы, которые определяют выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления и только по задолженности, которая связана с расчетами по оплате товаров (работ, услуг). Сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства (ст. 266 НК РФ) и не может превышать 10% выручки от продаж, полученной за отчетный период: I квартал, полугодие, 9 месяцев, год.

Списание сомнительной задолженности производится при нереальности ее взыскания, в том числе если по ней истек срок исковой давности. Использование начисленного резерва отражается в бухгалтерском учете проводкой: Д-т 63 К-т 62.

Резервы предстоящих расходов фирмы создают на оплату очередных и других отпусков работникам и ежегодную выплату вознаграждения за выслугу лет; на ремонт основных средств; на гарантийное обслуживание проданного оборудования и т. д. Для этого составляются бухгалтерские проводки: Д-т 20, 23, 44,...) К-т 96.

Фактические расходы, по которым был образован резерв, отражаются по дебету счета 96 и кредиту счетов 70, 20, 23, 44.

В разделе **“Справки”** показываются суммы чистых активов организации и суммы целевого финансирования и поступлений, полученных из бюджета и внебюджетных фондов на расходы по обычным видам деятельности, а также на финансирование капитальных вложений. Расчет чистых активов производится в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ и ООО, утвержденным Минфином РФ и Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз.

4.2. Методика составления отчета об изменениях капитала и резервов

Источниками информации для составления отчета об изменении капитала являются учетные регистры по счетам 80, 81, 82, 83, 84 (Главная книга). Заполнение каждой строки раздела “Изменения капитала” ф. № 3 за 2009 г. по соответствующим графам (3–6) приведено в табл. 13.

Таблица 13

Формирование показателей строк раздела I “Изменения капитала” (ф. № 3)

Показатель	Код	Формирование показателя
Остаток на 31 декабря 2007 г.	010	Остатки по счетам 80, 82, 83 и 84 на 31 декабря 2007 г., а в графе 7 – их сумма
2008 г. (предыдущий год) Изменения в учетной политике	011	Изменения, внесенные в учетную политику на 2008 г., которые повлияли на размер прибыли или убытка. Заполняются только графы 6 и 7

Показатель	Код	Формирование показателя
Результат от переоценки объектов основных средств	012	В графу 4 заносятся суммы переоценки, учтенные на счете 83, а в графу 6 – на счете 84
Остаток на 1 января предыдущего года	020	Остатки по счетам 80, 82, 83 и 84 на 1 января 2008 г. или сумма строк 010, 011 и 012. Общий итог по этой строке показывается в графе 7
Результат от пересчета иностранных валют	023	Заполняются только графы 4 и 7. Берутся данные со счета 83. Заполняют организации, учредители которых в 2006 г. перечисляли взносы в уставный капитал в иностранной валюте
Чистая прибыль	025	Заполняются только графы 6 и 7. Отражается показатель, указанный по строке 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» за 2008 г.
Дивиденды	026	Заполняются только графы 6 и 7. Берется оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов». Если дивиденды начислены учредителям, которые одновременно являются работниками организации, то используется также оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 70 субсчет «Расчеты по выплате дивидендов». Показатели по этой строке указывают в круглых скобках
Отчисления в резервный фонд	030	Заполняются графы 5, 6 и 7. Показатель этой строки в графе 6 указывается в круглых скобках и должен быть равен показателю графы 5 по этой же строке (без скобок). Берется дебетовый оборот счета 84 в корреспонденции со счетом 82
Увеличение величины капитала за счет: - дополнительного выпуска акции	041	Положительная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная выпуском дополнительных акций
- увеличения номинальной стоимости акции	042	Положительная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная увеличением номинала акций
- реорганизации юридического лица	043	По графе 3 указывается положительная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная реорганизацией. Если в результате реорганизации изменилась сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), сумма такого изменения указывается в графе 6

Показатель	Код	Формирование показателя
Уменьшение величины капитала за счет: - уменьшения номинала акции	051	Отрицательная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная уменьшением номинала акций. Показатели по этой строке указывают в круглых скобках
- уменьшения количества акции	052	Отрицательная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная уменьшением количества акций. Показатели по этой строке указывают в круглых скобках
- реорганизации юридического лица	053	По графе 3 указывается отрицательная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная реорганизацией. Если в результате реорганизации изменилась сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), сумма такого изменения указывается в графе 6. Показатели по этой строке указывают в круглых скобках
Остаток на 31 декабря 2008 г.	060	Остатки по счетам 80, 82, 83 и 84 на 31 декабря 2008 г. или сумма строк с 020 по 053. Общий итог по этой строке показывается в графе 7
2009 г. (отчетный год) Изменения в учетной политике	061	Изменения, внесенные в учетную политику на 2009 г. и повлиявшие на размер прибыли или убытка. Заполняются только графы 6 и 7
Результат от переоценки объектов основных средств	062	В графу 4 заносятся суммы переоценки, учтенные на счете 83, а в графу 6 – на счете 84
Остаток на 1 января отчетного года	100	Остатки по счетам 80, 82, 83 и 84 на 1 января 2009 г. или сумма строк 060, 061 и 062. Общий итог по этой строке показывается в графе 7
Результат от пересчета иностранных валют	103	Заполняются только графы 4 и 7. Берутся данные со счета 83. Заполняют организации, учредители которых в 2009 г. перечисляли взносы в уставный капитал в иностранной валюте
Чистая прибыль	105	Заполняются только графы 6 и 7. Отражается показатель, указанный по строке 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» за 2009 г.

Показатель	Код	Формирование показателя
Дивиденды	106	Заполняются только графы 6 (в круглых скобках) и 7. Берется оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов». Если дивиденды начислены учредителям, которые одновременно являются работниками организации, то используется также оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 70 субсчет «Расчеты по выплате дивидендов»
Отчисления в резервный фонд	110	Заполняются графы 5, 6 и 7. Показатель этой строки в графе 6 указывается в круглых скобках и должен быть равен показателю графы 5 по этой же строке (без скобок). Берется дебетовый оборот счета 84 в корреспонденции со счетом 82
Увеличение величины капитала за счет: - дополнительного выпуска акции	121	Положительная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная выпуском дополнительных акций
- увеличения номинальной стоимости акции	122	Положительная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная увеличением номинала акций
- реорганизации юридического лица	123	По графе 3 указывается положительная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная реорганизацией. Если в результате реорганизации изменилась сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), сумма такого изменения указывается в графе 6
Уменьшение величины капитала за счет: - уменьшения номинала акции	131	Отрицательная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная уменьшением номинала акций. Показатели по этой строке указывают в круглых скобках
- уменьшения количества акций	132	Отрицательная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная уменьшением количества акций. Показатели по этой строке указывают в круглых скобках
- реорганизации юридического лица	133	По графе 3 указывается отрицательная разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 80, вызванная реорганизацией. Если в результате реорганизации изменилась сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), сумма такого изменения указывается в графе 6. Показатели по этой строке указывают в круглых скобках
Остаток на 31 декабря отчетного (2009) г.	140	Остатки по счетам 80, 82, 83 и 84 на 31 декабря 2009 г. или сумма строк 100–133. Итоговая сумма отражается в графе 7

Графа 7 “Итого” — графа является расчетной, показывает итоговый результат по графам и каждой строке отчета.

В табл. 14 представлены данные для формирования показателей раздела II “Резервы”.

Таблица 14

**Формирование показателей строк раздела II “Резервы”
отчета об изменениях капитала (ф. № 3) за 2009 г.**

Показатель	Код	Формирование показателя
Резервы, образованные в соответствии с законодательством: (наименование резерва) — данные предыдущего года	151	Эту строку заполняют только акционерные общества. Здесь указывается, к примеру, резервный фонд. Учет такого резерва ведется на счете 82. Показываются данные за 2008 г., а именно: в графе 3 — остаток на начало года, в графе 4 — кредитовый оборот, в графе 5 — дебетовый оборот, а в графе 6 — остаток на конец года
— данные отчетного года	152	Приводятся аналогичные показатели за 2009 г.
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами: (наименование резерва) — данные предыдущего года	161	Общества с ограниченной ответственностью также могут создавать резервы в соответствии со своими учредительными документами. Чтобы заполнить эту строку, необходимы аналитические данные по счету 82
— данные отчетного года	162	Приводятся аналогичные показатели за 2009 г.
Оценочные резервы: (наименование резерва) — данные предыдущего года	171	К оценочным резервам относится, например, резерв по сомнительным долгам. Он отражается на счете 63. По этой строке нужно указать остаток и обороты за 2008 г.
— данные отчетного года	172	Приводятся аналогичные показатели за 2009 г.
Резервы предстоящих расходов: (наименование резерва) — данные предыдущего года	181	Резервы предстоящих расходов учитываются на счете 96. К ним можно отнести, например, резерв на ремонт основных средств. По этой строке указываются остатки и обороты за 2008 г.
— данные отчетного года	182	Приводятся аналогичные показатели за 2009 г.

Раздел II “Резервы” отчета ф. № 3 построен по балансовому принципу: остатки каждого резерва, созданного организацией, отражаются на начало и конец отчетного периода, суммы отчислений в резервы в отчетном периоде и суммы резервов, использованные в отчетном периоде. Все показатели раздела приводятся за два смежных периода: предыдущего и отчетного года.

Остатки средств на начало (графа 3) и на конец отчетного года (графа 6) берутся из Главной книги. Графы 4 “Поступило” и 5 “Использовано” заполняются на основании данных аналитического учета по счетам 14, 59, 63, 82 и 96. В графе 4 отражаются кредитовые обороты по указанным счетам, а в графе 5 — дебетовые. Сальдо на конец отчетного периода (графа 6) по каждой строке отчета определяется как остаток на начало отчетного периода (графа 3), плюс поступило (начислено) за отчетный период (графа 4) минус “Использовано” (графа 5).

В табл. 15 представлены данные для формирования раздела “Справки” (ф. № 3).

Таблица 15

**Формирование показателей строк раздела “Справки”
отчета об изменениях капитала (ф. № 3)**

Показатель	Код	Формирование показателя
1. Чистые активы	200	Необходимо указать размер чистых активов на начало и конец 2009 г. Этот показатель нужно рассчитать по формуле, которая приведена в Порядке оценки стоимости чистых активов акционерного общества, утвержденном приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз. Его могут применять и общества с ограниченной ответственностью
2. Получено: - на расходы по обычным видам деятельности – всего	210	Записываются суммы средств, полученные из бюджета и внебюджетных фондов на расходы по обычным видам деятельности. Эти суммы берутся со счета 86 и приводятся за 2008 и 2009 гг. При чем данные нужно указывать так: - в графе 3 – средства, полученные из бюджета в 2009 г.; - в графе 4 – средства, полученные из бюджета в 2008 г.; - в графе 5 – средства, полученные из внебюджетных фондов в 2009 г.; - в графе 6 – средства, полученные из внебюджетных фондов в 2008 г.
- капитальные вложения во внеоборотные активы	220	Те же средства, которые учтены на счете 86 и выделены на капитальные вложения во внеоборотные активы
В том числе		

При правильном заполнении отчета ф. № 3 итоговые строки на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря отчетного года должны совпасть с показателями раздела III “Капитал и резервы” баланса за предыдущий и отчетный годы.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Сформулируйте значение отчета об использовании капитала в рыночной экономике.

2. Раскройте построчную характеристику показателей “Уставный капитал”, “Добавочный капитал”, “Резервы предстоящих расходов и платежей”, “Оценочные резервы”.

3. Назовите источники заполнения формы отчета об изменении капитала.

4. Назовите основные увязки отчета об изменении капитала с другими формами отчетности.

5. Объясните порядок расчета и значения чистых активов для оценки ликвидности организации.

6. Назовите нормативно-законодательный акт, согласно которому составляется расчет чистых активов.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ К ТЕМЕ 4

1. Что является важнейшей составной частью отчета об изменении капитала, отражающей рост благосостояния организации и ее собственников:

- а) уставный капитал;
- б) резервный капитал;
- в) нераспределенная прибыль;
- г) добавочный капитал.

2. Каким нормативным документом в практике бухгалтерского учета и отчетности определяется структура собственного капитала в разрезе его движения?

а) приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н “О формах бухгалтерской отчетности организаций”, устанавливающим типовые формы бухгалтерской отчетности;

б) ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”;

- в) Законом “О бухгалтерском учете”;
- г) ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации”.

3. Назовите величину, составляющую собственный капитал, которая в наибольшей степени зависит от изменений учетной политики:

- а) добавочный капитал;
- б) резервный капитал;
- в) нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- г) уставный капитал.

4. Какая из составляющих собственного капитала зависит от изменения номинальной стоимости акций?

- а) уставный капитал;
- б) добавочный капитал;
- в) резервный капитал;
- г) оценочные резервы.

5. Какую величину изменяет результат от пересчета курса иностранных валют при формировании уставного капитала?

- а) уставный капитал;
- б) добавочный капитал;
- в) резервный капитал;
- г) нераспределенная прибыль.

6. На какую величину из составляющих собственного капитала влияет результат от первой дооценки объектов основных средств?

- а) уставный капитал;
- б) резервный капитал;
- в) нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- г) добавочный капитал.

7. Резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет в отчете об изменениях капитала отражается в разделе:

а) II “Резервы”, подраздел “Резервы, образованные в соответствии с законодательством” по вписываемому данному показателю;

б) II “Резервы”, подраздел “Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами” по вписываемому данному показателю;

в) II “Резервы”, подраздел “Резервы предстоящих расходов” с выделением данного показателя;

г) I “Изменения капитала” с выделением данного резерва по графе 5 “Резервный капитал” строки “Отчисления в резервный фонд”.

8. В какой части отчета об изменениях капитала отражается информация об остатке чистых активов на начало отчетного периода и на конец отчетного периода?

а) в разделе I “Изменения капитала”;

б) в разделе II “Резервы”;

в) в справке к отчету об изменениях капитала;

г) такая информация в отчете об изменениях капитала не приводится.

9. Отчет об изменении капитала содержит:

а) информацию о составе имущества и обязательств;

б) сведения о прочих фондах и резервах организации;

в) сведения о величине уставного капитала;

г) информацию о состоянии и движении составных частей собственного капитала.

10. Назовите источники возможного увеличения резервного капитала организации:

а) за счет чистой прибыли;

б) за счет резервного капитала;

в) за счет добавочного капитала;

г) за счет нераспределенной прибыли.

11. Какой записью на счетах бухгалтерского учета отражается формирование резервного капитала?

а) Д-т 08 К-т 82;

б) Д-т 99 К-т 80;

в) Д-т 84 К-т 83;

г) Д-т 84 К-т 82.

12. Какой записью на счетах бухгалтерского учета отражается формирование добавочного капитала?

а) Д-т 08 К-т 83;

б) Д-т 99 К-т 82;

в) Д-т 01 К-т 83

Д-т 83 К-т 02;
г) Д-т 84 К-т 83.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
в	а	в	а	б	г	в	в	г	г	г	в

ТЕМА 5. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И МЕТОДИКА ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

5.1. Исторический аспект. Понятийный аппарат

Отчет о движении денежных средств имеет, как и бухгалтерский баланс, и отчет о прибылях и убытках, определенную самостоятельную функцию: раскрыть информацию о движении денежных потоков, о наличии достаточных денежных средств для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации и об оценке тенденций и факторов изменения дебиторской и кредиторской задолженности. Данный отчет характеризует изменения финансового положения организации в размере текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Отчет о движении денежных средств является одной из новых форм отчетности не только в РФ, но и в странах с развитой экономикой. Стандарт этого отчета был введен в США в 1987 г. В систему международных стандартов данный отчет был включен в 1992 г. (см. IAS 7).

В российской системе бухгалтерского учета сведения о движении денежных средств как одного из разделов отчета о финансовых результатах впервые появились в отчете за 9 месяцев 1995 г. Однако в качестве самостоятельной формы отчет о движении денежных средств (ф. № 4) утвердился только в 1996 г. Порядок составления и сама форма отчета претерпели значительные изменения с 2003 г. Структура и содержание отчета о движении денежных средств в настоящее время определяются ПБУ 4/99 и приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

Введение в состав годовой бухгалтерской отчетности данного отчета определяется отсутствием необходимых показателей о состоянии и движении денежных средств в отчете о прибылях и убытках организации. Отчет о прибылях и убытках отражает процесс формирования финансовых результатов деятельности организации за отчетный период, показывая соотношение между доходами и расходами организации за указанный период. Доходы и расходы отражаются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т. е. *принципом начислений*, хотя движение денежных средств часто не соответствует движению доходов и расходов организации. Такое несоответствие происходит по ряду причин:

- во-первых, погашение задолженности покупателями не всегда происходит в том же отчетном периоде, в котором организация признает выручку от продаж; в бухгалтерском учете отражается проводкой: Д-т 62 и К-т 90-1, но денежные средства на расчетный счет до даты составления отчета не поступили;

- во-вторых, расходы по оплате задолженности поставщикам, персоналу организации, бюджету, органам социального страхования и т. п. признаны в отчете о прибылях и убытках, но в этом же отчетном периоде данные расходы не были произведены. Например, при закупке сырья и материалов момент их приобретения наступает раньше момента их списания на фактическую себестоимость проданной продукции. Также в случае различия момента приобретения сырья и материалов и момента их оплаты может возникнуть как период авансирования закупок материалов (Д-т 60 К-т 51), так и период погашения кредиторской задолженности (например, поставка материала предшествует их оплате: Д-т 10 К-т 60);

- в-третьих, исполнение обязательств покупателей (и иных дебиторов), как и обязательств организации перед поставщиками (и иными кредиторами), может осуществляться как в денежной форме, так и неденежной (взаимозачет, бартер и т. д.). В данном случае чистый доход (прибыль) организации будет отличаться от чистого движения денежных средств на сумму

разницы между неденежным исполнением обязательств дебиторами и неденежным исполнением обязательств перед кредиторами;

- в-четвертых, денежные поступления и выплаты, связанные с финансовой и инвестиционной деятельностью организации, могут не отражаться в отчете о прибылях и убытках, т. е. не участвовать в создании чистой прибыли (убытка) текущего отчетного периода.

Таким образом, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности должным образом отражает текущие результаты деятельности организации в отчетном периоде, однако его использование не дает возможности показать такую *критическую* для предпринимательской деятельности *переменную*, как *изменение денежных средств* [38].

На практике часты случаи, когда денежные выплаты предваряют момент признания расходов, а получение денежных средств происходит после признания доходов. При наличии положительной чистой прибыли организация испытывает дефицит денежных средств или, имея денежные средства на расчетном счете, погашает кредиты банка или приобретает новые основные средства (что само по себе не влияет на чистую прибыль текущего периода, но оказывает непосредственное влияние на величину денежных средств). Это также способствует их дефициту при прибыльной работе организаций в целом [48].

Достоверности данных отчета о движении денежных средств возможно достичь только при четком понимании категории *денежные средства*, однако разные стандарты учета определяют ее по-разному.

Денежные средства — это наиболее ликвидная часть активов организации, представляющая собой наличные и безналичные платежные средства в российской и иностранной валюте, а также платежные и денежные документы.

К *денежным средствам* прежде всего относятся средства в кассе организации (счет 50), на расчетных (счет 51), валютных (счет 52) и специальных счетах (счет 55), прочие аналогичные средства. Основным критерием отнесения актива к денежным

средствам является его готовность к немедленному использованию в качестве средства платежа.

Однако наряду с денежными средствами в составе высоколиквидных активов организации ряд бухгалтерских стандартов выделяет “почти деньги”, или *денежные эквиваленты*. Денежные эквиваленты — краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть обращены в точно известные суммы денежных средств и подвергаются незначительному риску изменения ценности.

К денежным эквивалентам могут быть отнесены финансовые вложения со сроком обращения не более трех месяцев (казначейские векселя, краткосрочные коммерческие векселя, прочие краткосрочные обязательства денежного рынка, которые удовлетворяют перечисленным выше условиям).

Начиная с 2003 г. российские стандарты учета не дают четкого определения категории “денежная база отчета о движении денежных средств”. В то же время в рекомендованной приказом № 67н форме отчета ф. № 4 имеется строка “чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов”. До 2003 г. денежная база ограничивалась средствами, учитываемыми на счетах 50, 51, 52, 55 (отмененная ныне Инструкция о порядке... 1996, п. 4.11), без включения средств, учитываемых на счетах 57 “Переводы в пути” и 58 “Финансовые вложения” (изменения, внесенные в План счетов 2000 г. к разделу счетов учета денежных средств). Это приводит к ряду проблем.

Так, авторы книги под редакцией А. А. Касьянова “Годовой отчет-2008” счет 57 при составлении отчета ф. № 4 включают в расчет движения денежных средств. Авторы книг аналогичного названия под редакцией В. И. Мещерякова и О. Г. Лапиной этот счет не включают как в расчет ф. № 4, так и в итог строки 260 бухгалтерского баланса.

Если к концу отчетного периода счет 57 не закрыт, то в отчете о движении денежных средств будет показана заниженная сумма денежных средств, принадлежащая организации, только потому, что средства находятся в процессе смены своей формы (наличные — в безналичные, валютные — в рублевые и

обратно, безналичные на одном счете — в безналичные на другом).

Часть средств, учитываемых на счете 58, по своему экономическому содержанию представляют собой денежные эквиваленты. Но российские стандарты учета полностью исключили денежные эквиваленты из базы отчета о движении денежных средств, хотя в отчете ф. № 4 включена строка “чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов”.

5.2. Методика составления отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств раскрывает данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие их наличие, поступление и расходование в организации. Показатели отчета отражают изменения в финансовом положении организации в разрезе трех видов деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой.

Текущей деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т. е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная: с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на НИОКР; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другим организациям займов, погашения заемных средств).

С 2003 г. подходы к составлению отчета о движении денежных средств в разрезе трех видов деятельности значительно изменились и стали ближе к МСФО.

В соответствии с п. 29 ПБУ 4/99 отчет о движении денежных средств строится на основе следующего балансового уравнения:

$$ДС_{\text{н}} + ДС_{\text{п}} - ДС_{\text{в}} = ДС_{\text{к}},$$

где $ДС_{\text{н}}$ — остаток средств на начало отчетного периода;

$ДС_{\text{п}}$ — поступило денежных средств в течение отчетного года;

$ДС_{\text{в}}$ — выбыло денежных средств в течение отчетного года;

$ДС_{\text{к}}$ — остаток на конец отчетного года.

Сведения об остатках денежных средств для включения в отчетность выявляются по данным бухгалтерского учета и подтверждаются в ходе инвентаризации.

Структура отчета содержит следующие числовые показатели:

Остаток денежных средств на начало отчетного периода.

Поступило денежных средств — всего, в том числе: от продажи продукции, товаров, работ и услуг; от продажи основных средств и иного имущества; авансы, полученные от покупателей (заказчиков); бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование; кредиты и займы, полученные; дивиденды, проценты по финансовым вложениям; прочие поступления.

Направлено денежных средств — всего, в том числе: на оплату товаров, работ, услуг; оплату труда; отчисления в государственные внебюджетные фонды; выдачу авансов; финансовые вложения; выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам; расчеты с бюджетом; оплату процентов по полученным кредитам и займам; прочие выплаты и перечисления. Показатели расхода отражаются в отчете денежных средств в круглых скобках.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

По каждому из видов деятельности организация рассчитывает такой показатель, как *чистые денежные средства*. Он равен разнице между поступившими и выбывшими денежными средствами (притоками и оттоками) за отчетный период. Этот показатель свидетельствует о способности организации создавать денежные потоки в результате своей деятельности, на основе чего можно сделать вывод о том, насколько платежеспособна и кредитоспособна организация.

Итоговый показатель “Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов” определяется суммированием показателей “Чистые денежные средства от текущей деятельности”, “Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности”, “Чистые денежные средства от финансовой деятельности” всех трех разделов формы № 4.

В отчете расшифровывают дебетовые и кредитовые обороты за год по счетам 50, 51, 52, 55 (за исключением сальдо счета 50 субсчет 3). “Остаток денежных средств на конец отчетного периода” (строка 410) должен соответствовать данным строки 260 “Денежные средства” бухгалтерского баланса.

Если у фирмы имеется наличная или безналичная валюта, ее следует пересчитать в рубли по курсу Банка России, отразив по строке 440 отчета.

Данные для заполнения отчета о движении денежных средств (ф. № 4) приведены в табл. 16.

Типовая форма отчета приведена в приложении к приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н. Однако не всегда достаточно тех строк, которые в ней приведены, поэтому организация, заполняя форму № 4, вправе внести в нее дополнительные строки.

В международной практике бухгалтерского учета используются два метода составления отчета о движении денежных средств: прямой и косвенный. **Прямой метод** (*direct method*), или метод “поступлений и выплат”, предполагает следующий алгоритм составления отчета ф. № 4:

**Формирование показателей отчета
о движении денежных средств (ф. № 4)**

Показатель	Код	Формирование показателя
Остаток денежных средств на начало отчетного года	010	Сумма остатков по счетам 50 (здесь и далее – за исключением субсчета «Денежные документы»), 51, 52 и 55
Движение денежных средств по текущей деятельности		
Средства, полученные от покупателей, заказчиков	020	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76
Прочие доходы	050	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 71, 73, 86, 98, 73, 68, 69
Денежные средства, направленные:		
- на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья, иных оборотных активов	150	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 и 55 в корреспонденции со счетами 60 (за исключением субсчета «Расчеты по авансам выданным») и 76 в части расчетов за товары, работы, услуги, сырье
- на оплату труда	160	Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетом 70
- на выплату дивидендов, процентов	170	Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетами 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов», 70 субсчет «Расчеты по выплате дивидендов», а также кредитовый оборот по счетам 51 и 52 в корреспонденции со счетами 66, 67, где учтены проценты по кредитам и займам
- на расчеты по налогам и сборам	180	Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 68
- на прочие расходы	190	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами учета прочих расходов
Чистые денежные средства от текущей деятельности	200	Сумма стр. 020, 050 минус стр. 150, 160, 170, 180, 190
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности		
Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов	210	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76, на которых отражена выручка от реализации внеоборотных активов
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	220	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76, на которых учтена выручка от реализации ценных бумаг и прочих финансовых вложений

Показатель	Код	Формирование показателя
Полученные дивиденды	230	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 91, субсчет «Прочие доходы», где учитывают полученные дивиденды
Полученные проценты	240	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 91, субсчет «Прочие доходы», где отражают полученные проценты
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	250	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58, субсчет «Предоставленные займы»
Приобретение дочерних организаций	280	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58, субсчет «Паи и акции»
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов	290	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 60, 76, на которых отражена задолженность по приобретенным основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58, субсчета «Долговые ценные бумаги» и «Приобретение дебиторской задолженности»
Займы, предоставленные другим организациям	310	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58, субсчет «Предоставленные займы»
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	340	Сумма стр. 210, 220, 230, 240, 250 минус стр. 280, 290, 300, 310
Движение денежных средств по финансовой деятельности		
Поступления от эмиссии акций и иных долевых ценных бумаг	350	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 75, субсчет «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями	360	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 66, 67
Погашение займов и кредитов (без процентов)	390	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 66, 67, на которых отражен основной долг по кредитам и займам (без учета процентов)
Погашение обязательств по финансовой аренде	400	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 76, субсчет «Расчеты по арендованному имуществу»

Показатель	Код	Формирование показателя
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	410	Сумма стр. 350, 360 минус стр. 390, 400
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов	420	Стр. 200 +(-) стр. 340 +(-) стр. 410
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	430	Стр. 010 +(-) стр. 420. Результат должен быть равен сумме остатков по счетам 50, 51, 52, 55 на 31 декабря 2010 г.
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	440	Сумма курсовых разниц (образовавшихся из-за отличия курса валюты на дату составления отчета и на дату совершения операций в иностранной валюте) по каждой операции в иностранной валюте. Как определить дату совершения валютной операции, указано в ПБУ 3/2006

а) все поступления денежных средств и все выплаты отражаются отдельно в соответствии с принципами разделения денежных потоков по видам деятельности;

б) все поступления и все выплаты соответственно суммируются;

в) из суммы всех поступлений вычитается сумма всех выплат и определяется чистое изменение денежных средств, которое может быть как положительным (приток денежных средств), так и отрицательным (отток денежных средств).

Исходя из данного алгоритма видно, что прямой метод предполагает движение в составлении отчета непосредственно от счетов учета денежных средств и их общего изменения, которое возможно определить по строке 260 бухгалтерского баланса, к разделению общего изменения на факторы, его определяющие, т. е. изменения, связанные с видами деятельности организации.

Схема отчета, составленного прямым методом, показана на рис. 7.

Данную схему подготовки отчета о движении денежных средств можно представить в виде совокупности расчетных формул.

Текущая деятельность			
Денежные средства, полученные от продажи товаров	-	Денежные средства, выплаченные за ресурсы	= Поток денежных средств по текущей деятельности

Инвестиционная деятельность			
Денежные средства, полученные от продажи внеоборотных и финансовых активов	-	Денежные средства, выплаченные при приобретении внеоборотных и финансовых активов	= Поток денежных средств по инвестиционной деятельности

Финансовая деятельность			
Денежные средства, полученные в виде кредитов и займов либо вследствие эмиссии акций	-	Денежные средства, выплаченные в виде дивидендов, вследствие выкупа акций, погашения основной суммы кредитов (займов)	= Поток денежных средств по финансовой деятельности
Поступления		Выплаты	Чистое изменение

Рис. 7. Схема отчета о движении денежных средств, построенного прямым методом

Определение общего (чистого) изменения денежных средств:

$$\Delta D = D_k - D_n, \quad (1)$$

где ΔD — общее (чистое) изменение денежных средств;

D_k, D_n — сальдо счетов учета денежных средств на конец и на начало периода соответственно.

Общее (чистое) изменение можно представить в виде формулы

$$\Delta D = \Pi - B, \quad (2)$$

где Π, B — суммы поступлений (выплат) денежных средств, т. е. обороты по дебету (кредиту) счетов, включенных в денежную базу отчета, за исключением оборотов между этими счетами.

Потоки денежных средств (поступлений и выплат) по видам деятельности представлены формулами

$$\Pi = \Pi_t + \Pi_i + \Pi_f; \quad (3)$$

$$B = B_t + B_i + B_f, \quad (4)$$

где $\Pi_t (B_t), \Pi_i (B_i), \Pi_f (B_f)$ — поступления (выплаты) денежных средств по текущей, инвестиционной, финансовой деятельности.

В российском стандарте учета в качестве единственно возможного признается отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом. Типовая форма отчета о движении денежных средств, рекомендуемая российским стандартом, утверждена приказом Минфина РФ от 27 июля 2003 г. № 67н.

Косвенный метод (*indirect, or reconciliation method*) составления отчета о движении денежных средств предполагает выведение чистого изменения денежных средств организации через изменение неденежных статей баланса организации. В данном учебном пособии косвенный метод детально не рассматривается, приводится только форма самого отчета (табл. 17).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Какова структура и содержание отчета о движении денежных средств?

2. Назовите источники информации, на основании которых составляется отчет о движении денежных средств.

3. Дайте определение текущей деятельности предприятия, приведите примеры денежных потоков по этой деятельности.

4. Дайте определение инвестиционной деятельности предприятия, приведите примеры денежных потоков по этой деятельности.

**Отчет о движении денежных средств,
составленный косвенным методом**

Показатель	Код	Знак
1	2	3
1. Текущая деятельность		
Чистая прибыль по отчету о прибылях и убытках	010	+ (-)
Начисленная в течение периода амортизация	020	+
Прибыль (убыток) от продажи инвестиций	030	+ (-)
Итого: рабочий капитал от операций (стр. 010 + стр. 020 ± стр. 030)	040	-
Увеличение (уменьшение) дебиторской задолженности	050	- (+)
Увеличение (уменьшение) авансов выданных	060	- (+)
Увеличение (уменьшение) запасов и затрат	070	- (+)
Увеличение (уменьшение) прочих оборотных активов, кроме краткосрочных финансовых вложений	080	- (+)
Увеличение (уменьшение) кредиторской задолженности	090	+ (-)
Увеличение (уменьшение) авансов полученных	100	+ (-)
Увеличение (уменьшение) прочих непроцентных текущих активов	110	+ (-)
Итого: движение денежных средств по текущей деятельности (стр. 040 ± стр. 050 + стр. 110)	190	-
2. Инвестиционная деятельность		
Выручка от продажи инвестиционных (финансовых) активов	210	+
Приобретение инвестиционных (финансовых) активов	200	-
Итого: движение денежных средств по инвестиционной деятельности (стр. 210 – стр. 220)	290	-
3. Финансовая деятельность		
Выпуск новых акций либо другие способы увеличения собственного капитала, за исключением использования чистой прибыли	310	+
Выплата дивидендов и другие способы распределения чистой прибыли	320	-
Увеличение (уменьшение) основной суммы долгосрочных кредитов (займов)	330	+ (-)
Увеличение (уменьшение) основной суммы краткосрочных кредитов (займов)	340	+ (-)
Прочие финансовые вложения	350	+ (-)
Итого: движение денежных средств по финансовой деятельности (стр. 310 – стр. 320) ± (стр. 330 – стр. 350)	390	
Всего: чистое изменение денежных средств (стр. 190 + стр. 290 + стр. 390)		
<i>Проверка правильности расчета</i>		
Остаток денежных средств на начало периода	410	
Остаток денежных средств на конец периода	420	
Чистое изменение денежных средств (стр. 420 – стр. 410)	490	

5. Дайте определение финансовой деятельности предприятия, приведите примеры денежных потоков по этой деятельности.

6. Объясните понятие “чистые денежные средства”.

7. Поясните суть составления отчета о движении денежных средств прямым методом.

8. В чем различия форм отчета о движении денежных средств, составленным прямым и косвенным методом?

9. Приведите примеры взаимосвязки показателей отчета о движении денежных средств с показателями других форм годового отчета.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ К ТЕМЕ 5

1. Возможно ли в отчете о движении денежных средств получение информации о движении денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации?

а) да;

б) нет;

в) да, кроме расшифровки информации инвестиционной деятельности;

г) да, если иное не предусмотрено действующим законодательством.

2. Организация имеет право при разработке и составлении отчета о движении денежных средств принять в качестве определяющих показателей не движение потоков денежных средств, а только основные направления деятельности (текущую, инвестиционную или финансовую):

а) нет;

б) да, если иное не оговорено действующим законодательством;

в) да;

г) нет, кроме случаев, связанных с наличием форс-мажорных обстоятельств в отчетном году.

3. Укажите правильное определение текущей деятельности организации, применяемое в целях составления отчета о движении денежных средств в настоящее время:

а) приобретение и продажа земельных участков, недвижимости, оборудования, приобретение ценных бумаг и т. п.;

б) получение займов и выпуска акций;

в) извлечение прибыли путем производства и продажи продукции, продажи товаров, выполнения строительных работ, оказания услуг и т. д., т. е. теми видами деятельности, которые являются уставными;

г) извлечение прибыли от размещения облигаций (неосновной вид деятельности).

4. Укажите правильное определение инвестиционной деятельности организации, применяемое в целях составления отчета о движении денежных средств в настоящее время:

а) получение займов, выпуск акций;

б) приобретение и продажа земельных участков, недвижимости, оборудования, приобретение ценных бумаг, осуществление НИОКР;

в) извлечение прибыли путем производства и продажи продукции, продажи товаров, выполнения строительных работ (услуг) и т. д., т. е. теми видами деятельности, которые являются уставными;

г) размещение облигаций.

5. Укажите правильное определение финансовой деятельности организации, применяемое в целях составления отчета о движении денежных средств в настоящее время:

а) получение займов, выпуск акций, размещение облигаций, т. е. деятельность, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации и заемных средств;

б) извлечение прибыли путем производства и продажи продукции, продажи товаров, выполнения строительных работ, оказания услуг; т. е. теми видами деятельности, которые являются уставными;

в) извлечение прибыли путем производства и продажи продукции, продажи товаров, выполнения строительных работ, оказания услуг, т. е. теми видами деятельности, которые являются уставными;

г) размещение облигаций.

6. При составлении отчета о движении денежных средств в организациях РФ используется способ:

- а) прямой, если финансовое положение не увязывается с показателем существенности;
- б) косвенный;
- в) прямой или косвенный;
- г) прямой.

7. Отчет о движении денежных средств раскрывает сведения по следующим счетам:

- а) 50, 51, 52, 55;
- б) 50, 51, 52, 55, 59;
- в) 50, 51, 52, 55, 57;
- г) 50, 51, 52, 55, 58.

8. В отчете о движении денежных средств по строке “Чистые денежные средства по инвестиционной деятельности” отражают:

- а) остаток денежных средств на начало года + поступление денег по инвестиционной деятельности — выбытие денег по инвестиционной деятельности;
- б) разницу между поступлением денежных средств по инвестиционной деятельности и выбытием денег по инвестиционной деятельности;
- в) остаток денежных средств на начало года + поступление денег по инвестиционной деятельности — выбытие денег по инвестиционной деятельности — остаток денег на конец года;
- г) разницу между поступлением денежных средств от покупателей прочего имущества и перечислением денег поставщикам основных средств.

9. В форме № 4 по строке “Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов” под денежными эквивалентами понимают:

- а) финансовые вложения, подвергающиеся значительному риску изменения их стоимости;
- б) краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, быстро и с минимальными потерями обратимые в денежные средства;

в) совокупность текущей, инвестиционной и финансовой деятельности;

г) такого понятия нет в российском законодательстве, поэтому данную строку можно не заполнять.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7	8	9
а	в	в	б	а	г	в	б	б

ТЕМА 6. ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ТЕХНИКА ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

Приложение к бухгалтерскому балансу призвано обеспечивать пользователей бухгалтерской отчетности дополнительными данными, которые представляют собой расшифровку основных статей бухгалтерского баланса на основе их сопоставимости.

Сведения, содержащиеся в отчете ф. № 5, необходимы пользователям для реальной оценки имущественно-финансового положения организации. Перечень показателей, который должен быть представлен и раскрыт в пояснениях к балансу и отчету о прибылях и убытках, установлен ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”.

Определение показателей, подлежащих раскрытию в приложении к бухгалтерскому балансу, необходимо осуществлять на основе перечня показателей, приводимых в формах годовой бухгалтерской отчетности, в соответствии с приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н “О формах бухгалтерской отчетности организации”.

Вертикальная структура отчета ф. № 5 представляет собой следующие показатели:

- наличие на начало и конец отчетного периода и движение в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;
- наличие на начало и конец отчетного периода и движение в течение отчетного периода отдельных видов основных средств;
- наличие на начало и конец отчетного периода и движение в течение отчетного периода доходных вложений в материальные ценности;

- наличие на начало и конец отчетного периода, а также осуществление и списание в течение отчетного периода отдельных видов расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- наличие на начало и конец отчетного периода, а также осуществление и списание в течение отчетного периода отдельных видов расходов на освоение природных ресурсов;

- наличие на начало и конец отчетного периода финансовых вложений;

- наличие на начало и конец отчетного периода дебиторской и кредиторской задолженности;

- наличие расходов по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат за отчетный и предшествующий отчетный периоды;

- наличие на начало и конец отчетного периода выданных и полученных обеспечений, обязательств организации;

- наличие государственной помощи за отчетный и предшествующий отчетный периоды.

Каждый из перечисленных объектов учета заполняется в виде самостоятельной таблицы, горизонтальная структура которой определяется теми показателями, которые подлежат раскрытию.

Раздел “Нематериальные активы”. При заполнении данного раздела отчета ф. № 5 следует учесть изменения, внесенные приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н “Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2007). Наиболее существенные изменения: исключены из состава нематериальных активов организационные расходы; предусмотрен пересмотр сроков полезного использования и методов амортизации; введены механизмы переоценки и обесценения; введено понятие неопределенного срока использования нематериального актива.

Данные для заполнения раздела “Нематериальные активы” приведены в табл. 18.

**Формирование показателей раздела “Нематериальные активы”
приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)**

Показатель	Код	Формирование показателя
Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)	010	Счет 04 «Нематериальные активы»
в том числе:		
у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	011	Счет 04 «Нематериальные активы»
у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных	012	Счет 04 «Нематериальные активы»
у правообладателя на топологии интегральных микросхем	013	Счет 04 «Нематериальные активы»
у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	014	Счет 04 «Нематериальные активы»
у патентообладателя на селекционные достижения	015	Счет 04 «Нематериальные активы»
Организационные расходы	020	
Деловая репутация организации	030	Счет 04 «Нематериальные активы»
Амортизация нематериальных активов, всего	050	Счет 04 «Нематериальные активы», счет 05 «Амортизация нематериальных активов»
в том числе:		
изобретение	051	
товарный знак	052	

Показатели табл. 18 должны расшифровывать сумму, отраженную в бухгалтерском балансе по статье “Нематериальные активы”, представляя наличие, поступление и выбытие нематериальных активов в аналитическом разрезе по их видам.

По строке 010 “Объекты интеллектуальной собственности” показывается стоимость соответствующих исключительных прав, которыми обладает организация. Далее дается расшифровка объектов интеллектуальной собственности по их видам (стр. 011–015).

Строка 020 “Организационные расходы” не заполняется, так как организационные расходы не относятся к нематериальным активам. Эти расходы в 2008 г. компании должны были спи-

сать на счет 84. Изменения, которые возникли в связи с этим, необходимо было указать в отчете об изменении капитала и в пояснительной записке.

Строка 030 “Деловая репутация организации” заполняется организациями, приватизированными в ходе аукциона или конкурса. Но только в случае, когда фактическая цена приватизированной фирмы оказалась выше, чем ее начальная оценочная стоимость. Эту разницу называют положительной деловой репутацией фирмы (гудвиллом) и отражают в составе нематериальных активов (счет 04). Отрицательная деловая репутация полностью относится на финансовые результаты организации в виде прочих расходов (счет 91-2).

Строка 030 заполняется также компаниями при составлении консолидированной отчетности по группам взаимосвязанных фирм, если номинальная стоимость акций дочернего общества ниже финансовых вложений в него (в балансовой оценке) со стороны головной организации, разница в стоимости акций указывается по строке 030.

Строка 050 “Амортизация нематериальных активов” заполняется на основании данных аналитического учета к счету 05 (04) на начало и конец отчетного года.

Раздел “Основные средства” состоит из двух таблиц. Первая группирует сведения о первоначальной стоимости всех основных средств, числящихся на балансе фирмы в разрезе групп. Вторая — содержит сведения о начисленной амортизации основных средств в разрезе амортизационных групп. Для заполнения этого раздела следует использовать материалы, приведенные в табл. 19.

Раздел “Основные средства” расширярует показатель строки 120 бухгалтерского баланса (ф. № 1). В приложении к бухгалтерскому балансу основные средства отражаются в традиционной для них классификации: здания; сооружения и передаточные устройства; машины и оборудование; транспортные средства; производственный и хозяйственный инвентарь; рабочий скот; продуктивный скот; многолетние насаждения; другие виды основных средств.

**Формирование показателей раздела “Основные средства”
приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)**

Показатель	Код	Формирование показателя
Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь и т.д.	110–120 ¹	Счет 01 «Основные средства»
Амортизация основных средств, всего	140	Счет 02 «Амортизация основных средств» (за исключением субсчета, на котором учитывают амортизацию имущества, переданного в лизинг и прокат)
в том числе по видам основных средств	141–143	Счет 02 «Амортизация основных средств»
Передано в аренду объектов основных средств, всего	150	Счет 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду другим организациям»
в том числе здания и сооружения	151–152	Счет 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду другим организациям»
Переведено объектов основных средств на консервацию	155	Счет 01, субсчет «Основные средства, переведенные на консервацию»
Получено объектов основных средств в аренду	160	Счет 001 «Арендованные основные средства»
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации	165	Счет 08, субсчет «Приобретение объектов основных средств» или счет 01 субсчет «Основные средства, право собственности на которые не зарегистрировано»
Справочно. Результат от переоценки объектов основных средств:		
- первоначальной (восстановительной) стоимости;	171	Счет 01 «Основные средства», счет 02 «Амортизация основных средств», счет 83 «Добавочный капитал», счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
- амортизации	172	
Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации	180	Счет 01 «Основные средства»

¹ Коды строк отчетов могут устанавливаться самой организацией.

Раздел “Доходные вложения в материальные ценности”.

Для заполнения этого раздела следует использовать материалы, приведенные в табл. 20.

Таблица 20

Формирование показателей раздела “Доходные вложения в материальные ценности” приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)

Показатель	Код	Формирование показателя
Имущество для передачи в лизинг	210	Счет 03, субсчет «Имущество для передачи в лизинг»
Имущество, предоставляемое по договору проката	220	Счет 03, субсчет «Имущество, предоставляемое по договору проката»
Прочие	230	Субсчета счета 03, где отражена стоимость прочих доходных вложений в материальные ценности
Итого	240	Сумма предыдущих строк 210, 220, 230
Амортизация доходных вложений в материальные ценности	250	Счет 02, субсчет «Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование»

В этом разделе раскрывается показатель доходных вложений в материальные ценности, отраженный по строке 135 бухгалтерского баланса. В таблице приводятся данные аналитического учета к счету 03 “Доходные вложения в материальные ценности”.

По отдельной строке в ф. № 5 отражается стоимость имущества, учтенного на счете 03, субсчет “Имущество, предоставляемое по договору проката”, у организаций-арендодателей, которые осуществляют сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности и предоставляют арендаторам движимое имущество за плату во временное владение и пользование.

В этом же разделе отражается информация об амортизации доходных вложений в материальные ценности.

Раздел “Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”. Для заполнения данного раздела следует использовать материалы, приведенные в табл. 21.

Расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты ко-

Формирование показателей раздела “Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы” примечания к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)

Показатель	Код	Формирование показателя
Всего	310	Счет 04, субсчет «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»
Справочно. Сумма расходов по незаконченным НИОКР и технологическим работам	320	Сальдо по счету 08, субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» на начало и конец года
Сумма не давших положительных результатов расходов по НИОКР и технологическим работам, отнесенная на прочие расходы	330	Оборот по кредиту счета 08, субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» в корреспонденции с дебетом счета 91-2 «Прочие расходы» за предыдущий и отчетный периоды

торых используются для производственных либо управленческих нужд организации, учитываются на счете 04 обособленно от нематериальных активов и также отдельно отражаются в приложении ф. № 5 — в разделе “Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”.

Раздел “Расходы на освоение природных ресурсов”. Для заполнения раздела “Расходы на освоение природных ресурсов” следует использовать материалы, приведенные в табл. 22.

В данном разделе должны отражаться расходы на освоение природных ресурсов, носящие капитальный характер и приводящие к созданию внеоборотных активов по аналогии с расходами на НИОКР, рассмотренными в предыдущем разделе.

“Справочно” в таблице отражается сумма расходов по участкам недр, не законченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами, накопленная на счете 08, а также сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на прочие расходы как безрезультатные.

Таблица 22

Формирование показателей раздела “Расходы на освоение природных ресурсов” приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)

Показатель	Код	Формирование показателя
Расходы на освоение природных ресурсов	410	Счет 97, субсчет «Расходы на освоение природных ресурсов» или счет 08, субсчет «Освоение природных ресурсов»
Справочно. Сумма расходов по участкам недр, не законченным поиском...	420	Дебетовый оборот по счету 97, субсчет «Расходы на освоение природных ресурсов» или по счету 08, субсчет «Освоение природных ресурсов»
Сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на прочие расходы как безрезультатные	430	Кредитовый оборот по счету 97, субсчет «Расходы на освоение природных ресурсов» или по счету 08, субсчет «Освоение природных ресурсов» в корреспонденции с субсчетом «Прочие расходы» счета 91

Раздел “Финансовые вложения”. Этот раздел заполняется с использованием материала, приведенного в табл. 23.

Таблица 23

Формирование показателей раздела “Финансовые вложения” приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)

Показатель	Код	Формирование показателя
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций — всего	510	Счет 58, субсчет «Паи и акции», счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ	511	
Государственные и муниципальные ценные бумаги	515	Счет 58, субсчет «Долговые ценные бумаги», счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
Ценные бумаги других организаций — всего	520	Счет 58, субсчет «Долговые ценные бумаги», счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
В том числе долговые ценные бумаги (векселя, облигации)	521	
Предоставленные займы	525	Счет 58, субсчет «Предоставленные займы», счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
Депозитные вклады	530	Счет 55, субсчет «Депозитные счета» или 58 субсчет «Банковские депозиты»
Прочие	535	Счет 58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», субсчет «Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования»
Итого	540	Общая сумма стр. 510, 515, 520, 525, 530, 535

Финансовые вложения в соответствии с п. 41 ПБУ 19/02 должны представляться в бухгалтерской отчетности с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения). Согласно п. 19 ПБУ 4/99 активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 мес. после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 мес., а все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные. Поэтому такие финансовые вложения, как акции или вклады в уставные капиталы других организаций, как не имеющие срока обращения (погашения), всегда отражаются как долгосрочные. Для заполнения всех остальных строк таблицы следует использовать данные аналитического учета по видам финансовых вложений, а внутри видов — по срокам обращения (погашения).

Раздел “Дебиторская и кредиторская задолженность”. Для заполнения раздела следует использовать материалы, приведенные в табл. 24.

Таблица 24

Формирование показателей раздела “Дебиторская и кредиторская задолженность” приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)

Показатель	Код	Формирование показателя
Дебиторская задолженность (краткосрочная и долгосрочная)	610–630	Счет 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным», счета 62, 70, 71, 73, 75, 76, 68, 69
Кредиторская задолженность (краткосрочная и долгосрочная)	640–660	Счет 60, счет 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным», счета 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76

Этот раздел является расшифровочным к строкам 230 и 240 актива баланса. По строке 230 отражается долгосрочная дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 мес. после отчетной даты. Отдельно по строке, не имеющей кода, отражается дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, т. е. дебетовая часть развернутого сальдо по счету 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”.

Раздел “Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)”. Для заполнения данного раздела следует использовать материалы, приведенные в табл. 25.

Таблица 25

Формирование показателей раздела “Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)” приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)

Показатель	Код	Формирование показателя
Материальные затраты	710	Счета 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44 в корреспонденции со счетами 10, 60
Затраты на оплату труда	720	Счета 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44 в корреспонденции со счетом 70
Отчисления на социальные нужды	730	Счета 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44 в корреспонденции со счетами 68, субсчет «Расчеты по страховым взносам», 69
Амортизация	740	Счета 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44 в корреспонденции со счетами 02, 04, 05
Прочие затраты	750	Счета 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44 в корреспонденции со счетами 60, 76
Итого по элементам затрат	760	Строка 710 + строка 720 + строка 730 + строка 740 + строка 750
Изменение остатков (прирост (+), уменьшение (-)):		
- незавершенного производства	765	Счета 20, 21, 23, 29, 40, 44
- расходов будущих периодов	766	Счет 97
- резервов предстоящих расходов	767	Счет 96

В этом разделе следует представить расходы организации, сгруппированные по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты.

Раздел “Обеспечения”. Для заполнения раздела “Обеспечения” следует использовать материалы, приведенные в табл. 26.

Этот раздел является расшифровочным к “Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах” бухгалтерского баланса (ф. № 1).

Раздел “Государственная помощь”. Для заполнения этого раздела следует использовать материалы, приведенные в табл. 27.

Таблица 26

**Формирование показателей раздела “Обеспечения” приложения
к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)**

Показатель	Код	Формирование показателя
Полученные	810	Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», дебетовый остаток по счету 62, субсчет «Векселя полученные» (за исключением векселей, которые учитываются в составе финансовых вложений)
Имущество, находящееся в залоге	820	Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»
Выданные	830	Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные», кредитовый остаток по счету 60, субсчет «Векселя выданные» (за исключением векселей, которые учитываются в составе финансовых вложений)

Таблица 27

**Формирование показателей раздела “Государственная помощь”
приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)**

Показатель	Код	Формирование показателя
Получено в отчетном году бюджетных средств	910	Оборот по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с дебетом счетов 50 и 51
Бюджетные кредиты	920	Счета 66 и 67

В соответствии с п. 16 ПБУ 13/2000 “Учет государственной помощи” бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

В приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) должны быть отражены полученные организацией бюджетные кредиты, учтенные на счете 66 или 67 на отдельных субсчетах.

При этом к бюджетным средствам не относятся налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и платежей и других обязательств. В то же время получение бюджетных кредитов в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в других формах отражается в рассматриваемом разделе.

После составления всех форм бухгалтерской отчетности необходимо сравнить соответствующие показатели разных

форм. Взаимоувязка показателей форм отчетности, которая будет действовать для большинства фирм, приведена в приложении 1.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. В чем сущность и задачи составления приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)?
2. Дайте краткую характеристику разделов ф. № 5.
3. Перечислите нормативно-законодательную базу составления приложения к бухгалтерскому балансу.
4. Назовите особенности заполнения разделов формы № 5:
 - нематериальные активы;
 - основные средства;
 - финансовые вложения;
 - расходы на НИОКР;
 - расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат).

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ К ТЕМЕ 6

1. Приложение к бухгалтерскому балансу как отчетная форма представляет собой:

- а) характеристику различных видов и направлений финансово-хозяйственной деятельности организации;
- б) расшифровку основных показателей отчета о движении денежных средств;
- в) расшифровку основных показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;
- г) расшифровку основных показателей отчета об изменении капитала.

2. Кредиты и займы отражаются в приложении к бухгалтерскому балансу:

- а) без учета начисленных процентов;
- б) с учетом начисленных процентов;
- в) как принято в учетной политике;
- г) как ведется финансовый учет.

3. Амортизируемое имущество отражается в разделе III формы № 5:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по остаточной стоимости;
- в) по восстановительной стоимости;
- г) по фактической себестоимости.

4. К расходам на освоение природных ресурсов, отражаемым в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), не относятся:

- а) расходы на приобретение оборудования для освоения природных ресурсов;
- б) расходы на геологическое изучение недр;
- в) расходы на разведку полезных ископаемых;
- г) проведение работ подготовительного характера.

5. В разделе “Финансовые вложения” в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) по финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, отражается разница в результате корректировки их оценки, отнесенная на счет:

- а) 84;
- б) 90;
- в) 91;
- г) 99.

6. В разделе “Финансовые вложения” формы № 5 по долговым ценным бумагам отражается разница между первоначальной и номинальной стоимостью, отнесенная на счет:

- а) 84;
- б) 90;
- в) 91;
- г) 99.

7. При формировании информации раздела “Государственная помощь” приложение к бухгалтерскому балансу преследует цель:

- а) отражения сумм денежных средств, полученных бюджетной организацией на покрытие убытков;

б) отражения сумм компенсаций, субсидий, субвенций и иных возмещений, полученных организацией из бюджета безвозмездно;

в) отражения сумм компенсаций, субсидий, субвенций и иных возмещений, полученных организацией из бюджета возмездно;

г) отражения сумм денежных средств, полученных в счет оплаты работ, выполненных для бюджетных учреждений.

8. Данные о дебиторской и кредиторской задолженности по форме № 5 отражаются:

а) развернуто;

б) свернуто;

в) как принято в учредительных документах;

г) как определено в учетной политике.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7	8
в	б	а	а	в	в	б	а

ТЕМА 7. ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Пояснительная записка — это самостоятельная часть бухгалтерской отчетности, являющаяся важнейшей и наиболее объемной.

При составлении пояснительной записки используется вся совокупность нормативно-законодательных актов, регулирующих организацию бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Структура пояснительной записки законодательством РФ жестко не установлена, в связи с чем организации разрабатывают ее самостоятельно. Она может состоять из тематических разделов, но эти разделы не обязательно должны соответствовать разделам форм отчетности. Это не единственная структура, которую может применить организация. Данные можно объединить и по другим признакам. К тому же сведения можно представить в любой форме: в виде текста, таблиц, диаграмм.

Основные требования к содержанию пояснительной записки изложены в п. 4 ст. 13 Закона “О бухгалтерском учете”. Пояснительная записка должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности, сведения, предусмотренные законодательством об энергосбережении и повышении энергетической эффективности.

В записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполне-

ния и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

В записке отражается обязательная информация и дополнительная. К обязательным данным относятся основные сведения об организации, изменения в учетной политике, показатели деятельности организации, информация по прекращаемой деятельности и т. д. Дополнительная информация отражается в пояснительной записке на усмотрение самой организации. Можно выделить несколько основных разделов:

- 1) сведения о деятельности фирмы;
- 2) основные показатели финансовой и инвестиционной деятельности организации;
- 3) изменения в учетной политике;
- 4) информация о связанных сторонах;
- 5) информация по сегментам;
- 6) информация по прекращаемой деятельности;
- 7) информация о государственной помощи;
- 8) иная существенная дополнительная информация.

1. Сведения о деятельности организации

Этот раздел должен содержать следующие сведения об организации:

- юридический адрес;
- среднегодовую численность работающих за отчетный период или на отчетную дату;
- фамилии и должности членов исполнительных и контролирующих органов организации.

Здесь необходимо кратко описать структуру управления. Стоит также отметить, к какому виду относится данная организация: основному, зависимому или дочернему.

Если организация является акционерным обществом (АО), то в записке следует отразить количество выпущенных и оплаченных акций, количество выпущенных акций, но не оплаченных или оплаченных частично, номинальную стоимость акций,

принадлежащих АО, а также его дочерним и зависимым предприятиям.

Если АО выпустило дополнительную эмиссию акций, то в пояснительной записке необходимо указать цель дополнительного выпуска, дату и основные условия выпуска. К тому же следует отразить сведения о количестве дополнительных обыкновенных и привилегированных акций и сумму средств, полученных от размещения акций.

2. Основные показатели финансовой и инвестиционной деятельности организации

В данном разделе должны найти отражение показатели и факторы, которые повлияли на финансовые результаты деятельности организации. В пояснительной записке указываются сведения о наличии (на начало и конец отчетного периода) и движении нематериальных активов и основных средств, раскрывается, как минимум, следующая информация (п. 32 ПБУ 6/01, в ред. от 27.11.2006 г.):

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.);
- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

- об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности (абзац введен приказом Минфина РФ от 12.12.2005 г. № 147н);

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации;

- о наличии и структуре основных средств с учетом коэффициентов их износа, обновления и выбытия и т. п.;

- о сроках полезного использования основных средств и НМА;

- о способах оценки активов, приобретенных по договорам, которые предусматривают погашение обязательств неденежными средствами;

- об объектах недвижимости, находящихся в процессе государственной регистрации.

В этом разделе записки отражается информация о способах оценки материально-производственных запасов (МПЗ) по их группам, о последствиях изменений этих способов, о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог, о величине и движении резервов под снижение стоимости ценностей (п. 27 ПБУ 5/01).

Также включаются дополнительные данные, связанные с арендой основных средств, с финансовыми вложениями, с дебиторской и кредиторской задолженностью. Кроме того, указываются изменения уставного, резервного или добавочного капитала (п. 27 ПБУ 4/99).

В пояснениях необходимо отметить наличие на начало и конец отчетного периода резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, указать объемы продаж по видам деятельности, расшифровать затраты на производство (издержки обращения), прочие доходы и расходы.

В этом разделе также должна быть отражена информация о выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей, о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности.

Если в организации имели место чрезвычайные факты хозяйственной деятельности, то о них и о их последствиях тоже следует написать в пояснительной записке.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности должна отражаться информация (п. 17 ПБУ 15/2008):

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов, кредитов;
- величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- сроках погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств;
- суммах затрат по займам и кредитам, включенных в прочие расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

В случае неисполнения или неполного исполнения займодатцем договора займа и (или) кредитного договора организация-заемщик приводит в пояснительной записке информацию о недополученных суммах (п. 18 ПБУ 15/2008).

Из п. 25 ПБУ 18/02 следует, что в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках 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;
- 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 (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные в связи с выбытием актива

(продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидации) или вида обязательства.

В данном разделе записки следует отразить динамику экономических и финансовых показателей деятельности организации за последние несколько лет. Для этого необходимо расшифровать состав прибылей и убытков, прочих доходов и расходов.

При характеристике платежеспособности организации обращается внимание на денежную наличность в кассе и на расчетном счете; на сумму убытков и просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность; на не погашенные в срок кредиты и займы; на расчеты с бюджетом.

3. Изменения в учетной политике

Данный раздел пояснительной записки содержит основные изменения в учетной политике организации на следующий отчетный год (п. 4 ст. 13 Закона “О бухгалтерском учете”), а именно изменения, способные повлиять на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации. Они подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. В записке раскрываются как изменения учетной политики за отчетный год, так и изменения, предусмотренные на следующий год.

В пояснениях к балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются сведения, относящиеся к учетной политике организации, которые обеспечивают пользователей данными, необходимыми им для реальной оценки результатов деятельности фирмы (п. 24 ПБУ 4/99).

В пояснительной записке раскрываются существенные способы ведения бухгалтерского учета (раздел III, ПБУ 1/2008). К ним относятся:

- амортизации основных средств, нематериальных и иных активов;
- оценки производственных запасов, товаров, НЗП и готовой продукции;

- признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и др.

Минимальная информация об изменениях должна включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении; указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год данные периодов, предшествовавших отчетному году, скорректированы (раздел IV ПБУ 1/2008).

4. Информация о связанных сторонах

В этом разделе записки раскрывается информация о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций (п. 1 ПБУ 11/2008).

Информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку в виде отдельного раздела (п. 14 ПБУ 11/2008).

Информация о связанных сторонах раскрывается в случаях, если:

- организация контролируется или на нее оказывается значительное влияние другим юридическим лицом;
- организация контролирует или оказывает значительное влияние на другое юридическое лицо;
- организация и другое юридическое лицо контролируются (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или физическим лицом (группой лиц).

В соответствии с п. 10, 12 ПБУ 11/2008 в пояснительной записке по каждой связанной стороне раскрывается следующая информация:

- характер взаимоотношений со связанной стороной;
- виды операций, проводимых со связанной стороной;
- объем операций каждого вида (в абсолютном и относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления расчетов по операциям и форма расчетов;

- величина созданных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;

- величина списанной дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам;

- вознаграждение основному управленческому персоналу.

В составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из следующих видов выплат:

- краткосрочные вознаграждения — суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т. п. платежи в пользу основного управленческого персонала);

- долгосрочные вознаграждения — суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты;

- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой деятельности);

- вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;

- иные долгосрочные вознаграждения.

5. Информация по сегментам

Организация, составляющая сводную отчетность, должна руководствоваться ПБУ 12/2000 “Информация по сегментам”. Сегмент представляет собой часть деятельности организации в хозяйственных условиях. Отчетные сегменты — это сегменты, по которым информация раскрывается в бухгалтерской отчетности. Принципы отнесения информации к отчетным сегментам определены в п. 9 ПБУ 12/2000.

Существует два вида сегментов: операционные и географические. Выделение информации по операционным сегментам означает, что несколько видов товаров, работ, услуг включаются в однородную группу по схожим признакам. Информация по географическому сегменту может формироваться, например, по определенному региону или нескольким регионам РФ. Она также может выделяться по местам расположения активов, рынков сбыта.

6. Информация по прекращаемой деятельности

Информацию по прекращаемой деятельности следует раскрывать в следующем порядке (п. 11 ПБУ 16/02):

а) описание прекращаемой деятельности:

– операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;

– дата признания деятельности прекращаемой;

– дата или период, в которых ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

б) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;

в) суммы доходов, расходов, прибылей и убытков до налогообложения, а также сумма начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

г) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

Информация, указанная на подп. “а” и “б”, раскрывается организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Информацию, предусмотренную подп. “в” и “г”, рекомендуется раскрывать в отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств соответственно или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

По тем активам и обязательствам, по которым организация заключила договоры купли-продажи, в записке отражаются:

- продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие);
- сроки поступления денежных средств;
- сумма соответствующих активов и обязательств.

По резервам по прекращаемой деятельности организация раскрывает информацию согласно ПБУ 8/01 “Условные факты хозяйственной деятельности”. Резерв подлежит пересмотру и корректировке по состоянию на конец каждого отчетного периода от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности.

В записке организация раскрывает информацию по прекращаемой деятельности начиная с отчетного года, в котором деятельность прекращается, до отчетного периода, когда программа по прекращению деятельности фактически выполнена или организация от нее отказалась. В случае отмены программы прекращения деятельности суммы резервов и убытков от снижения стоимости активов подлежат восстановлению (п. 20 ПБУ 16/02). Вся информация представляется раздельно по каждой части прекращаемой деятельности (п. 21 ПБУ 16/02).

Информация за прошлые отчетные периоды, представленная после признания деятельности прекращаемой, корректируется с целью выделения активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств. Это необходимо для сопоставимости отчетных данных с предшествующими показателями отчетных периодов (п. 22 ПБУ 16/02).

7. Информация о государственной помощи

Государственная помощь организации может предоставляться в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уп-

лате налогов и платежей), а также в виде земельных участков, природных ресурсов и другого имущества.

В пояснениях к бухгалтерской отчетности организации указывается следующая информация в отношении государственной помощи:

- характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;
- назначение и величина бюджетных кредитов;
- характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды;
- не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

8. Дополнительная информация

В случае необходимости в пояснительной записке указывается порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.).

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу в записке могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). В этом разделе следует охарактеризовать текущую платежеспособность (наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом); произвести оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводятся: характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, приводится оценка деловой активности организации, критериями которой являются: широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Раскройте содержание пояснительной записки и основные требования, предъявляемые к ней.
2. Какова роль учетной политики в составлении пояснительной записки?
3. Раскройте информацию об условных активах и условных обязательствах в пояснительной записке.
4. В чем суть событий после отчетной даты при составлении пояснительной записки?
5. Перечислите основные аналитические показатели, которые рекомендуется раскрыть в пояснительной записке.
6. Дайте пояснение информации о связанных сторонах.
7. Дайте пояснение информации по сегментам.
8. Что включает в себя информация об участии в совместной деятельности?

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ К ТЕМЕ 7

1. Пояснительная записка к бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет собой:

- а) одну из форм отчетности, рекомендуемую приказом № 67н;

б) дополнительные данные, не включенные в основные формы отчетности, но необходимые пользователям для реальной оценки финансового положения организации и его изменения, а также о финансовых результатах хозяйственной деятельности;

в) расшифровку статей отчета об изменении капитала;

г) расшифровку статей отчета бухгалтерского баланса.

2. События после отчетной даты признаются:

а) существенный факт хозяйственной жизни, который имел место после отчетной даты, но до подписания отчетности;

б) существенный факт хозяйственной деятельности, имевший место после подписания отчетности;

в) любой факт хозяйственной жизни, имевший место после отчетной даты;

г) любой факт хозяйственной жизни, имевший место после утверждения отчетности.

3. Бухгалтерские записи по начислению дивидендов за отчетный год, утвержденные собранием акционеров в марте следующего за отчетным года, отражаются:

а) последними записями декабря отчетного года и отчетности за отчетный год;

б) записями в марте и отчетности за I квартал следующего за отчетным года;

в) записями в марте следующего за отчетным года и в отчетности за отчетный год;

г) записями в любом отчетном периоде, следующим за отчетным периодом.

4. Условные активы отражаются:

а) в бухгалтерском балансе, если вероятность наступления высокая или очень высокая, и в пояснительной записке;

б) в отчете о прибылях и убытках, если вероятность наступления высокая или очень высокая, и в пояснительной записке;

в) только в пояснительной записке;

г) в бухгалтерском балансе.

5. Информация о резервах по условным фактам хозяйственной деятельности раскрывается:

а) в отчете о движении денежных средств и пояснительной записке;

- б) в отчете об изменениях капитала и пояснительной записке;
- в) только в пояснениях;
- г) в бухгалтерском балансе.

6. ПБУ 12/2000 “Информация по сегментам” применяется:

- а) для формирования пояснительной записки в разрезе видов деятельности;
- б) для составления специальной и статистической отчетности;
- в) для составления сводной (консолидированной) отчетности;
- г) для составления специальной отчетности.

7. Система показателей, отражаемая в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности, устанавливается:

- а) в соответствии с требованиями ПБУ 4/99;
- б) в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008;
- в) всей совокупностью нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности;
- г) приказом Минфина РФ № 67н.

8. При формировании информации по операционным сегментам раскрывают:

- а) информацию о видах деятельности в разрезе рынков сбыта;
- б) информацию об основных показателях деятельности по производству определенного товара, работы, услуги;
- в) информацию о доходах от продажи определенных видов продукции, работ, услуг;
- г) инфраструктуре рынка сбыта.

9. Структура пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) отчетности имеет:

- а) жестко регламентированную структуру;
- б) рекомендательную;
- в) произвольную структуру;
- г) индивидуальную.

10. Формирование информации в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется на основании:

- а) всей совокупности данных, которые характеризуют финансово-хозяйственную деятельность организации;

- б) на основании данных аналитического учета;
- в) на основании деклараций налогового учета;
- г) только данных бухгалтерского учета.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
б	а	а	в	б	в	в	б	в	а

ТЕМА 8. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ПОРЯДОК ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

Пунктом 2 ст. 13 Закона “О бухгалтерском учете” определено, что бухгалтерская отчетность организаций состоит:

- а) из бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;
- д) пояснительной записки.

Аудиторское заключение — это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ (ст. 6 Закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ “Об аудиторской деятельности”).

Целью аудита является выражение мнений о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Требования обязательного аудита определены ст. 6 п. 3 Закона “Об аудиторской деятельности”.

Аудиторское заключение как составляющая отчетности может и отсутствовать, если бухгалтерская отчетность организации не подлежит обязательному аудиту.

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются Федеральным стандартом аудиторской деятельности “Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности” (далее — Стандарт), утвержденным постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696, Стандарт № 6.

Аудиторское заключение должно содержать обязательные элементы (п. 4 ст. 6 Стандарта 6):

- а) наименование — “Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности”;
- б) адресат;
- в) сведения об аудиторе;
- г) сведения об аудируемом лице;
- д) вводная часть;
- е) часть, описывающая объем аудита;
- ж) часть, содержащая мнение аудитора (например, “По нашему мнению, бухгалтерская отчетность организации “Альфа” отражает достоверно во всех существенных отношениях...”);
- з) дата аудиторского заключения;
- и) подпись аудитора.

Аудиторское заключение подписывается руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит, с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Подписи скрепляются печатью.

Аудиторское заключение с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской отчетности может быть либо безоговорочно положительным, либо модифицированным.

Модифицированное аудиторское заключение может быть:

- не влияющим на аудиторское мнение, но отражающим факты, с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации сложившейся у аудируемого лица;

- влияющим на аудиторское мнение с оговоркой;
- отрицательным;
- отражающим отказ от выражения мнения.

Пример аудиторского заключения с выражением безоговорочного положительного мнения.

ж) часть, содержащая мнение аудитора (например, “По нашему мнению, бухгалтерская отчетность организации “Альфа” отражает достоверно во всех существенных отношениях...”);

з) дата аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Аудиторское заключение подписывается руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит, с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Подписи скрепляются печатью.

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

Модифицированное аудиторское заключение может быть:

- не влияющим на аудиторское мнение, но отражающим факты, с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица;
- влияющим на аудиторское мнение с оговоркой;
- отрицательным;
- отражающим отказ от выражения мнения.

Ниже представлен пример аудиторского заключения с выражением безоговорочного положительного мнения.

Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности

Адресат

Аудитор

Наименование: Общество с ограниченной ответственностью “Альфа”

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

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства

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

Является членом (указывается наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения)

Аудируемое лицо

Наименование: Открытое акционерное общество “Гамма”

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

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации “Гамма” за период с 1 января по 31 декабря 200_г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации “Гамма” состоит:

- из бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации “Гамма”. Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основании проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

- с Федеральным законом “Об аудиторской деятельности”;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указывается аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

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

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации “Гамма” отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 200_ г. и результаты ее хозяйственно-финансовой деятельности за период с 1 января по 31 декабря 200_ г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (указываются документы, определяющие требования к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

“.....”200_ г.

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

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

Печать аудитора.

Примечание: другие модификации аудиторского заключения рассматриваются на практических занятиях по курсу “Аудит”.

ТЕМА 9. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

9.1. Характеристика понятийного аппарата

Консолидированная финансовая отчетность — это отчетность группы юридических лиц, призванная характеризовать финансовое положение на отчетную дату и финансовый результат за отчетный период. Правила ее составления и представления определяются МСФО¹ и нормативными актами Министерства финансов РФ². В настоящее время составление консолидированной отчетности не является обязательным.

Консолидированная отчетность составляется на основе бухгалтерских отчетов организации, входящих в группу и вспомогательных (разрабаточных) таблиц, составленных по данным бухгалтерской отчетности организации.

Понятия “материнская компания”, “дочерняя организация”, “группа”:

В МСФО *материнская компания* (организация) — это организация, имеющая одну или несколько дочерних организаций. Материнская компания может иметь инвестиции в ассоциированные компании или совместную деятельность (п. 4 IAS 27).

В РСБУ *головная организация* — организация, имеющая дочерние и зависимые общества (п. 1.1 приказа от 30 декабря 1996 г. № 112 “О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности” (далее — прика-

¹ МСФО (IAS) 27 “Консолидированная финансовая отчетность”.

² Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утв. приказом Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. № 112.

за № 112)). Головная организация по отношению к дочерним обществам выступает как основное общество (товарищество), по отношению к зависимым обществам — как преобладающее (участвующее) общество (п. 1.2 приказа № 112).

Как видно из приведенных определений, понятия головной организации в РСБУ и материнской организации в МСФО совпадают, если материнская организация (МСФО) является инвестором в ассоциированные компании.

В МСФО дочерняя организация — это организация, находящаяся под контролем материнской компании, которая контролирует формирование его совета директоров или является владельцем более 50% его акционерного капитала по номинальной стоимости.

В РСБУ хозяйственное общество признается *дочерним*, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом (п. 1 ст. 105 ГК РФ).

Понятие категории дочерней организации в МСФО и РСБУ близки по содержанию. Различие состоит в том, что в МСФО дочерняя организация определяется через понятие “контроль”, а в РСБУ через признаки такого контроля.

В МСФО группа (корпорация) — это материнская организация и ее дочерние общества при полном контроле над ними.

В РСБУ группой называется группа взаимосвязанных организаций (п. 1.1 приказа № 112). Группой в целях сводной отчетности называется головная организация с ее дочерними и зависимыми организациями.

Несмотря на отдельные различия в терминологии, экономическое содержание группы в РСБУ и МСФО в целом совпадают, поскольку различия в определении группы не приводят к различиям в составе отчетности для консолидации.

Понятие “контроль”:

В МСФО контроль — это полномочия на управление финансовой и операционной политикой организации таким обра-

зом, чтобы получить выгоды от ее деятельности. Контроль осуществляется, если материнская организация прямо или косвенно через дочерние организации владеет более чем половиной голосующих акций (п. 4 IAS 27).

В РСБУ понятие “контроль” введено Положением по бухгалтерскому учету “Информация о связанных сторонах” (ПБУ 11/2008). Юридическое лицо, как правило, имеет возможность определять решения, принимаемые другим юридическим лицом, в целях получения экономической выгоды от деятельности последнего (контролировать другое юридическое лицо) при выполнении определенных условий (п. 7 ПБУ 11/2008).

Понятие “контроль” в обоих нормативных актах совпадает.

Понятия “зависимое общество” в РСБУ, “ассоциированные компании” в МСФО и “значительное влияние”:

В РСБУ хозяйственное общество признается *зависимым*, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (п. 1 ст. 106 ГК РФ). Согласно п. 8 ПБУ 11/2008 юридическое и (или) физическое лицо оказывает *значительное влияние* на другое юридическое лицо, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другого юридического лица, но не контролирует его. Значительное влияние может иметь место в силу участия в уставном (складочном) капитале, положений учредительных документов, заключительного соглашения, участия в наблюдательном совете и других обстоятельствах.

В МСФО *ассоциированная компания* — это организация, на деятельность которой инвестор оказывает значительное влияние, но которая не является ни дочерней организацией, ни организацией, занимающейся совместной деятельностью (п. 2 IAS 28).

Из вышеизложенного видно, что понятия “зависимое общество” в РСБУ и “ассоциированная компания” в МСФО практически совпадают.

Понятия “сводная отчетность” в РСБУ и “консолидированная отчетность” в МСФО:

В РСБУ *сводная бухгалтерская отчетность* — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период взаимосвязанных организаций. Сводная бухгалтерская отчетность группы объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах (п. 1.2 приказа № 112). Головная организация может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность в случае наличия у нее только зависимых обществ (подп. 2 п. 1.8 Приказа № 112).

В МСФО *консолидированная финансовая отчетность* — это финансовая отчетность группы, подготовленная единой экономической организацией (п. 4 IAS 27). Материнская организация представляет консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидирует свои инвестиции в дочерние организации (п. 9 IAS 27).

Материнская или дочерняя организации могут быть инвесторами ассоциированной организации или предпринимателями в совместно контролируемой организации. В таких случаях консолидированная финансовая отчетность, подготовленная и представленная в соответствии с IAS 27, должна отвечать требованиям, предъявляемым IAS 28 “Инвестиции в ассоциированные организации” и IAS 31 “Участие в совместной деятельности” (п. 5 IAS 27).

Как видно из определений категорий консолидированной финансовой и сводной бухгалтерской отчетности, они практически идентичны. Отличия присутствуют на уровне технологии формирования показателей сводной отчетности и определяются различиями в понимании термина “группа”, а также при включении в консолидированную отчетность показателей совместной деятельности.

Понятия “совместная деятельность” и “совместно контролируемые организации”:

В РСБУ (приказ № 112) понятие *совместная деятельность* отсутствует. Однако в п. 3 ПБУ 20/03 дано определение категории “Информация об участии в совместной деятельности”. Под

информацией об участии в совместной деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности (отчетный сегмент), осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.

Пунктом 5 ПБУ 20/03 совместная деятельность определяется в таких формах, как: совместное осуществление операций; совместное использование активов и совместное осуществление деятельности.

В бухгалтерской отчетности организации информация об участии в совместной деятельности подлежит раскрытию при наличии договоров, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности с целью получения экономических выгод или дохода (п. 4 ПБУ 20/03).

ВМСФО совместная деятельность — это договор, согласно которому две или более стороны осуществляют экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю (п. 3 IAS 31).

Совместная деятельность может осуществляться тремя основными типами: совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации, которые отвечают определению совместной деятельности (п. 7 IAS 31).

Сравнение понятий “совместная деятельность” по МСФО и РСБУ показало, что виды совместной деятельности совпадают только для совместно осуществляемых (контролируемых) операций и совместно используемых (контролируемых) активов.

Понятие “единая учетная политика”:

В МСФО консолидированная финансовая отчетность материнской и дочерней организаций должна составляться на основе *единой учетной политики* (п. 27 МСФО 28).

В РСБУ при составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении анало-

гичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ (п. 27 МСФО 27).

Если учетная политика дочернего общества в чем-либо отличалась от используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности, то она приводится в соответствие с учетной политикой, используемой головной (материнской) организацией для составления сводной бухгалтерской отчетности.

Понятие “доля меньшинства”:

В МСФО *доля меньшинства* — это часть прибыли или убытка, а также чистых активов организации, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние структуры. Для отчетного периода, начинающегося с 1 июля 2009 г. или после этой даты, разрешается применять новую редакцию IAS 27 “Консолидированная и индивидуальная (отдельная) финансовая отчетность”.

В РСБУ при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочернего общества, в котором головная организация имеет более 50%, но не менее 100% голосующих акций акционерного общества или более 50%, но не менее 100% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о прибылях и убытках выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие *долю меньшинства* соответственно в уставном капитале и финансовых результатах деятельности общества (п. 3.9 приказа № 112).

Показатель *доли меньшинства* в сводном балансе отражает величину уставного капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Доля меньшинства определяется исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (не принадлежащей головной организации доли уставного капитала в его общей величине). За величину капитала дочернего общества на отчетную дату принимается итог раздела III “Капитал и резервы” бухгалтерского баланса за минусом статей

“Фонд социальной сферы” и “Целевые финансирование и поступления”.

В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражается отдельной строкой “Доля меньшинства” за итогом раздела III “Капитал и резервы”, а составляющие капитала группы — за минусом доли меньшинства.

Из вышеизложенного видно, принципы расчета доли меньшинства как в МСФО, так и РСБУ практически совпадают. Однако имеется и отличие. В МСФО доля меньшинства отражается в балансе вычитаемой статьей, в РСБУ она записывается отдельной статьей, а статья капитала отражается в нетто-оценке.

9.2. Цель консолидированной отчетности, ее состав и принципы составления

Цель составления консолидированной бухгалтерской отчетности — предоставить акционерам, инвесторам, кредиторам, государственным органам управления объективную информацию об имущественном и финансовом положении, а также финансовых результатах группы хозяйственных обществ.

Состав консолидированной финансовой отчетности включает следующие документы: консолидированный бухгалтерский баланс; консолидированный отчет о прибылях и убытках; пояснения к консолидированному бухгалтерскому балансу и консолидированному отчету о прибылях и убытках.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в консолидированную финансовую отчетность за отчетный период начиная с даты регистрации дочернего общества.

Принципы составления консолидированной отчетности:

- составляется основной (материнской) компанией группы на базе бухгалтерской отчетности обществ, образующих группу;
- призвана не допустить повторного счета и отражать финансово-хозяйственные взаимоотношения группы только с *третьими лицами*;

- дает объективную оценку имущественного финансового положения, а также финансовых результатов группы хозяйствующих обществ при соблюдении принципа *единства учетной политики материнской компании и дочерних обществ*.

9.3. Порядок составления консолидированной отчетности

При составлении консолидированного баланса необходимо:

а) показатели активов и пассивов балансов основной (материнской) компании и дочерних обществ суммировать;

б) показатели баланса, характеризующие взаимные расчеты и обязательства основной (материнской) компании и дочерних обществ группы, элиминировать (взаимоисключать) и в консолидированном балансе не отражать;

в) инвестиции основной (материнской) компании в дочерние общества и уставный капитал дочернего общества в части, внесенной основной компанией, также взаимоисключать и в консолидированном балансе не отражать;

г) если вложения основной (материнской) компании в дочернее общество составляет менее 100% уставного капитала (номинальной стоимости обыкновенных акций) последнего, то в определенных показателях консолидированного баланса выделить *долю меньшинства* — пропорционально доле основных акционеров (вкладчиков) дочернего общества в его уставном капитале.

Эти перечисленные операции выполняются только в ходе подготовки консолидированной финансовой отчетности и не отражаются в учетных регистрах бухгалтерского учета ни основной (материнской) компании, ни дочерних обществ. Никакие консолидированные учетные регистры не ведутся. В составе пояснительной записки к консолидированной финансовой отчетности основная (материнская) компания дает расшифровку своих вложений в разрезе каждого зависимого общества.

Процедура консолидации отчетности включает расчеты по следующим основным аспектам:

- консолидация капитала;
- консолидация статей баланса, связанных с внутригрупповыми расчетами и операциями;
- консолидация финансовых результатов от внутригрупповой реализации продукции (работ, услуг);
- отражение в консолидированной финансовой отчетности дивидендов основной (материнской) компании и дочерних обществ.

В специальной экономической литературе отдельными авторами консолидацию капитала предлагается осуществлять различными методами в зависимости от структуры уставного капитала и условий выкупа акций дочернего общества основной (материнской) компанией.

Если материнская компания имеет дочернее общество со стопроцентным участием в его уставном капитале, то при составлении консолидированного баланса статья пассива “Уставный капитал” дочернего общества и статья актива “Инвестиции в дочерние общества” основной компании являются полностью взаимоисключаемыми. Соответственно в консолидированном балансе отсутствуют показатели по статьям “Инвестиции в дочерние общества” и “Уставный капитал дочернего общества”. Уставный капитал консолидированного баланса равен уставному капиталу основной (материнской) компании.

Интересы акционеров дочерней компании (доля меньшинства) должны быть отражены в консолидированном балансе. Для дочерних компаний доля меньшинства представляет собой источник средств финансирования группы и отражается в пассиве баланса специальной статьей аналогичного названия в разделе “Капитал и резервы”.

Доля меньшинства дочернего общества, как правило, включает две составляющие — часть уставного капитала дочернего общества, соответствующая доле в нем сторонних акционеров, и часть добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли и всех других источников собственных средств дочернего общества, пропорциональную доле сторонних акционеров в уставном капитале.

Рассмотрим примеры техники составления консолидированного баланса в разных вариантах.

Пример 25. Судоходная компания “М 1” (материнская организация) владеет 51% обыкновенных акций дочернего общества “Д 1” с момента регистрации и начала деятельности последнего. Отчетные бухгалтерские балансы представлены в табл. 28.

Таблица 28

Отчетные балансы обществ “М 1” и “Д 1” на конец года, тыс. руб.

Показатель	Компания «М 1»	Общество «Д 1»
Актив		
<i>I. Внеоборотные активы</i>		
Основные средства	120 000	30 000
Долгосрочные финансовые вложения	10 200	
в том числе инвестиции в дочерние общества	10 200	
<i>II. Оборотные активы</i>	45 000	39 000
Итого	175 200	69 000
Пассив		
<i>III. Капитал и резервы</i>		
Уставный капитал	80 000	20 000
Добавочный капитал	30 200	13 000
Резервный капитал	15 000	5000
Нераспределенная прибыль	10 000	1000
<i>IV. Долгосрочные пассивы</i>	5 000	
<i>V. Краткосрочные пассивы</i>	35 000	30 000
Итого	175 200	69 000

При составлении консолидированного баланса:

а) в собственном капитале дочерней компании “Д 1” рассчитывается доля меньшинства:

- в уставном капитале $0,49 \times 20\,000$ тыс. руб. = 9800 тыс. руб.;
- в добавочном капитале $0,49 \times 13\,000$ тыс. руб. = 6370 тыс. руб.;
- в резервном капитале $0,49 \times 5000$ тыс. руб. = 2450 тыс. руб.;
- в нераспределенной прибыли $0,49 \times 1000$ тыс. руб. = 490 тыс. руб.

Итого 19 110 тыс. руб.

Сумма 19 110 тыс. руб. показывается отдельной строкой в пассиве консолидированного баланса по статье “Доля меньшинства”;

б) инвестиции материнской компании в уставный капитал дочернего общества в сумме 10 200 тыс. руб. элиминируются по

общему правилу консолидации капитала. Уставный капитал консолидированного баланса равен уставному капиталу материнской компании (см. табл. 28);

в) доля группы в остальных элементах собственного капитала дочернего общества составляет:

- в уставном капитале $0,51 \times 20\,000$ тыс. руб. = 10 200 тыс. руб.;
- в добавочном капитале $0,51 \times 13\,000$ тыс. руб. = 6630 тыс. руб.;
- в резервном капитале $0,51 \times 5000$ тыс. руб. = 2550 тыс. руб.;
- в нераспределенной прибыли $0,51 \times 1000$ тыс. руб. = 510 тыс. руб.

Итого 19 890 тыс. руб.

При консолидации эти суммы складываются с соответствующими показателями материнской компании.

Процедура консолидации и консолидированный баланс группы представлены в табл. 29.

Возможны также случаи, когда материнская организация приобретает акции дочернего общества по цене, отличающейся от номинальной стоимости акций последнего. Тогда составление консолидированного баланса начинается с определения балансовой стоимости собственного капитала (обыкновенных акций) дочернего общества, которая отражена в пассиве баланса раздела III “Капитал и резервы”.

В дальнейшем сумма инвестиций материнской организации в дочернее общество сравнивается с величиной балансовой стоимости собственного капитала дочернего общества (или его доли, принадлежащей основному обществу).

Если инвестиции материнской организации *больше* балансовой стоимости собственного капитала дочернего общества, то соответствующая разница называется “Гудвилл, возникающий при консолидации (цена фирмы или деловая репутация дочерних обществ)”. Отражение указанной разницы в консолидированном балансе может производиться одним из двух методов:

а) путем корректировки *актива* консолидированного баланса группы.

Рабочая таблица по составлению консолидированного баланса

Консолидация капитала.

Материнская компания («М 1») владеет 51% обыкновенных акций дочернего общества («Д 1»)

тыс. руб.

Статьи баланса	Материнская компания «М 1»		Дочернее общество «Д 1»		Собственный капитал «Д 1», принадлежащий группе, меньшинству		Элиминирование		Консолидированный баланс группы	
Актив										
<i>I. Внеоборотные активы</i>										
Основные средства	120 000		30 000						150 000	
Долгосрочные финансовые вложения	10 200		-				10 200		-	
в том числе инвестиции в «Д 1»	10 200		-				10 200		-	
Прочие оборотные активы	-		-				-		-	
<i>II. Оборотные активы</i>	45 000		39 000				-		84 000	
Итого	175 200		69 000				10 200		234 000	
Пассив										
<i>III. Капитал и резервы</i>										
Уставный капитал		80 000		20 000	10 200	9800	10 200			80 000
Добавочный капитал		30 200		13 000	6630	6370	-			36 830
Резервный капитал		15 000		5000	2550	2450				17 550
Нераспределенная прибыль		10 000		1000	510	490				10 510
Доля меньшинства	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19 110
<i>IV. Долгосрочные пассивы</i>		5000								5000
<i>V. Краткосрочные пассивы</i>		35 000		30 000						65 000
Итого		175 200		69 000	19 890	19 110	10 200			234 000

В этом случае превышение покупной цены над балансовой стоимостью собственного капитала дочернего общества отражается в разделе I “Внеоборотные активы” консолидированного баланса. По своей экономической сущности гудвилл, возникающий при консолидации, представляет собой нематериальный актив. В консолидированном балансе он может быть отражен по специальной вводимой статье “Гудвилл, возникающий при консолидации (цена фирмы или деловая репутация дочернего общества)”;

б) путем корректировки *пассива* консолидированного баланса группы. При использовании этого метода такое превышение вычитается из балансовой стоимости собственного капитала консолидированного баланса группы.

Если инвестиции материнской организации меньше балансовой стоимости собственного капитала дочернего общества, то соответствующая разница между покупной ценой и балансовой стоимостью собственного капитала дочернего общества будет отрицательной и в консолидированном балансе отражается отдельной строкой как резерв (прибыль), возникающий при консолидации (в пассиве раздела III “Капитал и резервы”).

Уставный капитал как материнской организации, так и дочернего общества может состоять из обыкновенных и привилегированных акций.

Стоимость привилегированных акций, выпущенных материнской компанией, в консолидированном балансе отражается полностью (раздел III “Капитал и резервы”).

Если материнская компания владеет всеми привилегированными акциями дочернего общества, то при консолидации взаимно исключаются показатели, отражающие инвестиции материнской компании в такие акции и уставный капитал дочерней компании в части, соответствующей стоимости ее привилегированных акций.

Важным методическим аспектом консолидации отчетности может быть отражение в консолидированном балансе ***внутригрупповых расчетов и операций***.

Между обществами группы совершаются различные хозяйственные операции и текущие расчеты, которые находят отражение в балансах соответствующих обществ в виде: задолжен-

ности учредителей по взносам в уставный капитал; авансов, выданных и полученных; займов; дебиторской и кредиторской задолженности компании группы; покупки (продажи) других активов между обществами группы; расходов и доходов будущих периодов; начислений (например, дивидендов) и др.

При составлении консолидированного баланса эти внутригрупповые расчеты как между основной (материнской) компанией и дочерним обществами, так и между дочерними обществами одной группы должны быть взаимоисключены. Такое требование исходит из того, что консолидированная отчетность отражает финансово-хозяйственные взаимоотношения группы только с третьими лицами.

Взаимоисключаемые статьи могут быть как в активе баланса одного общества группы, так и в пассиве баланса другого общества.

Для организаций, составляющих консолидированную отчетность, особо важным является выполнение требований нормативных актов по бухгалтерскому учету, в том числе:

- недопущение свернутого отражения статей по учету расчетных операций;
- выполнение утвержденного Минфином РФ порядка расчетов материнских (головных) организаций со своими дочерними обществами с использованием счета 79 “Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами”, субсчет “Расчеты с дочерними обществами” (приказ Минфина РФ № 112). Этот счет предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов (за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал) материнской организации со своими дочерними обществами и дочерних обществ с материнской организацией.

Внутригрупповые обороты по реализации продукции (работ, услуг) оказывают значительное влияние на показатели *консолидированного отчета о финансовых результатах*.

При составлении консолидированной отчетности необходимо выделять два случая:

- на конец отчетного года одна компания группы реализовала продукцию (работы, услуги) другому обществу этой же группы, а последнее затем *полностью реализовало* эту продукцию потребителю вне группы (третьим лицам);

- на конец отчетного года одна компания группы реализовала продукцию (работы, услуги) другому обществу этой же группы, а последнее *не реализовало* (полностью или частично) эту продукцию третьим лицам.

В *первом случае* при консолидации финансовых результатов *прибыль* (убытки) обществ группы *суммируется*. В то же время в консолидированный отчет о финансовых результатах группы не включается выручка от реализации продукции (работ, услуг), отражающая внутригрупповой оборот, и соответствующие затраты.

Во *втором случае* проблема консолидации отчетности усложняется, когда продукция, составляющая внутригрупповой оборот, в отчетном году остается *нереализованной* (или реализуется частично). Если рассматривать группу в целом, то такая продукция не продана, она отражается в виде запасов в балансе компании группы, а прибыль, полученная одним из обществ при реализации продукции другому обществу, является *нереализованной прибылью* группы. При составлении консолидированного отчета о финансовых результатах нереализованная прибыль исключается из общей величины прибыли (убытков) отчетного периода группы.

При составлении консолидированного баланса группы в *пассиве* на величину нереализованной прибыли уменьшается нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года (полученная по общему правилу путем суммирования аналогичных показателей обществ группы); в *активе* на величину нереализованной прибыли уменьшается стоимость запасов (предварительно полученная по общему правилу путем суммирования аналогичных статей балансов обществ группы). Это связано с тем, что нереализованная прибыль нашла отражение в запасах материнской компании.

Методика составления консолидированной отчетности при наличии нереализованной прибыли в запасах на конец года усложняется, когда дочернее общество, которое реализовало свою продукцию другим обществам группы (в том числе материнской компании), имеет долю меньшинства. В данном случае из нереализованной прибыли в запасах необходимо выделить долю груп-

пы и долю меньшинства. Для решения этой задачи при составлении консолидированной отчетности в международной практике применяются различные способы. В рассматриваемом ниже примере 26 используется следующий способ. В сводном отчете о финансовых результатах вся нереализованная прибыль исключается из прибыли группы. В активе консолидированного баланса стоимость запасов также уменьшается на всю сумму нереализованной прибыли. В пассиве консолидированного баланса из нераспределенной прибыли группы исключается часть нереализованной прибыли, соответствующая доле, принадлежащей группе. Из доли меньшинства исключается другая часть нереализованной прибыли, приходящаяся на долю меньшинства.

Пример 26. Материнской компании «М 2» принадлежит 75% обыкновенных акций дочернего общества «Д 2» с момента регистрации и начала деятельности последнего. На конец года запасы компании «М 2» включают товары, купленные у общества «Д 2» на 8000 тыс. руб. Затраты на производство и реализацию этих товаров у общества «Д 2» составляют 6000 тыс. руб.

Отчетные балансы обществ представлены в табл. 30.

Таблица 30

Отчетные балансы обществ «М 2» и «Д 2» на конец года

тыс. руб.

Показатель	Компания «М 2»	Общество «Д 2»
Актив		
<i>I. Внеоборотные активы</i>		
Основные средства	120 000	80 000
Инвестиции в дочерние общества	30 000	
<i>II. Оборотные активы</i>	45 000	40 000
в том числе запасы	10 000	
Итого	195 000	120 000
Пассив		
<i>III. Капитал и резервы</i>		
Уставный капитал	80 000	40 000
Добавочный капитал	50 000	40 000
Резервный капитал	15 000	5000
Нераспределенная прибыль	10 000	5000
<i>V. Краткосрочные пассивы</i>	40 000	30 000
Итого	195 000	120 000

При составлении консолидированного баланса:

1) определяется нереализованная прибыль в запасах:

$8000 \text{ тыс. руб.} - 6000 \text{ тыс. руб.} = 2000 \text{ тыс. руб.};$

2) устанавливается доля группы в прибыли и резервах дочернего общества:

- в уставном капитале $0,75 \times 40\,000 \text{ тыс. руб.} = 30\,000 \text{ тыс. руб.};$
- в добавочном капитале $0,75 \times 10\,000 \text{ тыс. руб.} = 7\,500 \text{ тыс. руб.};$
- в резервном капитале $0,75 \times 5000 \text{ тыс. руб.} = 3750 \text{ тыс. руб.};$
- в нераспределенной прибыли $0,75 \times 5000 \text{ тыс. руб.} =$

3750 тыс. руб.

3) определяется часть нереализованной прибыли, соответствующая доле, принадлежащей группе:

$0,75 \times 2000 \text{ тыс. руб.} = 1500 \text{ тыс. руб.};$

4) нераспределенная прибыль группы уменьшается на величину нереализованной прибыли, соответствующей доле, принадлежащей группе:

$3750 \text{ тыс. руб.} - 1500 \text{ тыс. руб.} = 2250 \text{ тыс. руб.};$

5) определенные в п. 2 показатели добавочного, резервного капитала и откорректированная величина нераспределенной прибыли (п. 4) дочерней компании, принадлежащие группе, суммируются с соответствующими показателями материнской компании и отражаются в консолидированном балансе;

6) рассчитывается доля меньшинства в дочерней компании:

- в уставном капитале $0,25 \times 40\,000 \text{ тыс. руб.} = 10\,000 \text{ тыс. руб.};$
- в добавочном капитале $0,25 \times 10\,000 \text{ тыс. руб.} = 2\,500 \text{ тыс. руб.};$
- в резервном капитале $0,25 \times 5000 \text{ тыс. руб.} = 1250 \text{ тыс. руб.};$
- в нераспределенной прибыли $0,25 \times 5000 \text{ тыс. руб.} =$

1250 тыс. руб.

Итого $22\,500 \text{ тыс. руб.};$

7) рассчитывается *нереализованная прибыль* в запасах, приходящаяся на *долю меньшинства*:

$0,25 \times 2000 \text{ тыс. руб.} = 500 \text{ тыс. руб.};$

8) доля меньшинства, рассчитанная в п. 6, уменьшается на соответствующую часть нереализованной прибыли:

$22\,500 \text{ тыс. руб.} - 500 \text{ тыс. руб.} = 22\,000 \text{ тыс. руб.}$

Откорректированная сумма отражается по отдельной статье пассива консолидированного баланса “Доля меньшинства”;

9) величина запасов группы (актив консолидированного баланса) уменьшается на всю нереализованную прибыль в запасах в сумме 2000 тыс. руб.;

10) инвестиции материнской компании в уставный капитал дочернего общества в сумме 30 000 тыс. руб. элиминируются по общему правилу консолидации капитала.

Произведенные выше расчеты (п. 1–10) представлены в табл. 31.

Уставный капитал консолидированного баланса равен уставному капиталу материнской компании (80 000 тыс. руб.), а рассчитанная величина нераспределенной прибыли (2000 тыс. руб.) отражена в консолидированном балансе отдельной строкой (см. табл. 31).

Исходя из примера 26 в консолидированном отчете о финансовых результатах за отчетный год прибыль группы, с учетом нереализованной прибыли в запасах представляется следующим образом:

Прибыль материнской компании “М 2”	10 000 тыс. руб.
Прибыль дочернего общества “Д 2” в доле, принадлежащей группе	3750 тыс. руб.

Итого 13 750 тыс. руб.

Исключается доля группы в прибыли, не полученной от продажи запасов (нереализованная прибыль группы)	1500 тыс. руб.
--	----------------

Нераспределенная прибыль группы 12 250 тыс. руб.

Рассмотренная таким образом величина нераспределенной прибыли отражается в консолидированном балансе (см. табл. 31).

Кроме рассмотренных ситуаций в примерах 25 и 26 взаимоотношения между предприятиями группы могут касаться

Рабочая таблица по составлению консолидированного баланса на конец года

Отражение в консолидированном балансе нерезализованной прибыли в запасах.

Материнская компания («М 2») владеет 75% обыкновенных акций дочернего общества («Д 2»)

тыс. руб.

Статьи баланса	Материнская компания («М 2»)		Дочернее общество («Д 2»)		Собственный капитал дочернего общества, принадлежащий группе, меньшинству		Элиминирование		Консолидированный баланс группы	
Актив										
<i>I. Внеоборотные активы</i>										
Основные средства	120 000		80 000				-	-	200 000	
Инвестиции в дочерние общества	30 000							30 000	-	
<i>II. Оборотные активы</i>	45 000		40 000					2000	83 000	
в том числе запасы:	10 000		-					2000		
Итого	195 000		120 000					32 000	283 000	
Пассив										
<i>III. Капитал и резервы</i>										
Уставный капитал		80 000	-	40 000	30 000	10 000	30 000	-		80 000
Добавочный капитал		50 000		40 000	30 000	10 000		-		80 000
Резервный капитал		15 000	-	5000	3750	1250	-	-		18 750
Нераспределенная прибыль		10 000	-	5000	3750	1250		(10 000 + 3750 - 1500) =	12 250	
Нереализованная прибыль		-	-				2000			
Доля меньшинства	-	-	-	-	-	-		(22 500 - 500) =	22 000	
<i>IV. Краткосрочные пассивы</i>		40 000	-	30 000	-		-			70 000
Итого		195 000		120 000	19 890	22 500	32 000		-	283 000

также покупки (продажи) имущества между обществами группы, уплаты премий, штрафов и неустоек в соответствии с хозяйственными договорами и др. Такие взаимные прочие доходы и расходы в консолидированной отчетности не отражаются.

Одним из самостоятельных вопросов консолидации бухгалтерской отчетности может быть отражение в ней дивидендов материнской компании и *дочерних обществ*.

Часть прибыли основного общества может формироваться за счет дивидендов, выплаченных дочерними компаниями. В отчете о финансовых результатах основного общества эти дивиденды показаны по строке “Доходы от участия в других организациях”.

Поскольку выплата дивидендов дочерними компаниями основному обществу является перераспределением прибыли внутри группы, то при составлении консолидированного отчета о финансовых результатах необходимо исключить повторный счет. С этой целью в консолидированном отчете не учитываются дивиденды, выплаченные дочерними обществами материнской компании.

Если материнская компания владеет 100% обыкновенных акций дочернего общества, то при составлении консолидированного отчета о финансовых результатах следует руководствоваться следующими правилами:

- дивиденды, выплачиваемые дочерним обществом материнской компании, не должны дважды учитываться в прибыли группы и поэтому не отражаются в консолидированной отчетности группы;

- единственным видом дивидендов, показываемых в консолидированном отчете о финансовых результатах, являются дивиденды, выплачиваемые материнской компанией.

Если материнская компания владеет менее 100% обыкновенных акций дочерней компании, то часть дивидендов дочерней компании выплачивается материнской, а другая часть — сторонним акционерам дочернего общества (меньшинству). Дивиденды, выплачиваемые дочерним обществом сторонним акционерам, включаются в консолидированную отчетность группы, как и дивиденды материнской организации.

Таким образом, *выплаченные* дивиденды не требуют корректировки консолидированного баланса.

Если материнская компания объявила о выплате дивидендов, то в консолидированном балансе объявленные дивиденды включаются в краткосрочные обязательства по специальной статье “Дивиденды, объявленные материнской компанией” и одновременно исключаются из нераспределенной прибыли группы.

Если о выплате дивидендов объявило дочернее общество, имеющее долю меньшинства, то в консолидированном балансе дивиденды в части, приходящейся на долю меньшинства, отражаются в краткосрочных обязательствах по специальной статье “Объявленные дивиденды меньшинства” и одновременно исключаются из статьи пассива “Доля меньшинства”.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Дайте определение категории “консолидированная финансовая отчетность”.

2. Назовите цель и задачи составления консолидированной отчетности.

3. Перечислите основные принципы составления консолидированной финансовой отчетности.

4. Назовите основные требования при составлении консолидированного баланса.

5. Раскройте процедуру консолидации отчетности.

6. Дайте определение категории доли меньшинства.

7. Что из себя представляют внутригрупповые обороты при составлении консолидированной отчетности и как распределяется нереализованная прибыль между основным (материнским) и дочерним обществами?

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ К ТЕМЕ 9

1. Сводную бухгалтерскую отчетность составляют организации, имеющие:

а) подразделения, находящиеся за пределами организации, не выделенные на отдельный баланс;

- б) филиалы и подразделения, выделенные на отдельный баланс;
- в) имеющие дочерние и зависимые общества;
- г) имеющие зависимые общества.

2. Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется:

- а) при наличии у организации дочерних и зависимых обществ;
- б) при наличии у организации (материнской компании) филиалов;
- в) при наличии подразделений за пределами организации;
- г) в некоммерческой организации.

3. Сводная отчетность составляется:

- а) когда доля голосующих акций дочернего или зависимого общества приобретены на долгосрочный период;
- б) если данные о дочернем обществе не являются существенными для головной организации;
- в) при наличии у головной организации только зависимых обществ;
- г) в некоммерческих организациях.

4. Сводная (консолидированная) отчетность предоставляется пользователям:

- а) не позднее 90 дней по окончании отчетного периода;
- б) не позднее 30 июня года, следующего за отчетным годом;
- в) не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным годом;
- г) не позднее 60 дней по окончании отчетного года.

5. Доля меньшинства в консолидированном бухгалтерском балансе представляет собой:

- а) величину уставного капитала или прибыли (убытка) дочернего общества, не принадлежащего головной организации;
- б) величину финансовых вложений, не принадлежащих дочернему обществу;
- в) величину обязательств перед дочерним обществом;
- г) величину собственного капитала за минусом уставного капитала.

6. Если сумма финансовых вложений головного общества превышает стоимость акций, отраженных в балансе дочернего общества, то разницу отражают в сводном балансе по строке:

- а) доля меньшинства;
- б) деловая репутация;
- в) финансовые вложения;
- г) нераспределенная прибыль.

7. Показатель, отражающий стоимостную оценку участия в зависимом обществе, отражается в консолидированном балансе по статье:

- а) долгосрочная дебиторская задолженность;
- б) деловая репутация;
- в) долгосрочные финансовые вложения;
- г) прочие активы.

Ответы к тестам

1	2	3	4	5	6	7
б	а	в	а	г	в	в

ГЛОССАРИЙ

Агрегированный баланс — свернутый, уплотненный баланс, объединяющий однородные статьи в группы. Применяется для наглядности бухгалтерской отчетности и упрощения ее прочтения.

Актив — часть баланса, в которой отражается информация о видах средств, имеющихся у организации на правах собственности.

Акцизы — вид косвенных налогов на продукцию, товары, преимущественно массового потребления и услуги частных предприятий, включаемых в цену или тариф.

Аудит — независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией (независимыми специалистами).

Аффилированные лица — юридические и физические лица, способные оказать влияние на деятельность организации, информация о которых раскрывается в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский баланс — это способ экономической группировки состава средств и источников образования в денежном выражении на определенную дату.

Баланс консолидированный — включает доли имущества и обязательств финансовой группы (холдинга), приходящиеся на вложенный капитал.

Баланс санированный — промежуточный ликвидационный баланс, где по данным полной инвентаризации приводится уточненный перечень имущества (актив) и перечень обязательств, которые следует погасить (пассив).

Балансы-брутто — включают показатели, оцененные по полной стоимости затрат на приобретение (историческая стоимость).

Балансы-нетто — включают показатели, уменьшенные на регулирующие суммы: амортизацию внеоборотных активов, оценочные резервы, торговую наценку и др.

Бухгалтерская отчетность промежуточная — бухгалтерская отчетность, состоящая из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, составляемая за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ.

Валовая прибыль — показатель отчета о прибылях и убытках; определяется как разница между данными статьи “Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей)” и данными статьи “Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг”.

Валюта баланса — итоговая сумма по статьям актива или пассива.

Внучатые общества — дочерние общества, находящиеся под косвенным контролем головной организации (контроль осуществляется непосредственно через дочерние общества — головная организация контролирует дочерние общества, а дочерние общества в свою очередь контролируют свои дочерние общества, которые для головной организации являются внучатыми), т. е. головная организация контролирует “внучатые” общества через дочерние.

Вуалирование — искажение показателей отчетности в пределах методологии бухгалтерского учета.

Годовая бухгалтерская отчетность — это обязательная индивидуальная и сводная отчетность, составленная за отчетный год. Она состоит из бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; приложений к ним; аудиторского заключения и пояснительной записки.

Годовой отчет — это отчет, подготавливаемый организацией и содержащий сведения о положении организации в отрасли, перспективах развития организации и приоритетных направлениях деятельности, факторах риска, аффилированных лицах и иной информации, раскрытие которой предусмотрено нормативными актами и (или) уставом организации.

Государственная помощь — увеличение экономической выгоды коммерческой организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Группа взаимосвязанных организаций — особая форма объединения организаций, которые находятся в определенных финансово-хозяйственных взаимоотношениях, определяемых посредством системы участия, финансовых связей и договоров.

Дебиторская задолженность — вид активов, характеризующих: 1) сумму долгов, причитающихся данной организации от юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними; 2) счета, причитающиеся к получению в связи с поставками в кредит или оплатой в рассрочку.

Деловая репутация организации — превышение покупной цены при купле-продаже организации как имущественного комплекса над стоимостью его активов и обязательств на дату покупки.

Депозит — сумма денег, помещенная вкладчиком в банк на определенный или неопределенный срок. Банк пускает эти деньги в оборот, а в обмен выплачивает вкладчику проценты.

Дивиденд — любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении чистой прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям).

Директивы Европейского сообщества — инструмент гармонизации, который оставляет свободу для развития национальных учетных систем и в то же время обеспечивает сопоставимость и взаимную увязку различных методологий.

Добавочный капитал — капитал, образованный в результате прироста стоимости имущества при переоценке, получения эмиссионного дохода и других операций в соответствии с правилами бухгалтерского учета. Является регулирующим (дополнительным) показателем к уставному капиталу.

Документооборот — движение документов с момента составления до передачи в архив.

Долгосрочные активы и обязательства — в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочные активы и обя-

зательства — это активы и обязательства со сроком обращения (погашения) не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Долгосрочные кредиты и займы — это кредиты и займы, выдаваемые на срок более одного года.

Доля меньшинства — величина уставного капитала или прибыли (убытка) дочернего общества, не принадлежащая головной организации.

Достоверность — требование соответствия бухгалтерской отчетности реальной хозяйственной ситуации и формирование показателей, исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Доходы — увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов учредителей (см. “Расходы”).

Доходы будущих периодов — доходы, полученные предприятием в отчетном периоде, но относящиеся к деятельности в последующих периодах.

Дочернее общество — общество, в котором головная организация (материнская компания) имеет более 50% голосующих акций либо владеет более 50% уставного капитала.

Единство — требование к балансу, заключается в исполнении единых способов и приемов бухгалтерского учета в течение отчетного периода.

Забалансовые счета — предназначены для учета ценностей, не принадлежащих организации на правах собственности, а также для учета выданных и полученных обязательств, вероятность исполнения которых не велика.

Зависимое общество — общество, в котором головная организация владеет более 20% голосующих акций либо более 20% уставного капитала, но менее 50% (иначе общество будет отнесено к дочерним).

Заем — договор, по которому одна сторона (заимодавец) передает в собственность или оперативное управление другой стороне (заемщику) деньги или вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить полученную сумму денег или вещи того же рода и качества.

Заключительные обороты — обороты по счетам, относящиеся к истекшему году, но произведенные в начале нового года, до установленного срока представления годового отчета.

Калькулирование — способ сбора затрат на производство продукции и определения себестоимости хозяйственных процессов.

Капитал — это вложения собственников и прибыль, накопленная за все время деятельности организации. Величина капитала рассчитывается при определении финансового положения организации как разница между активами и обязательствами, т. е. полученная разница должна соответствовать величине чистых активов.

Краткосрочные активы и обязательства — в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочные активы и обязательства представляются таковыми, если срок обращения (погашения) не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев.

Кредиторская задолженность — обязательства (долги) конкретной организации другим организациям и лицам.

Ликвидность — относительная способность фирмы конвертировать активы в деньги.

Нейтральность — требование к бухгалтерской отчетности, в соответствии с которым информация, содержащаяся в ней, исключает одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Непокрытый убыток — конечный финансовый результат, полученный по итогам деятельности за отчетный год; характеризует уменьшение ее капитала.

Непротиворечивость — тождественность данных синтетического учета данным аналитического учета.

Нераспределенная прибыль — конечный финансовый результат, полученный по итогам деятельности организации за отчетный год; характеризует увеличение капитала за отчетный год и за весь период деятельности организации (накопление капитала за отчетный период).

Несостоятельность — отсутствие платежеспособности может привести к банкротству, принудительной оплате долга и потере прав как акционерами, так и кредиторами.

Отложенные налоговые активы (ОНА) — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде.

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) — сумма отложенного налога на прибыль, которая в следующих отчетных периодах должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.

Отчетность — система показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации за определенный период в денежном и (или) натуральном выражении.

Отчетность финансовая — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, представляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Оценка — способ бухгалтерского учета, с помощью которого имущество и обязательства получают денежное выражение.

Пассив — часть баланса, в которой отражается информация об источниках образования средств организации.

Платежеспособность — способность фирмы получать (или иметь в распоряжении) денежные средства в форме, пригодной для оплаты обязательств организации, т. е. возможность погасить обязательства, когда это необходимо.

Полнота — требование к отчетности, которое реализуется на практике путем сплошного документирования хозяйственных операций.

Пользователи бухгалтерской отчетности — заинтересованные физические или юридические лица в информации о деятельности той или иной организации.

Последовательность — требование, предъявляемое к отчетности, в соответствии с которым содержание показателей и формы бухгалтерской отчетности раскрываются от одного отчетного периода к другому.

Постоянные налоговые обязательства (ПНО) — величина налога на прибыль, которая приводит к увеличению налоговых платежей в отчетном периоде. Определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Преемственность — требование к балансу, которое выражается в том, что каждый последующий баланс вытекает из предыдущего, т. е. начальный баланс отчетного года является заключительным балансом прошлого года.

Прибыль — положительная разница между доходами и расходами, полученными от продажи продукции (работ, услуг) и иного имущества (основных средств, материалов и др.), а также превышение прочих доходов над соответствующими расходами за отчетный период.

Публичность — требование к бухгалтерской отчетности, которое заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и иных изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для представления заинтересованным пользователям.

Расходы — уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) погашения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации.

Расходы будущих периодов — расходы, произведенные в текущее время, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Реальность — требование к балансу, которое выражается в соответствии оценок его статей объективной действительности.

Регулирующие счета — счета, которые уточняют оценку на основном счете в сторону уменьшения (например, амортизация основных средств и др.) или увеличения (добавочный капитал).

Резервный капитал — суммы средств, образованные за счет прибыли для покрытия чрезвычайных расходов и убытков организации.

Своевременность — составление и принятие к учету первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями Федерального закона “О бухгалтерском учете”, в день совершенствования фактов хозяйственной жизни.

Сегмент — сведения о разных частях (сегментах) деятельности организации, которые необходимо указывать в отчетности отдельно. Информация по сегментам раскрывает часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях.

Сегмент географический — часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе, которая отличается по уровню рисков и прибыльности от деятельности в других регионах.

Сегмент операционный — часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, которая отличается по уровню риска и прибыльности от деятельности по производству других товаров, работ, услуг.

Сегмент отчетный — сегмент, который должен раскрываться в отчетности. Выбирается операционный или географический сегмент в качестве отчетного, если значительная часть выручки получена от продаж внешним покупателям и выполнено одно из условий: выручка от продаж внешним покупателям и от операций с другими сегментами организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов; финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли (убытка) всех сегментов; активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

Собственный оборотный капитал — это оборотные активы, остающиеся в собственности организации в случае единовременного полного (стопроцентного) погашения краткосрочной задолженности организации.

Событие после отчетной даты — факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Существенность — это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения разумного пользователя такой информации (стандарт аудиторской деятельности). Существенной может признаваться сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

Условный факт — факт хозяйственной деятельности, имеющий место на отчетную дату, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность.

Уставный капитал — средства, внесенные учредителями в момент образования организации в размере, оговоренном в учредительном договоре, оцененные в денежном выражении.

Учетная политика — совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности), выбранная организацией для отражения финансово-хозяйственной деятельности.

Фальсификация — искажение показателей бухгалтерской отчетности, которое происходит в результате грубого нарушения требований законодательства.

Целевые финансирование и поступления — средства, выделенные бюджетом или другими юридическими или физическими лицами для финансирования затрат на проведение определенных мероприятий.

Целостность — требование к бухгалтерской отчетности организации, в соответствии с которым она должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Чистая прибыль — показатель, характеризующий конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период.

Чистые активы — стоимость имущества, свободного от долговых обязательств.

Чистые денежные средства — разница между притоками (поступлениями) и оттоками (выплатами) денежных средств.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2.
3. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”.
4. Закон РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-І “О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) Российской Федерации”.
5. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283.
6. Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180.
7. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г.
8. Концепция развития потребительской кооперации Российской Федерации на период до 2010 года // Деловой вестник “Российской кооперации”. — 2001. — № 12. С. 42.
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.
10. Положение о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг. Утв. приказом ФСФР от 10 октября 2006 г. № 06-117/пз-н.
11. Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации”. ПБУ 1/2008. Утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

12. Положение по бухгалтерскому учету “Учет договоров строительного подряда”. ПБУ 2/94. Утв. приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. № 167.

13. Положение по бухгалтерскому учету “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте”. ПБУ 3/2006. Утв. приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н.

14. Положение по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации”. ПБУ 4/99. Утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

15. Положение по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов”. ПБУ 5/01. Утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.

16. Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств”. ПБУ 6/01. Утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

17. Положение по бухгалтерскому учету “События после отчетной даты”. ПБУ 7/98. Утв. приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н.

18. Положение по бухгалтерскому учету “Условные факты хозяйственной деятельности”. ПБУ 8/01. Утв. приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н.

19. Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации”. ПБУ 9/99. Утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

20. Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации”. ПБУ 10/99. Утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

21. Положение по бухгалтерскому учету “Информация о связанных сторонах”. ПБУ 11/2008. Утв. приказом Минфина РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н.

22. Положение по бухгалтерскому учету “Информация по сегментам”. ПБУ 12/2000. Утв. приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н.

23. Положение по бухгалтерскому учету “Учет государственной помощи”. ПБУ 13/2000. Утв. приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н.

24. Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов”. ПБУ 14/2007. Утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

25. Положение по бухгалтерскому учету “Учет расходов по займам и кредитам”. ПБУ 15/2008. Утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н.

26. Положение по бухгалтерскому учету “Информация по прекращаемой деятельности”. ПБУ 16/02. Утв. приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н.

27. Положение по бухгалтерскому учету “Учет расходов на научно-исследовательские опытно-конструкторские и технологические работы”. ПБУ 17/02. Утв. приказом от 19 ноября 2002 г. № 115н.

28. Положение по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций”. ПБУ 18/02. Утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

29. Положение по бухгалтерскому учету “Учет финансовых вложений”. ПБУ 19/02. Утв. приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н.

30. Положение по бухгалтерскому учету “Информация об участии в совместной деятельности”. ПБУ 20/03. Утв. приказом Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н.

31. Положение по бухгалтерскому учету “Изменения оценочных значений”. ПБУ 21/2008. Утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

32. “О формах бухгалтерской отчетности организаций”. Утв. приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

33. Сводная консолидированная отчетность. Утв. приказом Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. № 112.

34. Методические указания по бухгалтерскому учету фондов потребительской кооперации РФ. Утв. постановлением Совета Центросоюза от 14 июля 2004 г., протокол № 2-С. // Деловой вестник “Российской кооперации”. — 2004. — № 9. — С. 44–51.

35. Годовой отчет: Практическое пособие по составлению и сдаче годового отчета /Под общ. ред. В. И. Мещерякова. — М.: Бератор-Пресс, 2008.

36. Волков Д. Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации: Учеб. пособие. — СПб.: ИД С.-Петербург. гос. ун-та, 2006.

37. Еленевская Е. А., Кириллова А. Н. Оценка собственного капитала // Экономический анализ: теория и практика. — 2008. — № 11. — С. 35–39.

38. Кислов Д. В. Бухгалтерский баланс: Техника составления. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008.

39. Куттер М. И., Уланова И. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2006.

40. Лупикова Е. М., Пашук Н. К. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие. — М.: КноРУС, 2005.

41. МСФО-27 “Консолидированная финансовая отчетность.

42. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. — СПб.: ИД “Бизнес-пресса”, 2001.

43. Медведев М. Ю. Как понимать баланс: Учеб.-практическое пособие. — М.: Проспект, 2008.

44. Мещеряков В. И. Годовой отчет: практическое пособие по составлению и сдаче годового отчета. — М.: Бератор, 2009.

45. Натепрова Т. Я., Трубицына О. В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие. — Чебоксары: РИО ЧКИ РУК, 2009.

46. Натепрова Т. Я., Трубицына О. В. О дилемме категории “бухгалтерская отчетность” // Совершенствование подготовки кадров для системы потребительской кооперации на основе развития инноваций и качества: Материалы межрегиональной научно-практической конференции, посвященной 45-летию Чебоксарского кооперативного института РУК (25–26 января 2007). — Чебоксары: ЧКИ РУК.

47. Рассказова-Николаева С. И., Калинина Е. М. Годовая отчетность организации. — М.: АКДИ “Экономика и жизнь”, 2009.

48. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000.

49. Соловьева О. В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2004. — (Учебники эконом. ф-та МГУ им. М. В. Ломоносова).

48. Трубицына О. В. Сравнительная характеристика промежуточной финансовой отчетности российских стандартов и МСФО. Проблемы и развитие социально-экономических систем: межвузовский сборник научных трудов. — В 2 ч. — Йошкар-Ола: Марийский государственный университет, 2006. — Ч. 1.

49. Феоктистов И. А. Комментарий к последним изменениям в Налоговом кодексе РФ / Нечипорчук Н. А., Красноперова О. А. — М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2009.

Приложения

Приложение 1

Взаимоувязка форм отчетности за 2009 г.

Форма № 1	Форма № 2
Стр. 470 (столбец 4)	Стр. 190 (столбец 3)
Форма № 1	Форма № 3
Стр. 410 (столбец 3)	Стр. 100 (столбец 3)
Стр. 420 (столбец 3)	Стр. 100 (столбец 4)
Стр. 430 (столбец 3)	Стр. 100 (столбец 5)
Стр. 431 (столбец 3) + + стр. 432 (столбец 3)	Стр. 100 (столбец 5)
Стр. 470 (столбец 3)	Стр. 100 (столбец 6)
Стр. 490 (столбец 3)	Стр. 100 (столбец 7)
Стр. 410 (столбец 4)	Стр. 140 (столбец 3)
Стр. 420 (столбец 4)	Стр. 140 (столбец 4)
Стр. 430 (столбец 4)	Стр. 140 (столбец 5)
Стр. 431 (столбец 4) + + стр. 432 (столбец 4)	Стр. 140 (столбец 5)
Стр. 470 (столбец 4)	Стр. 140 (столбец 6)
Стр. 490 (столбец 4)	Стр. 140 (столбец 7)
Стр. 430 (столбец 3)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» стр. «Данные отчетного года» (столбец 3) + раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» стр. «Данные отчетного года» (столбец 3) Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» стр. «Данные предыдущего года» (столбец 6) + раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» стр. «Данные предыдущего года» (столбец 6)

Стр. 431 (столбец 3)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» стр. «Данные отчетного года» (столбец 3)
	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» стр. «Данные предыдущего года» (столбец 6)
Стр. 432 (столбец 3)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» стр. «Данные отчетного года» (столбец 3)
	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» стр. «Данные предыдущего года» (столбец 6)
Стр. 430 (столбец 4)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» стр. «Данные отчетного года» (столбец 6) + раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» стр. «Данные отчетного года» (столбец 6)
Стр. 431 (столбец 4)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» стр. «Данные отчетного года» (столбец 6)
Стр. 432 (столбец 4)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» стр. «Данные отчетного года» (столбец 6)
Стр. 650 (столбец 3)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы предстоящих расходов» стр. «Данные отчетного года» (столбец 3)
	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы предстоящих расходов» стр. «Данные предыдущего года» (столбец 6)
Стр. 650 (столбец 4)	Раздел II «Резервы» подраздел «Резервы предстоящих расходов» стр. «Данные отчетного года» (столбец 6)
Форма № 1	Форма № 4
Стр. 260 (столбец 3)	Стр. «Остаток денежных средств на начало отчетного года»
Стр. 260 (столбец 4)	Стр. «Остаток денежных средств на конец отчетного периода»
Форма № 1	Форма № 5
Стр. 110 (столбец 3) (без учета расходов на НИОКР)	Сумма стр. с 010 по 040 (столбец 3) – стр. 050 (столбец 3)

Стр. 110 (столбец 4) (без учета расходов на НИОКР)	Сумма стр. с 010 по 040 (столбец 6) – стр. 050 (столбец 4)
Стр. ПО (столбец 3) (с учетом законченных расходов на НИОКР)	Сумма стр. с 010 по 040 (столбец 3) – стр. 310 (столбец 3) – стр. 050 (столбец 3)
Стр. 110 (столбец 4) (с учетом законченных расходов на НИОКР)	Сумма стр. с 010 по 040 (столбец 6) – стр. 310 (столбец 6) – стр. 050 (столбец 4)
Стр. 120 (столбец 3)	Раздел «Основные средства» стр. «Итого» (столбец 3) – стр. 140 (столбец 3)
Стр. 120 (столбец 4)	Раздел «Основные средства» стр. «Итого» (столбец 6) – стр. 140 (столбец 4)
Стр. 135 (столбец 3)	Раздел «Доходные вложения в материальные ценности» стр. «Итого» (столбец 3) – стр. «Амортизация доходных вложений...» (столбец 3)
Стр. 135 (столбец 4)	Раздел «Доходные вложения в материальные ценности» стр. «Итого» (столбец 6) – стр. «Амортизация доходных вложений...» (столбец 4)
Стр. 140 (столбец 3)	Раздел «Финансовые вложения» стр. «Итого» (столбец 3)
Стр. 140 (столбец 4)	Раздел «Финансовые вложения» стр. «Итого» (столбец 4)
Стр. 250 (столбец 3)	Раздел «Финансовые вложения» стр. «Итого» (столбец 5)
Стр. 250 (столбец 3)	Раздел «Финансовые вложения» стр. «Итого» (столбец 6)
Стр. 230 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» (столбец 3)
Стр. 231 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» подстрока «Расчеты с покупателями и заказчиками» (столбец 3)

Стр. 230 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» (столбец 4)
Стр. 231 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» подстрока «Расчеты с покупателями и заказчиками» (столбец 4)
Стр. 240 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» (столбец 3)
Стр. 241 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Расчеты с покупателями и заказчиками» (столбец 3)
Стр. 240 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» (столбец 4)
Стр. 241 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Дебиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Расчеты с покупателями и заказчиками» (столбец 4)
Стр. 510 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» подстр. «Кредиты» и «Займы» (столбец 3)
Стр. 510 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» подстр. «Кредиты» и «Займы» (столбец 4)
Стр. 520 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» (столбец 3) (за исключением задолженности по кредитам и займам)
Стр. 520 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Долгосрочная – всего» (столбец 4) (за исключением задолженности по кредитам и займам)
Стр. 610 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Кредиты» и «Займы» (столбец 3)
Стр. 610 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Кредиты» и «Займы» (столбец 4)
Стр. 620 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» (столбец 3) (за исключением задолженности по кредитам и займам)

Стр. 620 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» (столбец 4) (за исключением задолженности по кредитам и займам)
Стр. 621 (столбец 3)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (столбец 3)
Стр. 621 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (столбец 4)
Стр. 624 (столбец 3)	Стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Расчеты по налогам и сборам» (столбец 3)
Стр. 624 (столбец 4)	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность» подраздел «Кредиторская задолженность» стр. «Краткосрочная – всего» подстр. «Расчеты по налогам и сборам» (столбец 4)
Стр. 910 (столбец 3)	Раздел «Основные средства» стр. «Получено объектов основных средств в аренду – всего» (столбец 3)
Стр. 910 (столбец 4)	Раздел «Основные средства» стр. «Получено объектов основных средств в аренду – всего» (столбец 4)
Стр. 950 (столбец 3)	Раздел «Обеспечения» стр. «Полученные – всего» (столбец 3)
Стр. 950 (столбец 4)	Раздел «Обеспечения» стр. «Полученные – всего» (столбец 4)
Стр. 960 (столбец 3)	Раздел «Обеспечения» стр. «Выданные – всего» (столбец 3)
Стр. 960 (столбец 4)	Раздел «Обеспечения» стр. «Выданные – всего» (столбец 4)
Форма № 2	Форма № 3
Раздел «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» стр. «Отчисления в оценочные резервы» (столбец 4)	Раздел II «Резервы» подраздел «Оценочные резервы» – стр. «Данные отчетного года» (столбец 4)
Раздел «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» стр. «Отчисления в оценочные резервы» (столбец 6)	Раздел II «Резервы» подраздел «Оценочные резервы» – стр. «Данные предыдущего года» (столбец 4)

**Практикум по составлению годовой бухгалтерской
отчетности**
(на примере условной коммерческой организации
ОАО “Вектор”)

**Журнал регистрации хозяйственных операций
ОАО “Вектор” за декабрь 2009 г.**

Но- мер опе- ра- ции	Наименование первичного доку- мента, содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонди- рующие счета		Учетные регистры	
			Д-т	К-т	жур- налы ор- дера	ведо- мо- сти
1	2	3	4	5	6	7

1. Учет внеоборотных активов

1	<i>Счет, накладная, счет-фактура № 31 от 15.12.2009 г.</i> Приобретено производственное оборудование у ЗАО "Механический за- вод"					
1.1	отпускная цена с учетом доставки	56 000	08-4	60-1	6	18
1.2	сумма НДС	10 080	19-1	60-1	6	7
	Итого	66 080				
2	<i>Акт (накладная) приемки-передачи основных средств № 17</i> Принято в эксплуатацию производст- венное оборудование	56 000	01	08-4	16	18
3	<i>Акт на списание основных средств № 10</i> В связи с невозможностью дальнейшей эксплуатации списано производственное оборудование со 100 %-м износом					
3.1	амортизация на дату выбытия	84 000	02	01	13	
3.2	расходы по демонтажу оборудова- ния:					
3.2.1	начислена заработная плата	1400	91-2	70	10-1	
3.2.2	начислены ЕСН ¹ и страховые взносы по страхованию от несчастных слу- чаев на производстве и профессио- нальных заболеваний – всего	573			10-1	

1	2	3	4	5	6	7
1. Учет внеоборотных активов						
3.2.3	в том числе: ЕСН в фонд социального страхования	40	91-2	69-1-1		
	страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	14	91-2	69-1-2		
	ЕСН, подлежащий уплате в бюджет	280	91-2	68-6		
	в том числе:					
	взносы по страховой части трудовой пенсии	140	68-6	69-2-1		
	взносы по накопительной части трудовой пенсии	56	68-6	69-2-2		
	ЕСН в федеральный фонд обязательного медицинского страхования	15	91-2	69-3-1		
	ЕСН в территориальный фонд обязательного медицинского страхования	28	91-2	69-3-2		
	оприходованы на склад прочие материалы	1540	10	91-1	15	
4	<i>Акт (накладная) приемки-передачи основных средств № 18</i> Продано малому предприятию "Ритм" производственное оборудование, приобретенное в июле отчетного года (счет-фактура № 117 от 04.12.2009 г.):					
4.1	стоимость продажи	165 200	76-1	91-1	13	
4.2	сумма НДС	25 200	91-2	68-2	8	7
4.3	сумма амортизации, начисленная к моменту выбытия оборудования	2240	02	01	13	
4.4	остаточная стоимость	137 760	91-2	01	13	
5	<i>Акт приемки-передачи нематериальных активов, договор купли-продажи № 9, счет-фактура № 118 от 04.12.2009 г.</i> Продано ООО "Интекс" исключительное право патентообладателя на изобретение:					

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
5.1	стоимость продажи	161 070	76-1	91-1	13	
5.2	сумма НДС	24 570	91-2	68-2	8	7
5.3	амортизация на дату продажи	19 957	05	04	13	
5.4	остаточная стоимость	91 903	91-2	04	13	
6	<i>Счет поставщика, счет-фактура № 9 от 14.12.2009 г.</i> Приобретен сканер "Асер"					
6.1	фактическая цена приобретения	2100	08-4	60-1	6	
6.2	сумма НДС	378	19-1	60-1-6		
	Итого	2478				
7	<i>Акт (накладная) приемки-передачи основных средств № 12</i> Принят к учету в составе основных средств сканер "Асер"	2100	01	08-4	16	

2. Учет производственных запасов

8	<i>Счета-фактуры, счета поставщи- ков, накладные</i> Акцептованы счета поставщиков за поступившие материалы: <i>Счет № 135 от 19.12.2009 г. ОАО "Электромоторный завод":</i>					
8.1	покупная стоимость	35 000	15	60-1	6	
8.2	сумма НДС	6300	19-3	60-1	6	7
	<i>Счет № 96 от 16.12.2009 г. ОАО "Техника"</i>					
8.3	покупная стоимость	56 000	15	60-1	6	
8.4	сумма НДС	10 080	19-3	60-1	6	7
	Итого	107 380				
9	<i>Приходные ордера</i> Оприходованы материалы на складе по учетным ценам, поступившие:					
9.1	от ОАО "Электромоторный завод"	33 740	10	15	10-1	
9.2	от ОАО "Техника"	54 460	10	15	10-1	
	Итого	88 200				

1	2	3	4	5	6	7
10	<i>Расчет бухгалтерии</i> Списаны отклонения в фактической стоимости приобретенных материалов от учетных цен	2800	16	15	10-1	
11	<i>Расчет бухгалтерии</i> В конце года образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей, потерявших свои потребительские качества	14 000	91-2	14	15	
3. Учет затрат на производство						
12	<i>Лимитно-заборные карты, требования-накладные</i> Отпущены со склада и израсходованы материалы по учетным ценам:					
	цеху № 1 для производства:					
12.1	изделий А	238 504	20	10	10	12
12.2	изделий Б	219 506	20	10	10	12
	цеху № 2 для производства:					
12.3	изделий А	253 120	20	10	10	12
12.4	изделий Б	215 740	20	10	10	12
	ремонтному цеху для выполнения:					
12.5	заказа № 301	22 806	23	10	10	12
12.6	заказа № 302	20 776	23	10	10	12
	на хозяйственные нужды:					
12.7	цеху № 1	17 990	25	10	10	12
12.8	цеху № 2	18 102	25	10	10	12
12.9	ремонтному цеху	12 020	25	10	10	12
12.10	заводоуправлению	17 220	26	10	10	12
	Итого	1 040 592				
13	<i>Справка бухгалтерии</i> Списаны и распределены отклонения в стоимости материалов, относящихся к материалам отпущенным:					
	цеху № 1 для производства:					
13.1	изделий А	11 925	20	16	10	12
13.2	изделий Б	10 976	20	16	10	12
	цеху № 2 для производства:					

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
13.3	изделий А	12 656	20	16	10	12
13.4	изделий Б	10 787	20	16	10	12
13.5	ремонтному цеху для выполнения: заказа № 301	1139	23	16	10	12
13.6	заказа № 302	1038	23	16	10	12
13.7	на хозяйственные нужды: цеху № 1	898	25	16	10	12
13.8	цеху № 2	905	25	16	10	12
13.9	ремонтному цеху	841	25	16	10	12
13.10	заводоуправлению	861	25	16	10	12
	Итого	52 026				
14	<i>Требования-накладные</i> Переданы со склада в эксплуатацию инвентарь и хозяйственные принад- лежности (ИХП)					
14.1	в цех № 1	8820	25	10	10-1	
14.2	в цех № 2	7560	25	10	10-1	
14.3	в ремонтный цех	7840	25	10	10-1	
	Итого	24 220				
15	<i>Расчет бухгалтерии</i> Списана стоимость сканера "Acer"	2100	26	01	13	15
16	<i>Разработочная таблица № 6</i> <i>"Расчет амортизации основных</i> <i>средств"</i> Начислена амортизация основных средств: производственного оборудования:					
16.1	цеха № 1	32 690	25	02	10	12
16.2	цеха № 2	27 440	25	02	10	12
16.3	ремонтного цеха	11 340	25	02	10	12
	Итого	71 470				
16.4	зданий и хозяйственного инвентаря: цеха № 1	16 450	25	02	10	12
16.5	цеха № 2	15 890	25	02	10	12
16.6	ремонтного цеха	3500	25	02	10	12
	Итого	35 840				

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
16.7	зданий и инвентаря заводоуправления	13 202	26	02	10	15
17	<i>Расчет бухгалтерии, ведомость № 17</i> Начислена амортизация нематериальных активов, использованных:					
17.1	в цехе № 1	497	25	05	10	12
17.2	в заводоуправлении	700	26	05	10	15
	Итого	1197				
18	<i>Расчет бухгалтерии</i> Списана часть суммы организационных расходов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал	35	26	04	13	15
19	<i>Расчет бухгалтерии</i> Начислена амортизация по безвозмездно полученным основным средствам	700	25	02	10	12
20	<i>Расчет бухгалтерии</i> Одновременно списана часть суммы доходов будущих периодов в размере начисленной амортизации	700	98	91-1	15	
21	<i>Счет-фактура № 116</i> Согласно полученным счетам-фактурам от ООО "Маяк" начислены затраты за использование электроэнергии, пара, воды, газа в процессе: обслуживания основного производства:					
21.1	цеха № 1	8960	25	60-1	6	12
21.2	цеха № 2	7280	25	60-1	6	12
21.3	ремонтного цеха	1540	25	60-1	6	12
21.4	заводоуправления	3220	26	60-1	6	15
21.5	НДС по приобретенным услугам	3780	19-4	60-1	6	8
	Итого	24 780				
22	<i>Листки временной нетрудоспособности</i> Начислены пособия по временной нетрудоспособности:					

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
22.1	за счет средств организации	6272	26	70	10	15
22.2	за счет средств ФСС	19 600	69-1	70	10-1	
	Итого	25 872				
23	<i>Наряды, расчетные ведомости</i> Начислена и распределена основная и дополнительная заработная плата за декабрь: рабочим цеха № 1 по производству:					
23.1	изделий А	174 790	20	70	10	12
23.2	изделий Б	156 917	20	70	10	12
	рабочим цеха № 2 по производству:					
23.3	изделий А	122 080	20	70	10	12
23.4	изделий Б	119 960	20	70	10	12
	рабочим ремонтного цеха за выполнение:					
23.5	заказа № 301	33 322	23	70	10	12
23.6	заказа № 302	31 201	23	70	10	12
	рабочим, обслуживающим оборудование:					
23.7	цеха № 1	37 259	25	70	10	12
23.8	цеха № 2	35 443	25	70	10	12
23.9	ремонтного цеха	27 869	25	70	10	12
	служащим:					
23.10	цеха № 1	31 504	25	70	10	12
23.11	цеха № 2	33 625	25	70	10	12
23.12	ремонтного цеха	19 691	25	70	10	12
23.13	персоналу заводоуправления	91 695	26	70	12	15
	Итого	915 362				
24	<i>Расчетные ведомости, расчет ЕСН</i> Начислены ЕСН и страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по работникам: цеха № 1 по производству:					
24.1	изделий А	47 194	20	69, 68-6	10	12
24.2	изделий Б	42 366	20	69, 68-6	10	12
	цеха № 2 по производству:					

1	2	3	4	5	6	7
24.3	изделий А	32 961	20	69, 68-6	10	12
24.4	изделий Б	32 389	20	69, 68-6	10	12
24.5	ремонтного цеха по выполнению: заказа № 301	8996	23	69, 68-6	10	12
24.6	заказа № 302	8423	23	69, 68-6	10	12
24.7	обслуживающим оборудование: цеха № 1	10 060	25	69, 68-6	10	12
24.8	цеха № 2	9569	25	69, 68-6	10	12
24.9	ремонтного цеха	7525	25	69, 68-6	10	12
24.10	служащим: цеха № 1	8506	25	69, 68-6	10	12
24.11	цеха № 2	9079	25	69, 68-6	10	12
24.12	ремонтного цеха	5315	25	69, 68-6	10	12
24.13	персоналу заводууправления	24 757	26	69, 68-6	10	12
	Итого	247 140				
	в том числе:					
	ЕСН в ФСС	29 292	69-1-1	69, 68-6		
	страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	9153	69-1-2	69, 68-6		
	ЕСН в федеральный ФОМС	7323	69-3-1	69, 68-6		
	ЕСН в территориальный ФОМС	18 306	69-3-2	69, 68-6		
	ЕСН в федеральный бюджет	183 072	68-6	69, 68-6		
24.14	Страховая и накопительная части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет		68-6	69-2	8,10-1	
	в том числе:					
	бюджет Пенсионного фонда - страховая часть		69-2-1			
	бюджет Пенсионного фонда-накопительная часть		69-2-2			
25	<i>Счет поставщика, счет-фактура № 28 от 05.12.2009 г. от ОАО "Знание"</i> Отражены расходы по участию работников в образовательном семинаре:					

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
25.1	отражена задолженность поставщику	2100	26	76-2	8	15
25.2	учтен НДС	378	19-4	76-2	8	7
	Итого	2478				
26	<i>Требование-накладная</i> Оприходованы на склад возвратные отходы по цене возможного использования:					
26.1	изделий А	14 420	10	20	10-1	
26.2	изделий Б	6580	10	20	10-1	
	Итого	21 000				
27	<i>Авансовые отчеты (от 09.12 и 31.12)</i> <i>С.И. Фролова и М.К. Котовой</i> Списаны командировочные расходы:					
27.1	на затраты	7000	26	71	7	15
27.2	сумма НДС	840	19-4	71	7	7
	Итого	7840				
28	<i>Расчет бухгалтерии</i> Распределены общепроизводственные расходы ремонтного цеха между заказами № 301 и № 302 пропорционально прямой заработной плате ремонтных рабочих (см. ведомость № 12 по ремонтному цеху):					
28.1	заказ № 301	52 826	23	25	10	12
28.2	заказ № 302	49 464	23	25	10	12
	Итого	102 290				
29	<i>Разработочная таблица № 9</i> <i>"Распределение услуг вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств"</i> Списана себестоимость выполненных ремонтных работ на издержки цехов основного производства (см. ведомость № 12 по ремонтному цеху):					
29.1	цеха № 1 - заказ № 301	119 091	25	23	10	12
29.2	цеха № 2 - заказ № 302	110 905	25	23	10	12
	Итого	229 996				

1	2	3	4	5	6	7
	<i>Расчет бухгалтерии</i>					
30	Распределены общепроизводственные расходы основных цехов между изделиями А и Б пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих (см. ведомость № 12 по цеху № 1 и цеху № 2):					
	цех № 1:					
30.1	изделия А	154 249	20	25	10	12
30.2	изделия Б	138 478	20	25	10	12
	цех № 2:					
30.3	изделия А	139 461	20	25	10	12
30.4	изделия Б	137 039	20	25	10	12
	Итого	569 227				
	<i>Расчет бухгалтерии</i>					
31	Начислен транспортный налог	6426	26	68-4	8	7,15
	<i>Акт о браке</i>					
32	Выявлен окончательный производственный брак в цехе № 1 и списан по цеховой себестоимости (изделия А)	4200	28	20	10	12
	<i>Требование-накладная</i>					
33	Оприходован на склад окончательный брак по цене возможного использования (изделия А)	322	10	28	10-1	
	<i>Ведомость № 14 "Потери в производстве"</i>					
34	Определены и списаны окончательные потери от брака изделия А	3318	20	28	10	12
	<i>Расчет бухгалтерии</i>					
35	Списана часть расходов на приобретение лицензии	1400	26	97	10	15
	<i>Расчет бухгалтерии</i>					
36	Списаны общехозяйственные расходы на себестоимость проданной продукции (см. ведомость № 15)	176 989	90-6	26	10-1	15

1	2	3	4	5	6	7
4. Учет готовой продукции и товаров						
	<i>Ведомость выпуска готовой продукции</i>					
37	Списана фактическая производственная себестоимость готовых изделий. Незавершенное производство на конец месяца составило по:					
37.1	изделиям А	1 171 934	40	20	10-1	
37.2	изделиям Б	1 049 550	40	20	10-1	
	Итого	2 221 484				
	<i>Ведомость выпуска готовой продукции</i>					
38	Оприходована на складе готовая продукция по нормативной себестоимости:					
38.1	изделия А	1 190 000	43	40	10-1	
38.2	изделия Б	1 064 000	43	40	10-1	
	Итого	2 254 000				
	<i>Ведомость выпуска готовой продукции</i>					
39	Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной себестоимости списано на продажу (сторнировочная запись):					
	по изделиям А	18 065	90-2	40	10-1	
	по изделиям Б	14 449	90-2	40	10-1	
	Итого	32 514				
	<i>Договор на услуги с ЗАО "Крона", счет поставщика, счет-фактура № 48 от 20.12.2009 г.</i>					
40.1	Расходы по доставке готовой продукции до станции отправления и погрузке ее в транспортные средства	52 360	44	76-2	8	15
40.2	сумма НДС	9424	19-4	76-2	8	7
	Итого	61 784				

1	2	3	4	5	6	7
41.1	<i>Счет-фактура № 29 от 07.12.2009 г. ООО "Стандарт"</i> Списана стоимость расходов на рекламу выпускаемой продукции	14 000	44	76-2	8	15
41.2	сумма НДС	2520	19-4	76-2	8	7
	Итого	16 520				

5. Учет денежных средств

42	<i>Выписка банка от 03.12.2009 г.</i>					
42.1	Получено от ОАО "Луч" за проданную продукцию	459 158	51	62-1	11	2
42.2	Оплачено за лицензию "ВООРТИ"	33 600	76-2	51	2	
43	<i>Выписка из реестра акционеров, акт приемки-передачи ценных бумаг</i> Получено право собственности на приобретенные акции ОАО "Шанс"	98 000	58	76-2	8	
44	<i>Выписка банка от 04.12.2009 г.</i> Списано с расчетного счета:					
44.1	в оплату акций ОАО "Шанс"	98 000	76-2	51	2	
44.2	в оплату счета ОАО "Спутник" за материалы, поступившие в ноябре	636 020	60-1	51	2	
44.3	в оплату штрафа ООО "Зенит" за недопоставку продукции	28 891	76-2	51	2	
44.4	на оплату счета ООО "Стандарт" за рекламу	16 520	76-2	51	2	
44.5	за участие работников в образовательном семинаре АО "Знание"	2478	76-2	51	2	
	Итого	781 909				
45	<i>Выписка банка от 05.12.2009 г.</i> Поступило на расчетный счет					
45.1	в оплату за основные средства МП "Ритм"	165 200	51	76-1	8	2
45.2	в оплату нематериальных активов ООО "Интекс"	161 070	51	76-1	8	2
45.3	штраф от фирмы "Спектр" за поставку некачественных материалов	12 390	51	76-1	8	2
	Итого	338 660				

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
45.4	Получено по чеку в кассу за выплату заработной платы за вторую половину ноября и депонированной заработной платы	309 751	50	51	2	1
45.5	Перечислено с расчетного счета ЕСН за ноябрь - всего:				2	
	в том числе:					
	в фонд социального страхования	8577	69-1-1	51	2	
	в федеральный фонд обязательного медицинского страхования	2144	69-3-1	51	2	
	в территориальный фонд обязательного медицинского страхования	5362	69-3-2	51	2	
	ЕСН, подлежащий перечислению в бюджет	16 084	68-6	51	2	
	страховые платежи в Пенсионный фонд	37 531	69-2	51		
45.6	удержаны из заработной платы налоги за ноябрь	17 080	68-3	51	2	
45.7	страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	2681	69-1-2	51	2	
	Итого	89 464				
46	<i>Платежная ведомость, расходный кассовый ордер</i>					
46.1	Выдано из кассы:					
	заработная плата за вторую половину ноября	295 855	70	50	1	
46.2	депонированная заработная плата	15 296	76-2	50	1	
	Итого	1 321 600				
47	<i>Выписка банка от 15.12.2009 г.</i>					
47.1	Получено:					
	от ОАО "Прогресс" в счет поставки продукции	1 321 600	51	62-1	11	2
	Итого	1 321 600				
47.2	Перечислено:					
	в кассу по чеку на выплату аванса и текущие расходы	440 132	50	51	2	1
47.3	ЗАО "Механический завод"	66 080	60-1	51	2,6	

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
47.4	малому предприятию "Альфа"	2478	60-1	51	2,6	
	Итого	508 690				
48	<i>Платежная ведомость, расходный кассовый ордер</i> Выдано из кассы:					
48.1	аванс за первую половину декабря	334 289	70	50	1	
48.2	подотчетным лицам на командиро- вочные расходы	14 560	71	50	1,7	
48.3	единовременная помощь	22 433	91-2	50	1	
48.4	пособия по уходу за ребенком до достижения им полутора лет	4340	69-1	50	1	
48.5	пособия по временной нетрудоспо- собности	22 509	70	50	1	
	Итого	398 131				
49	<i>Выписка банка от 19.12.2008 г.</i> Перечислено с расчетного счета:	137 064	68-2	51	2	7
49.1	НДС за ноябрь					
49.2	налог на прибыль (исходя из факти- ческой прибыли за ноябрь)	3360	68-1	51	2	7
49.3	в погашение краткосрочного кредита	475 909	66	51	2	
49.4	в оплату процентов за пользование кредитом	12 468	66	51	2	
	поставщикам за материалы, посту- пившие в декабре:					
49.5	ОАО "Электромоторный завод"	41 300	60-1	51	2,6	
49.6	ОАО "Техника"	66 080	60-1	51	2,6	
	Итого	736 181				
50	<i>Акт приемки-передачи ценных бумаг, выписка из реестра акционеров</i> Проданы акции ОАО "Шанс":					
50.1	списаны акции по балансовой стои- мости	98 000	91-2	58	8	
50.2	отражена выручка от продажи акций	111 720	76-1	91-1	13	7

1	2	3	4	5	6	7
51	<i>Справка-расчет бухгалтерии</i> 1 октября отчетного года приобрете- на облигация ОАО "Точмаш" за 14 000 руб. при ее номинальной стоимости 13 000 руб. Проценты по облигации составляют 20% годовых. Выплата процентов производится ежеквартально. Срок погашения об- лигации наступит через 2 года:					
51.1	начислены проценты за квартал	9100	76-1	91-1	15	7
51.2	погашена разница между покупной и номинальной стоимостью облигации за квартал	1750	91-2	58	8	
52	<i>Выписка банка от 24.12.2008 г.</i> Поступило на расчетный счет:					
52.1	от ОАО "Шанс" в оплату акций	111 720	51	76-1	8	2
52.2	доход по облигации ОАО "Точмаш"	9100	51	76-1	8	2
	Итого	120 820				
52.3	Перечислено с расчетного счета: транспортной организации и ЗАО "Крона" за доставку продукции	61 784	76-2	51	2	7
53	<i>Выписка банка от 24.12.2009 г.</i> Перечислены средства на депозит- ный счет в банке сроком на 3 месяца под 18% годовых. Проценты выпла- чиваются банком в конце срока	70 000	55	51	2	

6. Учет расчетов

54	<i>Расходный кассовый расход</i> Выдан беспроцентный заем работни- ку сроком на 3 месяца	42 000	73-1	50	1	7
55	<i>Расчетная ведомость</i> Произведено ежемесячное удержание из заработной платы работника долга по беспроцентному займу (выданно- му в июле 2008 г.)	14 000	70	73-1	8	

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
56	<i>Расчет бухгалтерии</i> Удержан налог на доходы физических лиц с материальной выгоды	149	70	68-3	8	
57	<i>Расчетные ведомости, налоговые карточки</i> Произведены удержания из заработной платы персонала организации:					
57.1	налог на доходы физических лиц	37 688	70	68-3	8	7
57.2	по исполнительным листам	6300	70	76-2	8	7
57.3	в возмещение потерь от брака (изделия А)	560	70	28	10-1	
	Итого	44 548				
58	<i>Кредитный договор, расчет бухгалтерии</i> Начислены проценты за кредит	12 468	91-2	66	4	
59	<i>Расчет бухгалтерии</i> Отражена сумма постоянного налогового обязательства (по процентам за кредит)	221	99	68-1	8	
60	<i>Расчет бухгалтерии, претензии</i> Начислен штраф в пользу ООО "Зенит" (за недопоставку продукции)	28 891	91-2	76-2	8,15	7
61.1	<i>Расчет бухгалтерии, претензия</i> Признана должником (фирмой "Спектр") сумма штрафа за нарушение условий хозяйственного договора	12 390	76-1	91-1	15	7
61.2	Начислен НДС с суммы штрафа	1890	91-2	68-2	8,15	
62	<i>Справка-расчет бухгалтерии</i> Принят к налоговому вычету НДС по транспортным услугам	9424	68-2	19-4	8	7
63	<i>Расчет бухгалтерии</i> Списан отложенный налоговый актив по безвозмездно полученным основным средствам	168	68-1	09		7
64	<i>Расчет бухгалтерии</i> Начислены проценты по займу, выданному работнику в июле 2009 г.	5250	73	91-1	15	

Продолжение прил. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
	<i>Лицензия</i>					
65	Отражена задолженность, связанная с приобретением лицензии "ВООРТИ"	33 600	97	76-2	8	
66	<i>Расчет бухгалтерии, книга покупок</i> Принят к налоговому вычету НДС по материалам:					
66-1	поступившим в ноябре	97 020	68-2	19-3	8	7
66-2	поступившим в декабре	16 380	68-2	19-3	8	7
	Итого					
67	<i>Справка-расчет бухгалтерии, книга покупок</i> Принят к налоговому вычету НДС по основным средствам	10 458	68-2	19-1	8	7
68	<i>Справка-расчет бухгалтерии</i> Принят к налоговому вычету НДС по командировочным расходам	840	68-2	19-4	8	7
69	<i>Приходный кассовый ордер</i> Возвращен выданный работнику заем (вместе с процентами)	75 250	50	73		1
70	<i>Выписка банка от 25.12.2009 г.</i> Зачислен заем, возвращенный работником, на расчетный счет	75 250	51	51		1
71	<i>Расчет бухгалтерии</i> Погашена сумма отложенного налогового актива по выданному работнику займу в июле 2009 г.	1050	68-1	09	8	
72	<i>Справка бухгалтерии</i> Погашена сумма отложенного налогового актива (по облигации)	1456	68-1	09	8	
73	<i>Справка бухгалтерии</i> Отражена сумма постоянного налогового обязательства по расходам, относимым на собственные средства организации	4684	99	68-1	8	
74	<i>Справка бухгалтерии</i> Отражена сумма отложенного налогового актива (по амортизации основных средств)	1950	09	68-1	8	

1	2	3	4	5	6	7
75	<i>Расчет бухгалтерии</i> Отражена сумма постоянного налогового обязательства по резервам под снижение стоимости материальных ценностей	3360	99	68-1	8	
7. Учет капитала						
76	<i>Справка бухгалтерии</i> Списана заключительными оборотами декабря чистая прибыль отчетного года	1 067 690	99	84		
8. Учет финансовых результатов						
77	<i>Приказы, накладные на отпуск, ведомость № 16 "Движение готовых изделий, их отгрузка и реализация"</i> Выдана со склада и отгружена готовая продукция:					
77.1	ОАО "Луч" (счет-фактура № 120, 17.12.2009) нормативная себестоимость продажная стоимость, включая НДС	110 505	90-2 62-1	43 90-1	11 11	
77.2	ООО "Прогресс" в счет ранее полученного аванса (счет-фактура № 121 от 18.12.09) нормативная себестоимость продажная стоимость, включая НДС	1 673 971	90-2 62-1	43 90-1		
78	<i>Выписка банка, накладная на отпуск продукции</i> Зачтен аванс, ранее полученный от ООО "Прогресс"	391 028	62-2	62-1	11	
79	<i>Расчет бухгалтерии</i> Восстановлен НДС, начисленный с аванса	59 648	68-2	62-2	8	
80	<i>Расчет бухгалтерии, книга продаж</i> Начислен НДС с выручки от проданной продукции	315 000	90-3	68-2	8	
81	<i>Ведомость-расчет себестоимости проданной продукции</i> Списаны расходы, связанные с продажей продукции	66 360	90-7	44	11	

1	2	3	4	5	6	7
82	<i>Справка-расчет бухгалтерии</i> Списаны финансовые результаты от продажи продукции (прибыль)	181 384	90-9	99	15	
83	<i>Расчет бухгалтерии, налоговая декларация по налогу на имущество</i> Начислен налог на имущество	11 314	91-2	68-5	8,15	7
84	<i>Расчет бухгалтерии</i> Списано в конце месяца сальдо прочих доходов и расходов	5129	99	91-9	13,15	
85	<i>Расчет бухгалтерии</i> Начислен условный расход по налогу на прибыль за декабрь согласно расчету	42 301	99	68-1	8,15	7
86	<i>Расчет бухгалтерии</i> Закрытие субсчетов к счету 90 "Продажи" в конце отчетного года:					
86.1	субсчета 90-1 "Выручка"	14 662 601	90-1	90-9	15	
86.2	субсчета 90-2 "Себестоимость продаж"	9 824 970	90-9	90-2	15	
86.3	субсчета 90-3 "НДС"	2 236 668	90-9	90-3	15	
86.4	субсчета 90-6 "Общехозяйственные расходы"	882 487	90-9	90-6	15	
86.5	субсчета 90-7 "Расходы на продажу"	320 320	90-9	90-7	15	
87	<i>Расчет бухгалтерии</i> Закрытие субсчетов к счету 91 "Прочие доходы и расходы"					
87.1	субсчета 91-1 "Прочие доходы"	818 914	91-1	91-9	13	
87.2	субсчета 91-2 "Прочие расходы"	792 860	91-9	91-2	13	

¹ С 1 января 2010 г. вступил в силу Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ (за исключением отдельных положений), который регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, а гл. 24 НК РФ "Единый социальный налог" утратила силу (ч. 2 ст. 24 Федерального закона от 24.07.2009 г. № 213-ФЗ). Страховые взносы должны перечисляться отдельно в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальный). Действие нового за-

кона не распространяется на взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, а также на обязательное медицинское страхование неработающего населения, уплата которых регулируется специальными федеральными законами (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ).

В связи с принятием Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ были внесены изменения в целый ряд законодательных актов РФ, а некоторые акты утратили силу (Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 213-ФЗ).

С 2011 г. планируется значительное увеличение тарифов страховых взносов, но в 2010 г. действуют пониженные ставки. При этом для некоторых категорий плательщиков на период 2010–2014 гг. предусмотрен постепенный переход к применению общеустановленных тарифов.

Для упрощения решения задачи по заполнению журналов-ордеров на основании данных, приведенных в Журнале регистрации хозяйственных операций за декабрь 2009 г., студенту предлагается открыть счета и субсчета к ним. (Схема счета должна содержать информацию: сальдо на начало отчетного периода, номер операции по журналу хозяйственных операций и сумма; обороты по дебету и кредиту счета; сальдо на конец отчетного периода.)

Оборотно-сальдовая ведомость за декабрь 2009 г.

ОАО "Вектор"

руб.

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
01	5 231 310		58 100	226 100	5 063 310	
02		3 088 078	86 240	121 212		3 123 050
04	202 615			111 895	90 720	
05		27 160	19 957	1197		8400
08			58 100	58 100		
09	20 099		1950	2674	19 375	
10	1 956 500		111 062	1 064 812	1 002 750	
14				14 000		14 000
15			91 000	91 000		
16	99 400		2800	52 029	50 171	
19-1			10 458	10 458		
19-2	285 199		16 380	113 400	188 179	
19-4	50 680		16 942	10 264	57 358	
20	46 326		2 274 419	2 246 685	74 060	
23			229 996	229 996		
25			671 518	671 518		
26			176 989	176 989		
28			4200	4200		
40			2 221 485	2 221 485		
43	278 320		2 254 000	1 357 781	1 174 539	
44			66 360	66 360		
50	7210		826 533	826 533	7210	
51	840 291		2 315 348	2 623 019	532 620	
55			70 000		70 000	
58	196 000		98 000	99 750	194 250	
60-1		1 180 345	811 958	200 718		569 105
62-1	459 158		2 065 000	2 171 786	352 372	
62-2		331 380	391 028	59 648		
66		772 618	488 377	12 468		296 709

1	2	3	4	5	6	7
68 нн		33 600	36 274	53 216		50 542
68 ндс		137 064	330 836	366 660		172 888
68 НДСЛ		17 080	17 080	37 837		37 837
68 трансп. налог				6426		6426
68 налог на имущ.				11 314		11 314
68 ЕСН		16 084	144 428	183 349		55 005
69-1-1		8577	32 517	29 337		5397
69-1-2		2681	2681	9167		9167
69-2-1		26 808	26 808	91 674		91 674
69-2-2		10 722	10 722	36 668		36 668
69-3-1		2144	2144	7334		7334
69-3-2		5362	5362	18 334		18 334
70		295 855	711 351	942 634		527 138
71	6020		14 560	7840	12 740	
73	70 000		47 250	89 250	28 000	
76-1	39 923		459 335	459 340	39 918	
76-2		78 178	256 571	247 574		69 181
77		5329				5329
80		525 000				525 000
82		93 000				93 000
83		926 000				926 000
84-1				1 067 690		1 067 690
84-3		1 235 284				1 235 284
90-1		12 597 601	14 662 601	2 065 000		
90-2	8 499 703		1 325 267	9 824 970		
90-3	1 921 668		315 000	2 236 668		
90-6	705 498		176 989	882 487		
90-7	253 960		66 360	320 320		
90-9	1 216 772		13 445 829	14 662 601		
91-1		346 955	813 785	466 830		
91-2	320 901		471 959	792 860		
91-9	26 054		792 860	818 914		
97			33 600	1400	32 200	
98		28 000	700			27 30
99		942 702	1 124 086	181 384		
Итого	22 733 607	22 733 607	50 765 155	50 765 155	8 989 772	8 989 772

Бухгалтерский баланс

на 31 декабря 2009 г.

Организация ОАО «Вектор» по ОКПО
 Идентификационный номер налогоплательщика ИПН
 Вид деятельности Производство шариковых подшипников по ОКВЭД
 Организационно-правовая форма/форма собственности ОАО/частная
по ОКОПФ/ОКФС
 Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ
 Местонахождение (адрес) _____

Форма № 1 по ОКУД
 Дата (год, месяц, число)

Коды		
0710001		
384/385		

Дата утверждения
 Дата отправки (принятия)

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110	90	
Основные средства	120	1210	
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145	3	
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190	1303	
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	1404	
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	1132	
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213	91	
готовая продукция и товары для перепродажи	214	181	
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	167	
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	376	
в том числе покупатели и заказчики	241	332	
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260	817	
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290	2763	
БАЛАНС	300	4066	

Продолжение прил. 2.3

ПАССИВ	Код по-казателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410	525	
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	()	()
Добавочный капитал	420	926	
Резервный капитал	430	93	
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	93	
Итого по разделу III	490	1138	
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515	36	
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590	36	
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610	444	
Кредиторская задолженность	620	940	
в том числе:			
поставщики и подрядчики	621	538	
задолженность перед персоналом организации	622	210	
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623	41	
задолженность по налогам и сборам	624	103	
прочие кредиторы	625	48	
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690	1384	
БАЛАНС	700	4066	

Руководитель _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
« ____ » _____ 20 ____ г.

Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Товары, принятые на комиссию	930		
Списанная в убыток задолженность (неплатежеспособность) дебиторов	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Нематериальные активы, полученные в пользование	990		

Руководитель _____
 (подпись) (расшифровка подписи)
 « ____ » _____ 20 ____ г.

Главный _____
 бухгалтер (подпись) (расшифровка подписи)

Отчет о прибылях и убытках

за год 2009 г.

Форма № 2 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация

Идентификационный номер налогоплательщика

Вид деятельности по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности

110 ΟΚΟΙΠΦ/ΟΚΦΣ

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)

по ОКЕИ

Коды		
0710002		
384/385		

Показатель наименование		код	За отчетный период	За аналогичный период преды- дущего года
1	2			
Доходы и расходы по обычным видам деятельности				
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	14 462		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(9824)	()	
Валовая прибыль	029	4638		
Коммерческие расходы	030	(320)	()	
Управленческие расходы	040	(882)	()	
Прибыль (убыток) от продаж	050	3436		
Прочие доходы и расходы				
Проценты к получению	060	14		
Проценты к уплате	070	(110)	()	
Доходы от участия в других организациях	080			
Прочие доходы	090	1040		
Прочие расходы	100	(472)	()	
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	3908		
Отложенные налоговые активы	141	15		
Отложенные налоговые обязательства	142	32		
Текущий налог на прибыль	150	(778)	()	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	3113		
СПРАВОЧНО.				
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	9		
Базовая прибыль (убыток) на акцию				
Разводненная прибыль (убыток) на акцию				

Расшифровка отдельных прибылей и убытков					
Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании					
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы		х		х	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
 « ____ » _____ 20 ____ г.

Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Приложение 3
Утверждена постановлением Совета Центросоюза РФ
протокол № 3-С, п. 6 от 12.11.2009

для годовой отчетности

Отчет о прибылях и убытках

за _____ 200__ г. Организация _____ по ОКПО Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН Вид деятельности _____ по ОКВЭД Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ ОКФС _____ по ОКЕИ Единица измерения: тыс.руб.	Форма N 2 по ОКУД Дата(год,месяц,число)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="3" style="text-align: center;">коды</th> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">0710002</td> </tr> <tr> <td style="width: 33%; height: 20px;"></td> <td style="width: 33%;"></td> <td style="width: 33%;"></td> </tr> <tr> <td style="height: 20px;"></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="height: 20px;"></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="height: 20px;"></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="height: 20px;"></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">384/385</td> </tr> </table>	коды			0710002																		384/385		
коды																										
0710002																										
384/385																										

Показатель наименование	код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		
в том числе:			
торговля	011		
общественное питание	012		
производство	013		
бытовые и другие услуги	014		
другие виды деятельности	015		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	()	()
в том числе:			
торговля	021		
общественное питание	022		
производство	023		
бытовые и другие услуги	024		
другие виды деятельности	025		
Валовая прибыль (010-020)	029		
Коммерческие расходы	030	()	()
Управленческие расходы	040	()	()
Прибыль (убыток) от продаж (029-030-040)	050		
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070	()	()
в том числе:			
проценты за пользование кредитом	071		
проценты за пользование заемными средствами у населения	072		
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие доходы	090		
Прочие расходы	100	()	()
Прибыль(убыток) до налогообложения (строки 050+060-070+080+090-100)	140		
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142	()	()
Текущий налог на прибыль	150	()	()
Прочие платежи в бюджет	151	()	()
Чистая прибыль(убыток) отчетного периода	190		
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства(активы)	200		

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущ. года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Налоги и сборы	210	X		X	
Доходы (расходы) от сдачи имущества в аренду	220				
Доходы (расходы), связанные с реализацией и списанием основных средств и иных активов	230				
Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других орг-ий	240	X		X	
Оплата услуг кредитных организаций	250	X		X	
Отчисления в оценочные резервы	260	X		X	
Содержание законсервированных объектов	270	X		X	
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	290				
Прибыль (убыток) прошлых лет	300				
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	310				
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	320				
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности	330				
Материальная помощь и расходы по выполнению социальной миссии	340	X		X	
Членские взносы, отчисления на не-предпринимательскую деятельность организаций - учредителей	350	X		X	
Содержание жилищного фонда	360	X		X	
Безвозмездное поступление (выбытие) активов	370				
Прочие	380				

Руководитель

(подпись)

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

(подпись)

(расшифровка подписи)

" ____ " _____ 200__ г.

Приложение 4
Утверждена постановлением Совета Центросоюза РФ
протокол № 3-С, п. 6 от 12.11.2009

для годовой отчетности

Приложение к бухгалтерскому балансу

за _____ 200 ____ г.

Форма № 5 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма / форма собственности _____ по ОКОПФ / ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. _____ по ОКЕИ

Коды		
0710005		
384/385		

Основные средства

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Здания	110				
Сооружения и передаточные устройства	111				
Машины и оборудование	112				
Транспортные средства	113				
Производственный и хозяйственный инвентарь	114				
Рабочий скот	115				
Продуктивный скот	116				
Многолетние насаждения	117				
Другие виды основных средств	118				
Земельные участки и объекты природопользования	119				
Капитальные вложения на коренное улучшение земель	120				
Итого	130				

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация основных средств — всего	140		
в том числе:			
зданий и сооружений	141		
машин, оборудования, транспортных средств	142		
других	143		
Передано в аренду объектов основных средств — всего	150		
в том числе:			
здания	151		
сооружения	152		
Переведено объектов основных средств на консервацию	160		

**Расходы по обычным видам деятельности
(по элементам затрат)**

Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
наименование	код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710		
Затраты на оплату труда	720		
Отчисления на социальные нужды	730		
Амортизация	740		
Затраты на подготовку и переподготовку кадров	741		
Прочие затраты	750		
Итого по элементам затрат	760		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

« ____ » _____ 200 ____ г.

Отчет о финансовых результатах за 200_ год

Форма 5-ф

Представляют	Сроки представления	
Потребительские общества (кроме райпо) , хозяйственные общества потребительской кооперации - их союзам	5 марта	Утверждена Постановлением Совета Центросоюза РФ протокол № 3-С. д.б. от 12.11.2009
Райпотребсоюзы (райпо) - республиканским, краевым, областным потребсоюзам	15 марта	
Республиканские, краевые, областные потребсоюзы - Центросоюзу РФ	25 марта	

ГODOВАЯ

Наименование отчитывающейся организации
Почтовый адрес

Раздел 1. Финансовые результаты

Наименование показателей	№ стр.	Прибыль (+), убытки (-) полученные, тыс. руб.	Количество юридических лиц, единиц	
			всего	в том числе убыточных
1	2	3	4	5
Всего	010			
в том числе по отраслям деятельности:				
торговля	020			
общественное питание	030			
промышленность	040			
бытовые и другие услуги	050			
другие виды деятельности	060			

Раздел 2. Юридические лица

Наименование показателей	№ стр.	Количество юридических лиц, единиц	
		всего	в т. ч. убыточных
1	2	3	4
Юридические лица - всего	070		
в том числе по звеньям:			
потребительские общества (без районных)	080		
организации потребительских обществ	090		
райпо	100		
организации райпо	110		
райпотребсоюзы	120		
организации райпотребсоюзов	130		
областные, краевые, республиканские потребсоюзы	140		
организации областных, краевых, республиканских потребсоюзов	150		
организации Центросоюза РФ	160		

" " _____ 200_ г.

Руководитель _____
(Ф. И. О., должность)

(фамилия и № телефона исполнителя)

Справка о финансовых результатах за _____ 200__ года

Форма 5-фр - квартальная
(оперативная)

Представляют	Сроки представления	Утверждена Постановлением Совета Центросоюза РФ протокол № 3-С, п.6 от 12.11.2009
Потребительские общества (кроме райпо) , хозяйственные общества потребительской кооперации	10-го числа после отчетного периода	
- их союзам		
Райпотребсоюзы (райпо) - республиканским, краевым, областным потребсоюзам	15-го числа после отчетного периода	
Республиканские, краевые, областные потребсоюзы - Центросоюзу РФ	18-го числа после отчетного периода	

КВАРТАЛЬНАЯ

Наименование отчитывающейся организации
Почтовый адрес

(нарастающим итогом с начала года, тыс.руб)

Наименование показателей	№ строки	Прибыль (+), убытки (-), тыс. руб.
1	2	3
Всего	010	
в том числе по отраслям деятельности:		
торговля	020	
общественное питание	030	
промышленность	040	
бытовые и другие услуги	050	
другие виды деятельности	060	

" " _____ 200__ г.

Руководитель _____

(Ф. И. О., должность)

(фамилия и № телефона исполнителя)

Главный редактор — *А. Е. Илларионова*
Редактор — *Н. Л. Юдина*
Художник — *В. А. Антипов*
Верстка — *К. Б. Ушаков*
Корректор — *М. Д. Писарева*

Ответственный за выпуск — *М. Д. Писарева*

Учебное издание

Натеева Татьяна Яковлевна
Трубицына Оксана Викторовна

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.60.953.Д.007399.06.09 от 26.06.2009 г.

Подписано в печать 10.09.2010. Формат 60×84 1/16.
Печать офсетная. Бумага газетная. Печ. л. 18,25.
Тираж 1500 экз. (2-й завод 201–1500 экз.) Заказ №

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»
129347, Москва, Ярославское шоссе, д. 142, к. 732.
Для писем: 129347, Москва, п/о И-347.
Тел./факс: 8 (495) 741-34-28;
8 (499) 182-01-58, 182-42-01, 182-11-79, 183-93-01.
E-mail: sales@dashkov.ru — отдел продаж;
office@dashkov.ru — офис;
<http://www.dashkov.ru>

Отпечатано в соответствии с качеством предоставленных диапозитивов
в ФГУП «Производственно-издательский комбинат ВИНТИ»,
140010, г. Люберцы Московской обл., Октябрьский пр-т, 403. Тел.: 554-21-86