

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Технологический институт-филиал ФГБОУ ВПО
«Ульяновская ГСХА им.П.А.Столыпина»

отделение среднего профессионального образования

**КРАТКИЙ КУРС ЛЕКЦИЙ ПО ПРОФЕССИОНАЛЬНОМУ
МОДУЛЮ**
**ПМ 04. СОСТАВЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ
ОТЧЕТНОСТИ**
**МДК 04.01 ТЕХНОЛОГИЯ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ
ОТЧЕТНОСТИ**
программы подготовки специалистов среднего звена по специальности
38.02.01. Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)
(базовая подготовка)

Составитель: А.В. Демидова, преподаватель отделения среднего профессионального образования Технологического института – филиала ФГБОУ ВПО «Ульяновская ГСХА им. П.А. Столыпина»

Димитровград 2014г

Тема 1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информации об имущественном положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта

1. Сущность и назначение бухгалтерских отчетов в рыночной экономике
2. Виды бухгалтерской отчетности
3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности
4. Гармонизация и стандартизация бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Сущность и назначение бухгалтерских отчетов в рыночной экономике

Бухгалтерская (финансовая) отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (вступает в силу с 1 января 2013 г.).

В условиях рыночной экономики любая коммерческая организация стремится к извлечению экономических выгод. Эта целевая направленность является существенной в их деловой активности. Концептуальной основой бухгалтерской отчетности организаций в условиях рынка является формирование отчетных показателей для внешних пользователей. Поэтому бухгалтерская отчетность служит важной предпосылкой эффективных деловых связей всех участников рыночных отношений. Недостаток информации, представляемой пользователям отчетности, может существенно ограничить приток дополнительного капитала как одного из источников расширения деятельности организации, если деловые партнеры не могут получить интересующие их сведения о финансовой устойчивости, платежеспособности, перспективах развития организации.

Поскольку в условиях рыночных отношений бухгалтерская отчетность служит, с одной стороны, интересам организации, представляющей итоговую информацию о результатах своей деятельности, а с другой — интересам всех заинтересованных пользователей этой информации (инвесторов, кредиторов, банков, фискальных органов и т.д.), основными задачами отчетности являются следующие:

- составление отчетности всеми хозяйствующими субъектами разных организационно-правовых форм и видов деятельности;
- соблюдение субъектами при составлении отчетности базовых принципов и правил бухгалтерского учета с целью получения достоверной итоговой информации;
- раскрытие в отчетности альтернативных способов и методов ведения бухгалтерского учета, принятых в учетной политике и влияющих на финансовое состояние организации;
- соответствие международно признанным принципам бухгалтерской отчетности, особенно той, которая представляет интерес для зарубежных инвесторов.

2. Виды бухгалтерской отчетности

Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу главная задача в области бухгалтерского учета заключается в обеспечении относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности. В Концепции предусматривается формирование следующих видов отчетности хозяйствующих субъектов в зависимости от пользователей:

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

Кроме того организации должны представлять **статистическую отчетность**, которая основана на данных бухгалтерского и оперативного учета, формируется по правилам, установленным Госкомстатом Российской Федерации (Росстатом) и предназначена для сбора и обработки информации о массовых социально-экономических явлениях.

Акционерные общества, являясь эмитентами ценных бумаг, кроме перечисленных видов отчетности могут представлять **специализированную отчетность** в Федеральную комиссию по рынку ценных бумаг, а унитарные предприятия — в комитеты по управлению федеральным и муниципальным имуществом и т.д.

Бухгалтерская отчетность классифицируется по различным признакам:

1. В зависимости **от назначения**.

-*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 и т.д.), формируется по правилам, установленным государством.

2. **В зависимости от** периода составления:

-*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* — характеризует хозяйственную деятельность всей организации;

-*специальная* — раскрывает информацию об отдельных направлениях деятельности организации (материально-техническое снабжение, состояние расчетов с дебиторами или кредиторами, продажи по регионам или видам продукции, работ, услуг и т.п.).

4. По степени обобщения:

-*единичная* — охватывает показатели отдельной организации, подразделения, выделенного на 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.).

Следует отметить, что в российском законодательстве о бухгалтерском учете понятия сводная и консолидированная отчетность употребляются как синонимы, в то время как в международной практике принято их разграничивать.

3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности

Поскольку бухгалтерская отчетность является публичной и от достоверности ее показателей зависит правильность принятия решений различными пользователями и, как следствие, финансовое благополучие многих хозяйствующих субъектов, правила ее составления и представления регламентируются на законодательном уровне.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) федеральные стандарты;

2) отраслевые стандарты;

3) рекомендации в области бухгалтерского учета;

4) стандарты экономического субъекта.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Основным Положением, раскрывающим содержание бухгалтерской отчетности и требования, предъявляемые к ней, является ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации". Оно определяет также правила оценки статей бухгалтерской отчетности и состав информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

4. Гармонизация и стандартизация бухгалтерской (финансовой) отчетности

В настоящее время наибольшую известность получили два подхода к решению проблем сближения учетных систем различных стран: гармонизация и стандартизация. Они сначала различались как по заложенной в них идеологии, так и по принципам реализации. Однако в последние годы оба термина зачастую используются как синонимы или как взаимодополняющие понятия.

Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества (ЕС). Суть ее заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах-членах сообщества, т. е. находились в относительной «гармонии» друг с другом. Работа в этом направлении ведется с 1961 г. В целях формирования концепции развития учета в странах ЕС была сформирована исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета. Ее деятельность рассматривалась как составная часть программы гармонизации национальных версий закона о компаниях. Результаты этой работы опубликованы в виде нормативных документов, которые были включены каждым членом ЕС в свое национальное законодательство в части бухгалтерского учета.

Идея стандартизации учетных процедур реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, – КМСФО (International Accounting Standards Committee, IASC), разрабатывая и публикуя Международные стандарты финансовой отчетности – МСФО (International Accounting Standards – IAS). Суть этого подхода состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применяемых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов. Что касается внедрения единых стандартов, то этого следует добиваться не законодательным путем, а путем добровольного соглашения профессиональных организаций стран.

Тема 2. Международные стандарты бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Сущность и назначение международных стандартов финансовой отчетности
2. Цели перехода Российской Федерации на международные стандарты
3. Модели построения бухгалтерского учета.
4. Системы учета зарубежных стран

1. Сущность и назначение международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards – IAS) разрабатываются независимой международной организацией – Советом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB), который расположен в Лондоне.

Международные стандарты финансовой отчетности – это документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран, разрабатываемые и публикуемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

МСФО вносят большой вклад как в совершенствование, так и гармонизацию финансовой отчетности во всем мире, поэтому они используются:

как основа для национальных требований к финансовой отчетности во многих странах;

как международный норматив для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования (включая основные развитые страны и возрастающее число новых рынков, таких, как Китай и многие другие страны Азии, Центральной Европы и СНГ);

фондовыми биржами и регулирующими органами, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;

наднациональными органами, такими, как Европейская комиссия, которая объявила о том, что в значительной степени опирается на МСФО при подготовке документов, отражающих потребности рынков капитала;

растущим числом самих компаний (Введение к Международным стандартам финансовой отчетности).

2. Международные термины и понятия, цели перехода Российской Федерации на международные стандарты

Цель реформирования системы бухгалтерского учета определена в Постановлении Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами

финансовой отчетности» как «приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности» (раздел I. Цель и задачи перехода на международные стандарты финансовой отчетности).

Цель перехода на МСФО- повышение качества и информативности отчетности, которые являются актуальными для всех пользователей , и в первую очередь- для банков , оценивающих на ее основе финансовое положение заемщиков. В настоящее время уже сделаны некоторые шаги по сближению международной и российской системы учета и отчетности.

В настоящее время постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 г. № 107 утверждено "Положение о порядке признания Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации". Этим документом определено, что "под признанием документов, входящих в состав МСФО, понимается процесс принятия решения о введении каждого документа, входящего в состав МСФО, в действие на территории Российской Федерации, заключающийся в последовательном осуществлении следующих действий:

- а) официальное получение от Фонда документа международных стандартов;
- б) экспертиза применимости документа международных стандартов на территории Российской Федерации;
- в) принятие решения о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации;
- г) опубликование документа международных стандартов.

Положение состоит из четырех разделов:

I. Общие положения.

В этом разделе описывается решение о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации, условия его применимости, порядок признания и вступления в силу.

II. Экспертиза применимости документа международных стандартов на территории Российской Федерации.

Здесь описываются все процедуры экспертизы применимости документа международных стандартов на территории Российской Федерации.

III. Принятие решения о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации.

В этом разделе разъясняется, что "решение о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации принимает Министерство финансов Российской Федерации по согласованию с Федеральной службой по финансовым рынкам и Центральным банком Российской Федерации на основе заключения экспертного органа" и устанавливаются сроки для принятия такого решения.

IV. Опубликование документа международных стандартов.

Здесь описывается порядок опубликования признанного документа международных стандартов.

3. Модели построения бухгалтерского учета.

Наиболее распространённая классификация моделей бухгалтерского учёта основана на правовой системе и различном влиянии инфляционных процессов.

В соответствии с этой классификацией можно выделить 3 основные модели бухгалтерского учёта.

Англо-американская модель. Ключевой вклад в развитие этой модели внесли Великобритания, США и Голландия. Здесь активное развитие акционерной формы владения капиталом привело к тому, что бухгалтерская отчётность рассматривается как

основной источник информации для инвесторов и кредиторов. Почти все компании присутствуют на рынке ценных бумаг, и они напрямую заинтересованы в предоставлении объективной информации о своём финансовом положении.

Эта модель в большинстве стран предполагает использование принципа учёта по первоначальной стоимости (historical cost principle).

Предполагается, что влияние инфляции невелико и хозяйственные операции (реализация, производство затрат, приобретение финансовых активов) отражаются по ценам на момент сделок. В середине 70-х гг., когда в США в результате нефтяного кризиса увеличились темпы инфляции, Совет по финансовым учётным стандартам рекомендовал предоставлять отчётность с корректировкой на инфляцию, однако уже в 1984 г., когда инфляция снизилась, от этого правила отказались.

Британско-американская концепция учёта была впоследствии "экспортирована" в бывшие английские колонии и близкие торговые партнёры Великобритании и США.

Континентальная модель. Родоначальниками этой модели считаются страны континентальной Европы и Япония. Здесь специфика бухучёта обусловлена двумя факторами: ориентация бизнеса на крупный банковский капитал и соответствие требованиям фискальных органов.

Россия относится к континентальной модели бухучёта, определённое влияние на наш бухучёт оказали Германия и Франция.



Ключевое воздействие на становление бухучёта в южноамериканских странах оказали инфляционные процессы. Поэтому отличительной характеристикой этой модели является метод корректировки показателей отчётности с учётом изменения общего уровня цен.

4. Системы учета зарубежных стран

Рассмотрим наиболее известные учетные системы экономически развитых стран.

Система учета США в нашей стране известна как GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), или общепринятые учетные принципы, которые, по сути, выполняют роль учетных стандартов. В системе GAAP выделяются четыре уровня документов.

Уровень А:

- положения по стандартам финансового учета (выпущенные FASB);
- интерпретации (изданные FASB);
- мнения (опубликованные APB);
- исследовательские бюллетени по бухгалтерскому учету (опубликованные AICPA).

Уровень В:

- технические бюллетени (выпущенные FASB);
- отраслевые руководства по бухгалтерскому учету и аудиту (опубликованные AICPA);
- разъяснения (опубликованные AICPA).

Уровень С:

- общие мнения рабочей группы, практические бюллетени (опубликованные AICPA).

Уровень D:

- комментарии по бухгалтерскому учету (опубликованные AICPA);
- руководства по применению (изданные FASB);
- учетная отраслевая общепризнанная практика.

Система регулирования бухгалтерского учета и аудита во **Франции** существенно отличается от англосаксонской модели.

Фундаментом системы учета и аудита во Франции служит Коммерческий кодекс (Code de Commerce), законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. Ключевым звеном этой системы является Национальный бухгалтерский кодекс (National Accounting Code, более известен как Plan comptable general). Этот основополагающий документ содержит более 400 страниц и включает единый план счетов бухгалтерского учета. Его задачи тесно связаны с задачами национальной статистики и налогообложения. Две автономные организации, находящиеся под контролем правительства, поделили сферы влияния в области бухгалтерского учета и аудита Франции. В компетенции Ассоциации профессиональных дипломированных бухгалтеров (Order des experts comptables et des comptables agrees – ОЕССА), объединяющей в своих рядах бухгалтеров высшей квалификации, обладающих правом подписи годовых отчетов, находятся методологические вопросы бухгалтерского учета и подготовка бухгалтерских кадров. Национальный союз аудиторов (Companie national des commissaries aux comtes – CNCC), созданный (намного позже подобных организаций Великобритании) под эгидой Министерства финансов Франции, сосредоточил свои усилия на развитии аудиторской профессии.

Германия имеет давние традиции бухгалтерского дела, оказавшие влияние на формирование учета в дореволюционной России. Законодательной основой учета и отчетности в Германии является Торговый кодекс, который наряду с другими вопросами регулирует вопросы составления отчетности; в нем детально рассматриваются правила, касающиеся содержания и составления баланса и отчета о прибылях и убытках. В Германии действует единый план счетов, на основе которого разработаны отраслевые планы для промышленности, торговли, организаций финансовой сферы в соответствии с Законом-директивой о составлении отчетности. Огромное влияние на учет и отчетность в Германии оказывает налоговое законодательство, практически запрещающее пользование налоговыми льготами, если они не нашли отражения в бухгалтерском учете.

Если попытаться ранжировать различные немецкие источники, регулирующие вопросы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, то по значимости можно выделить следующие группы документов:

- 1) коммерческие нормативные акты;
- 2) налоговое законодательство;
- 3) налоговые инструкции;

- 4) материалы учетной практики;
- 5) рекомендации профессиональных организаций.

Тема 3. Техника составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Состав бухгалтерской отчетности
2. Требования к содержанию отчетности
3. Качественные характеристики отчетности и составления финансовой отчетности
4. Порядок представления бухгалтерской отчетности
5. Этапы подготовительной работы, предшествующие составлению отчетности
6. Порядок отражения в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности. ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» от 28 ноября 2001 г. № 96н.
7. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Состав бухгалтерской отчетности

Любая фирма, обязанная вести бухгалтерский учет, должна составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Состав отчетности и отчетные периоды установлены статьями 14 и 15 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Начиная с 2011 года бухгалтерскую отчетность необходимо представлять по формам, которые утверждены приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н.

Бухгалтерская отчетность может быть промежуточной и годовой.

Промежуточную бухгалтерскую (финансовую) отчетность составляют за период с 1 января по отчетную дату периода включительно. То есть за месяц, квартал, девять месяцев, а возможно и за любой другой период. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливается федеральными стандартами (п. 3 ст. 14 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ). В настоящее время ее состав не утвержден. Однако, согласно пункту 49 ПБУ 4/99, в состав промежуточной отчетности включают бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Начиная с отчетности за 2012 год, отчет о прибылях и убытках именуют отчетом о финансовых результатах (информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 01.01.2013 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

По итогам года фирмы составляют годовой отчет. В годовой отчет включают:

- Бухгалтерский баланс;
- Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах (в табличной и текстовой форме).

Согласно Федеральному закону от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» пояснительную записку и аудиторское заключение не нужно представлять в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Требования к содержанию отчетности

Перед составлением бухгалтерской отчетности должны быть выполнены предварительные процедуры, обеспечивающие непротиворечивость, сопоставимость и полноту ее показателей.

Для проверки *непротиворечивости* данных следует проверить:

- взаимосвязь данных аналитического учета с данными синтетического учета;
- соответствие данных синтетического учета данным отчетных форм;

- соответствие показателей на начало года данным на конец года предыдущего отчетного периода, кроме случаев, оговоренных законодательством (переоценка основных средств и изменения в учетной политике).

Сопоставимость отчетных показателей обеспечивается за счет соблюдения в течение отчетного периода способов и приемов бухгалтерского учета, принятых в учетной политике (единство терминологии).

Учетная политика также должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

При составлении финансовой отчетности должны быть исполнены требования положений по бухгалтерскому учету и других нормативных документов по бухгалтерскому учету.

При отражении данных в финансовой отчетности следует иметь в виду, что если согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету показатель вычитается из соответствующих показателей (данных) при исчислении данных (промежуточных, итоговых и проч.) или имеет отрицательное значение, то в финансовой отчетности этот показатель показывается в круглых скобках (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток от продаж, проценты к уплате, прочие расходы, использование средств фондов (резервов), уменьшение капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств и проч.).

Составление и представление финансовой отчетности производятся *в тысячах рублей* без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные объемы оборотов товаров, обязательств и т.п., разрешается представлять бухгалтерскую отчетность *в миллионах рублей* без десятичных знаков.

Финансовая отчетность по российским стандартам должна быть составлена на русском языке в валюте Российской Федерации.

Вновь созданная организация показывает в отчетности средства (по стоимости приобретения, получения) и их источники со дня ее государственной регистрации в установленном порядке по 31 декабря включительно отчетного года, а организация, созданная после 1 октября отчетного года, включая 1 октября, — по 31 декабря следующего года включительно (указанный порядок не распространяется на организации, созданные на базе ликвидированных (реорганизованных) организаций, их структурных подразделений).

Организация, передающая и приобретающая (получающая) новые подразделения не по состоянию на 1 января, в пояснительной записке приводит объяснения несоответствия данных баланса на начало и конец отчетного года.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

3. Качественные характеристики отчетности и составления финансовой отчетности

Качественные характеристики предъявляются к финансовой отчетности с целью получения полезной для пользователей информации. Основными качественными характеристиками являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

- **Понятность**
- **Уместность**
- **Существенность.**
- **Надежность**
- **Правдивое представление.**

- Преобладание сущности над формой
- Нейтральность
- Осмотрительность
- Полнота.
- Сопоставимость

Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность организации за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность разных организаций с тем, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

4. Порядок представления бухгалтерской отчетности

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность учредителям, участникам организации или собственникам имущества и территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять госимуществом. Всем другим органам исполнительной власти, а также банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством РФ

Предприятия обязаны сдать квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, годовую – в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством.

Годовая бухгалтерская отчетность перед тем должна быть утверждена в порядке, предусмотренном учредительными документами организации. Датой сдачи бухгалтерской отчетности считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штампе почтовой организации. Если дата представления отчетности приходится на нерабочий день, сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность является открытой для банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с ней и получать копии с возмещением расходов на копирование. Это заинтересованные пользователи.

Министерства, ведомства и другие федеральные органы исполнительной власти РФ представляют сводную квартальную бухгалтерскую отчетность по организациям, в отношении которых на них возложены обязанности регулирования их деятельности, не позднее 45 дней по истечении отчетного периода, а годовую – не позднее 25 апреля следующего за отчетным года Минэкономике РФ, Минфину РФ и Госкомстату РФ. Если у предприятия есть дочерние организации и общества, кроме собственного бухгалтерского отчета они составляют консолидированную бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов этих предприятий, находящихся как на территории РФ, так и за ее пределами.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, должна представлять консолидированную годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 25 апреля следующего за отчетным годом в порядке, установленном законодательством РФ. Для унитарного предприятия, имеющего дочерние предприятия, сроки составления и представления годового бухгалтерского отчета устанавливает государственный орган или орган местного управления, уполномоченный на его создание, в пределах сроков, установленных для министерств, ведомств и других федеральных органов исполнительной власти (45 дней по квартальной отчетности и 25 апреля следующего за отчетным годом).

5. Этапы подготовительной работы, предшествующие составлению отчетности

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.

В связи с этим подготовка к составлению бухгалтерской отчетности является важным и необходимым условием для успешного его формирования. Следует учитывать, что под *подготовкой* в данном случае понимается не только использование уже произведенных записей на счетах бухгалтерского учета, но проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности, а также подготовка различного рода другой информации для формулировки основных разделов пояснительной записки. Перед составлением отчетности следует:

- провести инвентаризацию имущества и задолженностей хозяйствующего субъекта;

- внести исправления в учет, если в нем были допущены ошибки;

- провести реформацию баланса;

- отразить те или иные операции, которые произошли после 31 декабря отчетного года (события после отчетной даты или условные факты хозяйственной деятельности).

Если отражение этих операций вновь коснется счета учета прочих доходов и расходов, то внести дополнительные записи для корректировки ранее произведенных записей по реформации баланса;

- подготовить информацию об оценочных и условных обязательствах (активах);

- подготовить информацию об операциях со связанными сторонами;

- подготовить информацию по сегментам;

- подготовить информацию о природоохранных мероприятиях.

6. Порядок отражения в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты и условных активов. ПБУ 8/10 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Согласно ПБУ 7/98 событиями после отчетной даты признаются факты хозяйственной деятельности, которые имели место в период между отчетной датой и датой подписания отчетности. О таких обстоятельствах, способных повлиять на финансовое состояние организации, становится известно, как правило, после того как бухгалтерская отчетность оформлена.

Если отчетность еще не была представлена заинтересованным лицам (учредителям, инвесторам, в налоговую инспекцию), то эти события должны быть в ней отражены. Причем тот факт, что они произошли уже после того, как финансовый год закончился (например, в январе или феврале), значения не имеет.

Есть два вида таких событий:

- первый — события, которые подтверждают те или иные факты, возникшие на отчетную дату;

- второй — события, которые подтверждают те или иные факты, возникшие после отчетной даты.

Примерный перечень событий как первого, так и второго вида есть в приложении к ПБУ 7/98.

Обязанностью фирмы является отражение в учете и отчетности оценочных обязательств в соответствии с ПБУ 8/2010.

- Оценочное обязательство - обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Оно признается при соблюдении следующих условий:

- у организации имеется обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой нельзя избежать;

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

При определении величины оценочного обязательства организации рекомендовано идти одним из двух путей:

- 1) выбирая из набора значений, следует принимать средневзвешенную величину. Она рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;

- 2) выбирая из интервала значений (при условии, что вероятность каждого значения в интервале отличается), следует принимать среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

В случае если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

7. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение должно прилагаться к годовой бухгалтерской отчетности.

Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" установил критерии для организаций, бухгалтерская отчетность которых подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке при наличии следующих условий:

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

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

3) если организация является кредитной организацией,

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 млн руб.

1) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного

2) внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

3) в иных случаях, установленных федеральными законами.

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

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Тема 4. Бухгалтерский баланс и модели его построения бчас+4пр

1. Структура бухгалтерского баланса:
- 2 Порядок формирования статей актива
- 3 Порядок формирования статей пассива

4. Аналитическое использование бухгалтерского баланса при оценке финансового положения организации

1. Структура бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки имущества по его составу, размещению и источникам его формирования на конкретный момент времени.

Бухгалтерский баланс – двусторонняя таблица. В левой части баланса показывается имущество по составу и размещению – это актив баланса, в правой части отражаются источники формирования этого имущества – это пассив баланса.

Основой построения бухгалтерского баланса является группировка объектов бухгалтерского учета по их функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности и источникам формирования.

Бухгалтерский баланс состоит из **5 разделов**:

- внеоборотные активы;
- оборотные активы;
- капитал и резервы;
- долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства.

В заключении бухгалтерского баланса есть специальная строка по активу и пассиву – **«валюта баланса»**.

Бухгалтерский баланс как форма бухгалтерской отчетности характеризует финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Информация о двойственной группировке объектов бухгалтерского учета получает в балансе упорядоченное отражение в обобщенном виде в денежном измерителе.

В балансе хозяйственные средства представлены, с одной стороны, по их видам, составу и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта, а с другой - по источникам их формирования и целевому назначению. Состояние хозяйственных средств и их источников показывается на определенный момент, как правило, на первое число отчетного периода в стоимостном выражении. Принимая во внимание, что их группировка и обобщение в балансе приводится и на начало года, а с учетом современных требований - также и за предыдущий отчетный период, можно утверждать, что состояние показателей дано не только в статике, но и в динамике. Одним из показателей финансового положения предприятия является ликвидность средств, т.е. скорость превращения средств в деньги. Поэтому доминирующим признаком при характеристике активов является их ликвидность. В современных российских балансах отдается предпочтение признаку возрастания ликвидности. Актив начинается с характеристики внеоборотных, а затем оборотных активов. Внеоборотные активы приобретаются предприятием не для продажи, они не предназначены для быстрого обращения в реальные деньги; они имеют либо длительный срок окупаемости, а также к ним относятся активы, способные приносить доход длительный период.

В пассиве приведены те инвесторы, которые имеют право собственности на то имущество, состав которого раскрывается в активе баланса. Экономически однородный вид имущества в активе или источников его формирования в пассиве принято называть статьей баланса. Каждая статья приведена в балансе по соответствующей строке, которая имеет свой код (шифр).

2 Порядок формирования статей актива

Рассмотрим порядок заполнения бухгалтерского баланса. По строке Нематериальные активы отражается информация об объектах нематериальных активов (НМА), учтенных на счете 04. По данной статье показывается наличие НМА по остаточной стоимости. Строка «Нематериальные активы» Бухгалтерского баланса = Дебетовое сальдо по счету 04 (без учета расходов на НИОКР) - Кредитовое сальдо по счету 05.

Строка «Результаты исследований и разработок». Строка «Результаты исследований и разработок» Бухгалтерского баланса = Дебетовое сальдо по счету 04, аналитический счет учета расходов на НИОКР

Строка «Нематериальные поисковые активы» Данная строка заполняется организациями, осуществляющими затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. Данная величина определяется как разница между остатками по соответствующим аналитическим счетам синтетических счетов 08 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).

Строка «Материальные поисковые активы» Данную строку заполняют организации, осуществляющие затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. Материальные поисковые активы (МПА) учитываются в соответствии с нормами ПБУ 24/2011. Бухгалтерский учет МПА ведется на отдельном субсчете к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» (п. 9 ПБУ 24/2011).

Строка «Основные средства» По данной строке Бухгалтерского баланса отражается информация об объектах основных средств (ОС), учитываемых в бухгалтерском учете на счете 01 «Основные средства».

Строка «Основные средства» Бухгалтерского баланса = Дебетовое сальдо по счету 01 (без учета аналитического счета "Молодые насаждения") - Кредитовое сальдо по счету 02 (без учета амортизации по ОС, учитываемым на счете 03)

Строка «Доходные вложения в материальные ценности». По данной строке отражается информация об ОС, учитываемых в бухгалтерском учете на счете 03 Остаточная стоимость ОС, учтенных в составе доходных вложений в материальные ценности, определяется как разница между сальдо по счетам 03 и 02 (с учетом переоценки, если она проводилась).

Строка «Финансовые вложения», по которой показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых превышает 12 месяцев после отчетной даты. Строка 1150 «Финансовые вложения» Бухгалтерского баланса = Дебетовое сальдо по счету 58, субсчетам 55-3 и 73-1 (аналитические счета учета долгосрочных финансовых вложений) - Кредитовое сальдо по счету 59 (аналитический счет учета резерва, созданного по долгосрочным финансовым вложениям)

Строка «Отложенные налоговые активы» По этой строке отражается информация об отложенных налоговых активах, которые отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы». Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 09 (п. п. 14, 17 ПБУ 18/02, Инструкция по применению Плана счетов). Строка «Отложенные налоговые активы» Бухгалтерского баланса = Дебетовое сальдо по счету 09 - Кредитовое сальдо по счету 77

Строка «Прочие внеоборотные активы» для заполнения этой строки используются данные о сальдо на отчетную дату по счетам 08, 07, 15 и 16 (в части, относящейся к оборудованию к установке), 97 (аналитический счет учета расходов со сроком списания свыше 12 месяцев), а также счету 01, субсчет 01-5, аналитический счет «Молодые насаждения»

Рассмотрим порядок заполнения второго раздела баланса «Оборотные активы». В данном разделе баланса по строке «Запасы» показываются остатки сырья и материалов, топлива, запасных частей, тары, покупных полуфабрикатов и др. материальных ценностей, а также затраты в незавершенном производстве и расходы будущих периодов в оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (остатки по счетам 10,14,15,16,20,21,23,29,44,46,41,42,43,45,97).

По строке Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям указывается сумма дебетового сальдо по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По строке «Дебиторская задолженность» баланса учитывается дебиторская задолженность (счета 60 субсчет «Авансы выданные», 62,63,68,71, 73,75,76 и т.д.). По данным строкам указывается развернутое сальдо по активно-пассивным счетам, т.е. дебетовое сальдо в активе, а кредитовое - в пассиве. Кроме этого необходимо учесть, что дебиторская задолженность может отражать в балансе в зависимости от срока ее погашения свыше 12 месяцев - долгосрочная задолженность, либо в течение года - краткосрочная задолженность.

По строке «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» приводятся финансовые вложения (на срок не более 12 месяцев). Данная строка заполняется аналогично строке 1150 «Финансовые вложения» 1 раздела бухгалтерского баланса.

По статье «Денежные средства» отражается сальдо по счетам 50,51,52,55,57. При этом стоимость иностранной валюты на валютных счетах и в кассе организации необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности (ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»).

По строке «Прочие оборотные активы» учитываются суммы не нашедшие отражения по другим статьям раздела 2 бухгалтерского баланса. Здесь могут быть отражены дебетовые остатки по счетам 28 «Брак в производстве».

Итого по разделу II- указывается общая сумма оборотных активов организации на конец отчетного периода.

3 Порядок формирования статей пассива

III. Капитал и резервы (итоговая строка 1300). **Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)** (строка 1310) — отражается величина уставного капитала, уставного (складочного) капитала или вклады товарищей в зависимости от конкретного источника образования юридического лица).

Величина уставного капитала указывается та, которая зарегистрирована в учредительных документах. Изменение величины уставного капитала в балансе может происходить только в случае внесения изменений в устав и учредительные документы организации.

Уставный капитал акционерного общества представляет собой сумму номинальной стоимости акций, распределенных между его акционерами. Минимальный размер уставного капитала закрытого акционерного общества на дату регистрации учредительных документов составляет 100 МРОТ, открытого акционерного общества — 1000 МРОТ.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (ООО) — это сумма номинальной стоимости долей, распределенных между участниками общества. Минимальный размер уставного капитала на дату регистрации ООО должен составлять 100 МРОТ.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (строка 1320) — такой показатель будет указан в балансе акционерных обществ, которые формируют уставный капитал как номинальную стоимость выпущенных акций, приобретенных акционером. В соответствии с Федеральным законом "Об акционерных обществах" - организация обязана объявить об уменьшении уставного капитала в случае, если в течение года после их приобретения выкупленные акции не проданы другим владельцам.

Собственные акции учитываются по номинальной стоимости и уточняют величину оплаченного уставного капитала.

Выкуп собственных акций у акционеров производится по договорной стоимости, которая может отличаться от номинала. Разницу в оценках относят на прочие доходы/расходы. (Д-т счета 81 — К-т счета 91 — если выкуп по цене ниже номинала, Д-т счета 91 — К-т счета 81 — если выкуп по цене выше номинала. В бухгалтерском балансе стоимость собственных акций раскрывается в круглых скобках и при подсчете итога по разделу 3 "Капитал и резервы" вычитается.

Переоценка внеоборотных активов (строка 1340). По этой строке показывают сальдо счета 83 субсчета "Переоценка внеоборотных активов", которое образовалось в результате:

- дооценки основных средств (ПБУ 6/01);
- дооценки нематериальных активов (ПБУ 14/2007).

Добавочный капитал, учтенный на субсчете "Переоценка внеоборотных активов" может быть направлен на уценку основных средств, нематериальных активов, если эти объекты ранее подвергались дооценке и потому источник для их последующей уценки уже имелся.

Добавочный капитал (без переоценки) (строка 1350) — отражается сумма капитала, образованного в соответствии с требованиями законодательства (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал", кроме субсчета "Переоценка внеоборотных активов"). Добавочный капитал образуется в результате:

- получения эмиссионного дохода от размещения собственных акций (инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета);
- курсовых разниц, возникающих при формировании уставного капитала, выраженного в иностранной валюте (ПБУ 3/2006) и др.;
- фонд в основных средствах у некоммерческих организаций и др.

Добавочный капитал может быть направлен на увеличение уставного капитала или на операции, обратные перечисленным (эмиссионный расход, отрицательная курсовая разница при формировании уставного капитала).

Резервный капитал (строка 1360) предназначен для покрытия чрезвычайных убытков акционерного общества, начисления дивидендов по привилегированным акциям или покрытия убытков отчетного года (сальдо по счету 82 "Резервный капитал"). Формируется в соответствии с учредительными документами за счет отчислений от нераспределенной прибыли отчетного года. Если распределение прибыли является событием после отчетной даты, при отражении в балансе следует руководствоваться ПБУ 7/98 "События после отчетной даты".

В соответствии с законодательством акционерные общества должны образовывать резервный фонд (капитал) в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% его уставного капитала. Резервный фонд (капитал) общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений от нераспределенной прибыли до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% чистой прибыли до достижения установленной величины. Резервный капитал предназначен для покрытия убытков общества, а также для

погашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Расходование резервного капитала на иные цели не допускается.

Организации иных организационно-правовых форм могут создавать резервный капитал в порядке и размерах, предусмотренных уставом. При этом создание резервного капитала для них является правом, а не обязанностью. Средства резервного капитала расходуются строго на цели, одобренные решением учредителей.

Нераспределенная прибыль (непокрытыйубыток) (строка 1370) — отражается величина прибыли/убытка, оставшаяся после распределения прибыли или покрытия убытка отчетного года, определенная в порядке реформации (закрытие счетов 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", 99 "Прибыли и убытки") и распределенная в соответствии с решением учредителей. На основании ПБУ 7/98 распределение прибыли относится к событиям, подтверждающим существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, и признается существенным. Данные о таких событиях отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года. При этом в бухгалтерском учете производятся записи последними оборотами отчетного периода до утверждения годовой отчетности в установленном порядке.

Если по результатам деятельности организация получила нераспределенный убыток, то показывает его в круглых скобках, При подсчете итога по разделу III этот показатель вычитается.

В промежуточной отчетности показатель по данной строке образуется как сумма остатков по счетам 84 и 99.

Некоммерческие организации в разделе "Капитал и резервы" вместо статей "Уставный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" включают группу статей "Целевое финансирование", т.е. приводят остатки поступивших и неиспользованных *целевых средств (счет 86 "Целевое финансирование")* — вступительных, членских, добровольных взносов, а также целевых средств из других источников. Данные об остатках и движении средств целевого финансирования приводятся некоммерческими организациями в отчете о целевом использовании полученных средств.

Долгосрочные обязательства отражаются в разделе IV «Долгосрочные обязательства» пассива баланса. Рассмотрим основные правила заполнения данного раздела.

В этом разделе по строке приводятся данные о долгосрочных кредитах и займах со сроком погашения свыше 12 месяцев (счет 67) в соответствии с требованиями ПБУ 15/2008 «Учет расходов по кредитам и займам». Для заполнения этой строки берутся данные, отраженные на счете 67 «Расчеты по долгосрочным займам и кредитам». Задолженность по долгосрочным займам и кредитам отражается на счете 67 в сумме денежных средств, фактически полученных по договору займа (кредитному договору) и не возвращенных на отчетную дату. Сумму задолженности по займам и кредитам формируют как сумма основного долга, так и причитающиеся на конец отчетного периода к уплате проценты согласно условиям договоров.

Строка «Отложенные налоговые обязательства» заполняется организациями, применяющими нормы ПБУ 18/02. Организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства, могут отказаться от применения ПБУ 18/02 Налогооблагаемой временной разнице соответствует сумма отложенного налогового обязательства. Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства». Величина отложенного налогового обязательства определяется исходя из суммы возникшей налогооблагаемой временной разницы и ставки налога на прибыль.

По статье «Оценочные обязательства» следует отражать оценочные обязательства, признанные организацией по правилам, установленным ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». При заполнении этой строки баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты.

По строке «Прочие долгосрочные обязательства» отражаются прочие, не упомянутые выше и не включенные в другие строки раздела V краткосрочные обязательства организации (со сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной даты).

Раздел 5 относится к пассиву бухгалтерского баланса и содержит цифровые показатели, характеризующие краткосрочные обязательства организации, а именно: заемные средства, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов, оценочные обязательства, прочие обязательства.

Заемные средства- указывается сумма заемных средств организации (кредитов и займов, в том числе - вексельных и облигационных), привлеченных на краткосрочной основе, на конец отчетного периода, отражаемых на счете 66 «Краткосрочные кредиты». В соответствии с п.73 ПБУ по ведению бухгалтерского учета, задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Кредиторская задолженность - по данной строке указывается сумма кредиторской задолженности, срок обращения (погашения) которой не превышает 12 месяцев после отчетной даты. Кредиторская задолженность формируется исходя из следующих показателей: авансы, предоплата, переплата полученные от покупателей и заказчиков; задолженность перед поставщиками за приобретенные товары, работы, услуги; суммы задолженности по налогам и сборам; суммы задолженности по страховым взносам; суммы задолженности перед сотрудниками и подотчетными лицами; суммы прочей кредиторской задолженности.

В соответствии с п.74 ПБУ по ведению бухгалтерского учета, отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам: с банками, с бюджетом, должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Способы и уровень детализации показателей кредиторской задолженности, примененные при отражении сумм задолженности в бухгалтерской отчетности, необходимо закрепить в учетной политике организации и отразить в пояснительной записке .

Доходы будущих периодов - указывается сумма доходов, полученных в отчетном периоде, но относящаяся к следующим периодам, на конец отчетного года. Данные доходы учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов».

С 2011 года в соответствии с Приказом Минфина от 24.12.2010г. №186н, утратил силу п.81 ПБУ по ведению бухгалтерского учета «Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов». В связи с этим, в 2011 году в составе доходов будущих периодов могут быть учтены:

Суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов (целевое финансирование) учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты организации как прочие доходы (п.9 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»).

Разница между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, включая НДС (п. 4 разд. 3 Указаний об отражении в бухучете операций по договору лизинга).

Также, в соответствии с п.20 ПБУ 13/2000, в зависимости от выбранного способа учета, закрепленного в учетной политике, в доходах будущих периодов могут отражаться остатки средств целевого финансирования, в части предоставленных организации бюджетных средств: либо по статье «Доходы будущих периодов»; либо обособленно (с учетом существенности) в разделе «Краткосрочные обязательства».

Оценочные обязательства - указывается сумма краткосрочных оценочных обязательств на конец отчетного периода, учитываемых на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Прочие обязательства - указывается сумма прочих краткосрочных обязательств организации на конец отчетного периода, не вошедших в предыдущие строки раздела 5 бухгалтерского баланса.

Итого по разделу V- указывается общая сумма краткосрочных обязательств организации на конец отчетного периода.

4. Аналитическое использование бухгалтерского баланса при оценке финансового положения организации

Непосредственно из баланса можно получить ряд важнейших характеристик финансового состояния предприятия. К ним относятся: общая стоимость имущества предприятия; стоимость иммобилизованных активов (т. е. основных и прочих внеоборотных средств); стоимость оборотных средств; стоимость материальных оборотных средств; величина дебиторской задолженности; сумма свободных денежных средств (включая ценные бумаги и краткосрочные финансовые вложения); стоимость собственного капитала; величина заемного капитала; величина долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов; величина кредиторской задолженности.

В свою очередь, достоверность результатов проведенного анализа и уровень объективности результатов деятельности организации за отчетный период напрямую будет зависеть от достоверности показателей бухгалтерского баланса.

К основным задачам анализа баланса следует отнести:

- оценку имущественного положения анализируемого предприятия;
- анализ ликвидности отдельных групп активов;
- изучение состава и структуры источников формирования активов;
- характеристику обеспеченности обязательств активами;
- анализ взаимосвязи отдельных групп активов и пассивов;
- анализ способности генерировать денежные средства;
- оценку возможности сохранения и наращивания капитала.

В общем виде программа проведения анализа бухгалтерского баланса выглядит следующим образом:

1. Построение сравнительного аналитического баланса. Расчеты и группировка показателей.

2. Оценка имущественного положения и структуры капитала. Установление взаимосвязей между основными исследуемыми показателями и интерпретация результатов

3. Анализ финансового положения

- оценка ликвидности
- оценка платежеспособности
- оценка финансовой устойчивости
- оценка вероятности банкротства

4. Подготовка заключения о финансово-экономическом состоянии предприятия

5. Выявление «узких» мест и поиск резервов

6. Разработка рекомендаций по улучшению финансово-экономического состояния предприятия.

Тема 5: Форма № 2 «Отчет о финансовых результатах»

1. Структура и требования к отчету о финансовых результатах

2. Содержание статей отчета о финансовых результатах

1. Структура и требования к отчету о финансовых результатах

Согласно п.21, 22 ПБУ 4/99, отчет о финансовых результатах должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

В отчете о финансовых результатах доходы и расходы должны показываться с подразделением на обычные и прочие.

В соответствии с п.3 Приказа №66н, организации **самостоятельно** определяют детализацию показателей по статьям отчетов.

При этом, п.11 ПБУ 4/99, предусмотрено, что показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях:

- **должны** приводиться в бухгалтерской отчетности **обособленно** в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

- **могут** приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах **общей суммой** с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Отчет о финансовых результатах необходимо представить в составе бухгалтерской отчетности в течение 90 дней по окончании 2013 года.

При заполнении отчета необходимо помнить, что **вычитаемые** или **отрицательные** показатели показываются в отчете в **круглых скобках** (Приказ Минфина №66н).

Суммы в отчете о финансовых результатах показываются в тысячах рублей (или в миллионах рублей).

В соответствии с Приказом №66н, показатели об отдельных доходах и расходах **могут** приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Для идентификации пояснений в новой форме отчета о финансовых результатах предусмотрен столбец **«Пояснения»**. В нем указывается номер пояснения, который соответствует наименованию показателя, расположенного в той же строке.

2. Содержание статей отчета о финансовых результатах

Строка 2110 «Выручка»

Строка 2110 бухгалтерской отчетности относится к Отчету о финансовых результатах.

Строка 2110 равна

Кредитовый оборот по счету 90 «Продажи»

минус

Дебетовый оборот по субсчету 90 «Налог на добавленную стоимость»

минус

Дебетовый оборот по субсчету 90 «Акцизы»

минус

Дебетовый оборот по субсчету 90 «Экспортные (таможенные) пошлины»

Строка 2120 «Себестоимость продаж»

Строка 2120 бухгалтерской отчетности относится к **Отчету о финансовых результатах.**

Строка 2120 равна

Дебетовый оборот по субсчету 90 «Себестоимость продаж»

минус

Оборот в дебет субсчета 90 «Себестоимость продаж» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы»

минус

Оборот в дебет субсчета 90 «Себестоимость продаж» с кредита счета 44 «Расходы на продажу»

Строка 2100 «Валовая прибыль (убыток)»

Строка 2100 бухгалтерской отчетности относится к **Отчету о финансовых результатах.**

Строка 2100 отражает информацию о валовой прибыли организации без учета коммерческих и управленческих расходов.

Строка 2100 равна

Строка 2110 «Выручка»

минус

Строка 2120 «Себестоимость продаж»

Строка 2210 "Коммерческие расходы"

Строка 2210 бухгалтерской отчетности относится к **Отчету о финансовых результатах.**

Строка 2210 отражает информацию о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг

Строка 2210 равна

Оборот по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 44 «Расходы на продажу»

Величина коммерческих расходов указывается в круглых скобках, поскольку это величина отрицательная.

Строка 2220 "Управленческие расходы"

Строка 2220 бухгалтерской отчетности относится к **Отчету о финансовых результатах.**

Строка 2220 отражает информацию о валовой прибыли организации без учета коммерческих и управленческих расходов.

1) Если учетной политики организации (УПО) предусмотрено включение управленческих расходов в себестоимость продукции, работ, услуг, то

Строка 2220 = 0

2) Если УПО предусматривает включение управленческих расходов в себестоимость продаж полностью в отчетном периоде их признания расходами по обычным видам деятельности

Строка 2220 равна

Оборот по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж»

плюс

оборот по кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Строка 2200 "Прибыль (убыток) от продаж" = Строка 2100 "Валовая прибыль (убыток)" **минус** Строка 2210 "Коммерческие расходы" **минус** Строка 2220 "Управленческие расходы" (Отчет о прибылях и убытках)

При этом должно соблюдаться равенство

Строка 2200 = Остаток счета 99 по аналитическому счету учета прибыли (убытка) от продаж.

Строка 2310 «Доходы от участия в других организациях»

По строке 2310 отражается:

[Оборот в кредит субсчета 91.1 «Прочие доходы» с дебета счетов учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций]

Строка 2320 «Проценты к получению»

По строке 2320 отражается:

[Оборот в кредит субсчета 91.1 «Прочие доходы» с дебета счетов учета процентов к получению]

Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, отражаются по строке 2310.

Строка 2330 «Проценты к уплате»

По строке 2330 отражается: [Оборот в дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы» с кредита счетов учета процентов к уплате]

Строка 2340 «Прочие доходы»

По строке 2340 отражается:

[Кредитовый оборот по субсчету 91.1 «Прочие доходы»] *(за исключением доходов, включенных в строки 2310 «Доходы от участия в других организациях» и 2320 «Проценты к получению»)*

минус

[Оборот в дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы» с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»] *(в части начисленных при продаже налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин)*

Строка 2350 «Прочие расходы»

По строке 2350 отражается (если не отражено в других строках):

[Оборот в дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы» с кредита разных счетов] *(за исключением процентов к уплате, а также НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей)*

Строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения»

По строке 2300 отражается:

[Строка 2200 «Прибыль (убыток) от продаж»]

плюс

[Строка 2310 «Доходы от участия в других организациях»]

плюс

[Строка 2320 «Проценты к получению»]

минус

[Строка 2330 «Проценты к уплате»]

плюс

[Строка 2340 «Прочие доходы»]

минус

[Строка 2350 «Прочие расходы»]

Данная сумма должна быть идентична результату, сформированному на субсчете 99 «Финансовые результаты деятельности до налогообложения».

Строка 2410 «Текущий налог на прибыль»

По строке **2410** отражается сумма налога на прибыль, сформированная по данным налогового учета за отчетный (налоговый) период и отраженная в бухгалтерском учете на счете 68.

плюс/минус

[Оборот по субсчету 99 «Условный расход/доход по налогу на прибыль»]

плюс/минус

[Разница между кредитовым и дебетовым оборотами по субсчету 99 «Постоянные налоговые обязательства и активы»]

плюс/минус

[Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы»]

плюс/минус

[Разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства»]

ИЛИ

плюс/минус

[Строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» x 20% <*>]

плюс/минус

[Строка 2421 «в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)»]

плюс/минус

[Строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов»]

плюс/минус

[Строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств»]

<*> При отсутствии доходов, облагаемых по иным ставкам

Строка 2421 «в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)»

По строке **2421** отражается информация о сальдо постоянных налоговых обязательств (активов).

[Кредитовый оборот по субсчету 99 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»]

минус

[Дебетовый оборот по субсчету 99 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»]

Строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств»

По строке **2430** отражается информация об изменении величины отложенных налоговых обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

[Кредитовый оборот по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства»]

минус

[Дебетовый оборот по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства»] (Без учета дебетового оборота по счету 77 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»)

Строка 2460 «Прочее»

По строке **2460** отражается информация об иных, не упомянутых выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации.

[Дебетовый оборот по счету 99 «Прибыли и убытки»] (в части налогов, уплачиваемых при применении налоговых спецрежимов, пеней и штрафов, доплат по налогу на прибыль, списанных отложенных налоговых активов)

минус

[Кредитовый оборот по счету 99 «Прибыли и убытки»] (в части переплаты по налогу на прибыль, списанных отложенных налоговых обязательств)

По строке **2400** отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, т.е. о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке).

При составлении промежуточной отчетности:

[Сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки»] (в части чистой прибыли (убытка))

При составлении годовой отчетности:

[Оборот по счету 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»]

ИЛИ

[Строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения»]

минус

[Строка 2410 «Текущий налог на прибыль»]

плюс/минус

[Строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств»]

плюс/минус

[Строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов»]

минус

[Строка 2460 «Прочее»]

Строка 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»

По строке **2510** могут отражаться результаты проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборотных активов организации.

Эта строка заполняется только при составлении годовой бухгалтерской отчетности.

Строка 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»

По этой строке может быть отражено:

существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год;

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

Строка 2500 «Совокупный финансовый результат периода»

По строке **2500** справочно указывается показатель, представляющий собой чистую прибыль (убыток) организации, скорректированную на результаты от переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

[Строка 2400 «Чистая прибыль (убыток)»]

плюс/минус

[Строка 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»]

плюс/минус

[Строка 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»]

Строка 2900 «Базовая прибыль (убыток) на акцию»

По строке **2900** справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам - владельцам обыкновенных акций.

Строка 2910 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию»

по строке **2910** справочно указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли

(увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году (в случае конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции либо при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости).

Тема 6. Форма № 3 «Отчет об изменениях капитала»

1. Структура отчета об изменениях капитала
2. Содержание статей отчета об изменениях капитала

1. Структура отчета об изменениях капитала

Отчет об изменениях капитала относится к пояснениям к бухгалтерской отчетности и представляет собой отдельную форму бухгалтерской отчетности. Выделение показателей собственного капитала организации и сведений о прочих фондах и резервах в отдельную форму отчетности связано с важностью для различных пользователей информации о состоянии и движении составных частей собственного капитала.

Отчет об изменениях капитала детализирует раздел 3 бухгалтерского баланса «Капитал и резервы». Он позволяет отразить изменение капитала за два года — отчетный и предшествующий отчетному, что способствует требованию п. 10 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Кроме того 2 и третий разделы содержат информацию за три последних года.

Отчет состоит из трех разделов;

- «Движение капитала»;
- «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»;
- «Чистые активы».

2. Содержание статей отчета об изменениях капитала

Порядок заполнения статей Отчета об изменениях капитала

Строка отчета	Код строки	Порядок формирования показателя
1	2	3
Величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему	3100	Остатки по счетам 80, 81 (показывается в круглых скобках), 82, 83 и 84 на 31 декабря года, предшествующего предыдущему
Увеличение капитала - всего	3210	Сумма строк 3211-3216 по каждой отдельно взятой графе
в том числе: чистая прибыль	3211	Заполняется на основании корреспонденции счетов: Д-т 99 К-т 84
переоценка имущества	3212	Отражается дооценка внеоборотных активов: Д-т 01,04 К-т 83 за вычетом Д-т 83 К-т 02, 05
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3213	Отражается увеличение добавочного капитала или нераспределенной прибыли, например: Д-т 75 К-т 83
дополнительный выпуск акций	3214	Заполняется на основании записей: Д-т счетов 75, 84, 83 — К-т счета 80 в части дополнительного выпуска акций
увеличение номинальной стоимости акций	3215	Заполняется на основании записей: Д-т счетов 75, 84, 83 — К-т счета 80 в части увеличения номинальной стоимости акций
реорганизация юридического лица	3216	Заполняется организацией-правопреемником (которая не прекращает свою деятельность) на основании записи: Д-т счета 84 — К-т счета 80.

Уменьшение капитала - всего	3220	Сумма строк 3221-3227 (строка 3220, а также 3221-3227 показываются в круглых скобках)
в том числе: убыток	3221	Заполняется на основании корреспонденции счетов: Д-т 84 К-т 99
переоценка имущества	3222	Отражается уценка внеоборотных активов за счет суммы дооценки, образованной в предыдущие отчетные периоды: Д-т 83 К-т 01,04 за вычетом Д-т 02, 05 К-т 83
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3223	Отражается уменьшение добавочного капитала или нераспределенной прибыли, например: Д-т 83 К-т 75
уменьшение номинальной стоимости акций	3224	Заполняется на основании записей: Д-т счета 80 — К-т счета 75-1 в части уменьшения номинальной стоимости акций
уменьшение количества акций	3225	Отражается дебетовый оборот по счету 80, вызванный уменьшением количества акций, например при аннулировании собственных акций, выкупленных у акционеров: Д-т счета 80 К-т счета 81
реорганизация юридического лица	3226	Заполняется при отражении снижения размера уставного капитала в случае реорганизации юридического лица и на основании записи: (Д-т счета 80 К-т счета 84).
дивиденды	3227	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 оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 70, субсчет «Доходы от участия в капитале».
Изменение добавочного капитала	3230	Показывается разница между увеличением и уменьшением добавочного капитала
Изменение резервного капитала	3240	Показывается разница между увеличением и уменьшением резервного капитала
Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	3200	Показывается величина капитала на конец предыдущего года, рассчитанная как величина капитала на начало предыдущего года плюс увеличение капитала всего и минус уменьшение капитала всего за предыдущий год
Увеличение капитала - всего	3310	Сумма строк 3311-3316 по каждой отдельно взятой графе
в том числе чистая прибыль	3311	Заполняется на основании корреспонденции счетов: Д-т 99 К-т 84
переоценка имущества	3312	Отражается дооценка внеоборотных активов: Д-т 01,04 К-т 83 за вычетом Д-т 83 К-т 02, 05
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3313	Отражается увеличение добавочного капитала или нераспределенной прибыли, например: Д-т 75 К-т 83
дополнительный выпуск акций	3314	Заполняется на основании записей: Д-т счетов 75, 84, 83 — К-т счета 80 в части дополнительного выпуска акций
увеличение номинальной стоимости акций	3315	Заполняется на основании записей: Д-т счетов 75, 84, 83 — К-т счета 80 в части увеличения номинальной стоимости акций
реорганизация юридического лица	3316	Заполняется организацией-правопреемником (которая не прекращает свою деятельность) на основании записи: Д-т счета 84 — К-т счета 80
Уменьшение капитала - всего	3320	Сумма строк 3221-3227 (строка 3220, а также 3221-3227 показываются в круглых скобках)

в том числе: убыток	3321	Заполняется на основании корреспонденции счетов: Д-т 84 К-т 99 1
переоценка имущества	3322	Отражается уценка внеоборотных активов за счет суммы дооценки, образованной в предыдущие отчетные периоды: Д-т 83 К-т 01,04 за вычетом Д-т 02, 05 К-т 83
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение	3323	Отражается уменьшение добавочного капитала или нераспределенной прибыли, например: Д-т 83 К-т 75
уменьшение номинальной стоимости акций	3324	Заполняется на основании записей: Д-т счета 80 — К-т счета 75-1 в части уменьшения номинальной стоимости акций
уменьшение количества акций	3325	Отражается дебетовый оборот по счету 80, вызванный уменьшением количества акций, например при аннулировании собственных акций, выкупленных у акционеров: Д-т счета 80 К-т счета 81
реорганизация юридического лица	3326	Заполняется при отражении снижения размера уставного капитала в случае реорганизации юридического лица и на основании записи: (Д-т счета 80 — К-т 1 счета 84)
дивиденды	3327	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 оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 70, субсчет «Доходы от участия в капитале».
Изменение добавочного капитала	3330	Показывается разница между увеличением и уменьшением добавочного капитала
Изменение резервного капитала	3340	Показывается разница между увеличением и уменьшением резервного капитала
Величина капитала на 31 декабря отчетного года	3300	Показывается величина капитала на конец отчетного года, рассчитанная как величина капитала на начало отчетного года плюс увеличение капитала всего и минус уменьшение капитала всего за отчетный год
Капитал всего до корректировок	3400	Указывается движение капитала за предыдущий год до произведенных корректировок
Корректировки в связи с изменениями учетной политики	3410	Указывается движение капитала за предыдущий год в связи с изменениями в учетной политике
Корректировки в связи с исправлением ошибок	3420	Указывается движение капитала за предыдущий год в связи с исправлением ошибок
Капитал всего после корректировок	3500	Указывается движение капитала за предыдущий год после произведенных корректировок (строка 3400±строка 3410±строка 3420)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) всего до корректировки	3401	Указывается движение нераспределенной прибыли за предыдущий год до произведенных корректировок
Корректировка в связи с изменением учетной политики	3411	Указывается движение нераспределенной прибыли за предыдущий год в связи с изменениями в учетной политике
Корректировка в связи с исправлением ошибок	3421	Указывается движение нераспределенной прибыли за предыдущий год в связи с исправлением ошибок
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) всего после корректировок	3501	Указывается движение нераспределенной прибыли за предыдущий год после проведенных корректировок (строка 3401 ±строка 3411 ±строка 3421) —
Другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки всего до корректировок	3402	Указывается движение других статей капитала (не раскрытых выше) за предыдущий год до произведенных корректировок

Корректировки в связи с изменением учетной политики	3412	Указывается движение капитала за предыдущий год в связи с изменениями в учетной политике 1
Корректировки в связи с исправлением ошибок	3422	Указывается движение капитала за предыдущий год в связи с исправлением ошибок
Другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки всего после кировок	3502	Указывается движение других статей за предыдущий год после произведенных корректировок (строка 3402±строка 3412±строка 3422)
Чистые активы	3600	Необходимо указать размер чистых активов на начало и конец отчетного года. 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 01 2003 г. № 10н/03-6/пз. Его могут применять и общества с ограниченной ответственностью

Тема 7. Структура и содержание отчета о движении денежных средств

1. Содержание статей отчета о движении денежных средств

2. Методы составления отчета о движении денежных средств

1. Содержание статей отчета о движении денежных средств

Сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств, находящихся в кассе организации, на расчетных, валютных специальных счетах, отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Российской Федерации. Структура отчета Отчет о движении денежных средств состоит из следующих разделов:

1. «Остаток денежных средств на начало года»
2. «Движение денежных средств по текущей деятельности»
3. «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»
4. «Движение денежных средств по финансовой деятельности»
5. «Остаток денежных средств на конец отчетного периода»

Порядок заполнения отчета 1.«Остаток денежных средств на начало года» По этой строке фиксируются остатки по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» по состоянию на 01 января отчетного года и аналогичного периода предыдущего года. 2. «Движение денежных средств по текущей деятельности»

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

. Выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг соответствует дебетовому обороту по объекту аналитического учета с видом движения "Выручка по обычным видам деятельности", уменьшенному на величину непогашенных авансов. Любой раздел отчета по движению денежных средств подразделяется на подраздел притока денежных средств и подраздел оттока денежных средств.

В разделе движение денежных средств по обычной деятельности отражены две заполненные строки и несколько пустых, предназначенных для самостоятельного заполнения в организации. Строка: «Средства, полученные от покупателей, заказчиков»

отражается выручка от обычной деятельности (от продажи товаров, работ, услуг). Строка: «Прочие доходы» отражены остальные доходы организации по обычной деятельности. Из подраздела расхода денежных средств предусмотрено заполнение следующих строк:

1. Строка «Денежные средства направленные на оплату приобретенных товаров, работ услуг, сырья и иных оборотных активов» отражаются суммы перечисленных денежных средств (не включая расчеты по товарообменным операциям)

2. Строка «Денежные средства направленные на оплату труда» заполняются исходя из суммы выплаченной заработной платы в денежном выражении.

3. Строка «Денежные средства направленные на оплату дивидендов процентов» заполняется исходя из дебетового оборота по счету 75 или субсчета счета 76, на котором отражаются расчеты по процентам выплачиваемых при осуществлении обычной деятельности.

4. Строка «Денежные средства направленные на расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы погашенных налоговых обязательств.

3. «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продаж; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.) Подраздел приход денежных средств включает в себя следующие строки:

1. Строка: «Выручка от продажи основных средств и иных внеоборотных активов»

2. Строка: «Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений»

3. Строка: «Полученные дивиденды»

4. Строка «Полученные проценты»

5. Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям. Заполняются эти строки по данным аналитического учета по соответствующим счетам (91, 76, 58 и др.) Подраздел расходной части по движению денежных средств по инвестиционной деятельности представлен строками: Строка: «Приобретение дочерних организаций» Строка: «Приобретение основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальные активы» Строка: «Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений» Строка: «Займы предоставленные другим организациям» Так же как и в случае доходов части заполняются строки по соответствующим данным регистров аналитического учета.

4. «Движение денежных средств по финансовой деятельности»

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.). Отдельными позициями (в том числе) приводятся данные по видам поступлений: выручка от продажи товаров, и прочих активов; авансы, полученные от покупателей; бюджетные ассигнования; безвозмездно полученные суммы денежных средств от других организаций и лиц; полученные кредиты, займы, а также дивиденды, проценты по финансовым вложениям и другие поступления. Приход по финансовой деятельности отражается:

1. Строка: «Поступление от эмиссии акций и иных ценных бумаг»

2. Строка: «Поступления от займов и кредитов предоставленных другим организациям»

Расходы денежных средств по финансовой деятельности отражаются по строкам:

1. Строка: «Погашение займов и кредитов (без процентов);

2. Строка: «Погашение обязательств по финансовой аренде» Каждый раздел имеет строку чистые денежные средства от вида деятельности (текущей, инвестиционной или финансовой), где определяется увеличение или уменьшение денежных средств и их эквивалентов по видам деятельности. Кроме этого после определения этих строк заполняется строка: «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов», где и определяется прирост или уменьшения денежных средств за отчетный период.

5. «Остаток денежных средств на конец отчетного периода», который рассчитывается как алгебраическая сумма предыдущих разделов (остаток денежных средств на начало года плюс поступление минус использование (направление) денежных средств). Остаток денежных средств на конец отчетного периода должен совпадать с данными бухгалтерского баланса и соответствовать конечным остаткам по синтетическим счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Кроме основной информации в форме № 4 приводятся сведения о сумме денежных средств, поступивших в кассу по наличному расчету, в том числе от юридических и физических лиц. При составлении формы № 4 движение денежных средств, связанное с результатами чрезвычайных обстоятельств, должно раскрываться отдельно. Также отдельно должны отражаться данные о движении денежных средств в связи с налогом на прибыль и другими аналогичными обязательными платежами в составе данных по текущей деятельности (если они не могут быть конкретно увязаны с инвестиционной или финансовой деятельностью). Организации вправе при разработке самостоятельно формы отчета о движении денежных средств принять в качестве определяющих показателей направления деятельности (текущая, инвестиционная, финансовая), а не движение потоков денежных средств, как это предложено в образце формы №4.

2. Методы составления отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств может быть составлен двумя методами.

Прямой метод

Метод, при котором раскрывается информация об основных классах валовых поступлений и валовых выплат. В соответствии с прямым методом информацию по основным классам валовых поступлений и валовых выплат можно получить двумя способами:

- непосредственно из учтенных регистров и
- из отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе, используя корректировку соответствующих статей.

Достоинствами прямого метода являются:

- возможность показать основные источники притока и направления оттока денежных средств;
- возможность делать оперативные выводы о достаточности средств для платежей по различным текущим обязательствам;
- непосредственная привязка к кассовому плану (бюджету денежных поступлений и выплат);
- возможность установить взаимосвязь между реализацией и денежной выручкой за отчетный период и др.

Недостатком прямого метода является то, что он не раскрывает взаимосвязи полученного финансового результата и изменения абсолютного размера денежных средств организации.

Косвенный метод

Отчет о движении денежных средств в разрезе операционной деятельности может быть получен и с помощью косвенного метода, который имеет противоположный прямому алгоритм построения.

При использовании косвенного метода чистая прибыль или убыток организации корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, а также изменений, произошедших в операционном капитале. Таким образом, данный метод:

- показывает взаимосвязи между разными видами деятельности организации;
- устанавливает зависимость между чистой прибылью и изменениями в капитале организации за отчетный период.

Помимо простоты расчетов, главным преимуществом использования косвенного метода является то, что он позволяет установить соответствие между финансовым результатом и изменениями в капитале, задействованном в основной деятельности. В долгосрочной перспективе этот метод позволяет выявить наиболее проблемные «места скопления» замороженных денежных средств и, соответственно, наметить пути выхода из подобной ситуации.

Тема 8. Структура и содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (форма №5)

1. Показатели разделов Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (ф. №5)
2. Источники информации для заполнения разделов Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
3. Взаимоувязка формы №5 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах» и формы № 1 «Бухгалтерский баланс»

1. Показатели разделов Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (ф. №5)

Согласно Приложению №3 к Приказу №66н, в котором содержится пример оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, Пояснения состоят из девяти разделов:

1. Нематериальные активы (НМА) и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).
2. Основные средства.
3. Финансовые вложения.
4. Запасы.
5. Дебиторская и кредиторская задолженность.
6. Затраты на производство.
7. Затраты на производство.
8. Обеспечения обязательств.
9. Государственная помощь.

Раздел 1. НМА и расходы на НИОКР.

содержит информацию:

- Об объектах НМА, включая незаконченные операции по приобретению.
- О расходах организации на НИОКР, включая незаконченные.

Раздел 1 состоит из 5 таблиц:

1. **Таблица 1.1. Наличие и движение НМА (указываются данные за 2012, 2011 года).**
2. **Таблица 1.2. Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией (указываются данные на 31 декабря 2012, 31 декабря 2011, 31 декабря 2010 г.).**
3. **Таблица 1.3. НМА с полностью погашенной стоимостью (указываются данные на 31 декабря 2012, 31 декабря 2011 г.).**
4. **Таблица 1.4. Наличие и движение результатов НИОКР (указываются данные за 2012, 2011 года).**

5. **Таблица 1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению НМА (указываются данные за 2012, 2011 года).**

Раздел 2. Основные средства.

Раздел 2 Пояснений к бухгалтерскому балансу раскрывает информацию о показателях строк 1150 «Основные средства», 1160 «Доходные вложения в материальные ценности», 1190 «Прочие внеоборотные активы» баланса и, соответственно, содержит информацию:

- Об объектах ОС, включая недвижимое имущество.
- О первоначальной стоимости ОС, суммах амортизации, поступлении и выбытии ОС, переоценке ОС.

• И т.п.

Раздел 2 состоит из 4 таблиц:

1. **Таблица 2.1. Наличие и движение основных средств.**
2. **Таблица 2.2 Незавершенные капитальные вложения.**
3. **Таблица 2.3 Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации.**
4. **Таблица 2.4. Иное использование основных средств.**

Раздел 3. Финансовые вложения.

Раздел 3 Пояснений к бухгалтерскому балансу раскрывает информацию о показателях строк 1170 «Финансовые вложения» (долгосрочные финансовые вложения), 1240 «Финансовые вложения» (краткосрочные финансовые вложения) баланса и содержит информацию:

- О первоначальной стоимости финансовых вложений на начало и конец периода.
- Об изменениях финансовых вложений за период.
- О финансовых вложениях, находящихся в залоге.
- О финансовых вложениях, переданных третьим лицам (за исключением продажи).

Раздел 3 Пояснений состоит из 2 таблиц:

1. **Таблица 3.1. Наличие и движение финансовых вложений.**
2. **Таблица 3.2. Иное использование финансовых вложений.**

Раздел 4. Запасы.

Раздел 4 Пояснений к бухгалтерскому балансу раскрывает информацию о показателях строки 1210 «Запасы» баланса и содержит информацию:

- О запасах организации.

В соответствии с п.27 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Раздел 4 состоит из 2 таблиц:

1. **Таблица 4.1. Наличие и движение запасов.**
2. **Таблица 4.2. Запасы в залоге.**

Раздел 5. Дебиторская и кредиторская задолженность
содержит информацию:

- О величинах дебиторской и кредиторской задолженности на начало и конец периода.

- О движении дебиторской и кредиторской задолженности.

Данные в Разделе 5 указываются отдельно по краткосрочной и долгосрочной дебиторской (кредиторской) задолженности.

Раздел 5 состоит из 4 таблиц:

1. **Таблица 5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности.**
2. **Таблица 5.2. Просроченная дебиторская задолженность.**
3. **Таблица 5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности.**
4. **Таблица 5.4. Просроченная кредиторская задолженность.**

Раздел 6. Затраты на производство.

Раздел 6 Пояснений к бухгалтерскому балансу раскрывает информацию о показателях строк:

2120 «Себестоимость продаж»,
2210 «Коммерческие расходы»,
2220 «Управленческие расходы»
отчета о финансовых результатах.

В Разделе 6 раскрывается следующая информация (по элементам затрат):

- О составе затрат на производство.
- О составе коммерческих и управленческих расходов.

На основании п.7 ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

В соответствии с п.8 ПБУ 10/99, при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Раздел 7. Оценочные обязательства.

Раздел 7 Пояснений к бухгалтерскому балансу раскрывает информацию о показателях строк 1430 «Оценочные обязательства», 1540 «Оценочные обязательства», баланса и содержит информацию:

- Об оценочных обязательствах на начало и конец года.
- Об их изменении в отчетном периоде.

Раздел 8. Обеспечения обязательств.

Раздел 8 Пояснений к бухгалтерскому балансу раскрывает информацию об обеспечениях, полученных организацией (по видам полученных обеспечений).

В соответствии с положениями п.1 ст.329 ГК РФ, исполнение обязательств может обеспечиваться:

- неустойкой,
- залогом,
- удержанием имущества должника,
- поручительством,
- банковской гарантией,
- задатком,

- другими способами, предусмотренными законом или договором.

Раздел 9. Государственная помощь.

Раздел 8 Пояснений к бухгалтерскому балансу раскрывает информацию о показателях строк:

- 1410 «Заемные средства» (в части бюджетных средств, полученных на возвратной основе (бюджетных кредитов)),
- 1510 «Заемные средства» (в части бюджетных средств, полученных на возвратной основе (бюджетных кредитов)),
- 1530 «Доходы будущих периодов» (в части безвозмездной государственной помощи),

баланса и содержит информацию:

- О полученных бюджетных средствах и бюджетных кредитах за отчетный год и предыдущий год.

При этом, информация о прочих формах государственной помощи в случае их существенности раскрывается в пояснительной записке.

2. Источники информации для заполнения разделов Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Начиная с 2011 года, при составлении годовой отчетности организациям необходимо:

1. Самостоятельно определить детализацию показателей по статьям отчетов, предусмотренных п.1 и п.2 Приказа Минфина «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010г. №66н.

2. Оформить в табличной или текстовой форме Пояснения (с учетом Приложения №3 к Приказу №66н) к:

- бухгалтерскому балансу,
- отчету о финансовых результатах, так же самостоятельно определив их содержание.

Основными источниками информации для заполнения ф №5 служат:

1. Данные первичных и сводный документов
2. Данные по соответствующим счетам из журнала хозяйственных операций
3. Данные учетных регистров
4. Данные полученные из внешних источников
5. Данные других отчетных форм

3. Взаимовязка формы №5 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах» и формы № 1 «Бухгалтерский баланс»

ВЗАИМОУВЯЗКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Контрольные соотношения между Бухгалтерским балансом и Отчетом о прибылях и убытках	
<u>Строка 1370</u> «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (графа 4)	<u>Строка 2400</u> «Чистая прибыль (убыток)» (графа 4)
<u>Строка 1370</u> «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (графа 5)	<u>Строка 2400</u> «Чистая прибыль (убыток)» (графа 5)
<u>Строка 1180</u> «Отложенные налоговые активы» (разница между показателями граф 4 и 5)	<u>Строка 2450</u> «Изменение отложенных налоговых активов» (графа 4)
<u>Строка 1180</u> «Отложенные налоговые активы» (разница между показателями граф 4 и 5)	<u>Строка 2450</u> «Изменение отложенных налоговых активов» (графа 5)

5 и 6)	
<u>Строка 1420</u> «Отложенные налоговые обязательства» (разница между показателями граф 4 и 5)	<u>Строка 2430</u> «Изменение отложенных налоговых обязательств» (графа 4)
<u>Строка 1420</u> «Отложенные налоговые обязательства» (разница между показателями граф 5 и 6)	<u>Строка 2430</u> «Изменение отложенных налоговых обязательств» (графа 5)
Контрольные соотношения между Бухгалтерским балансом и Отчетом об изменениях капитала	
<u>Строка 1310</u> «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» (графа 6)	<u>Строка 3100</u> «Уставный капитал» (графа 3)
<u>Строка 1310</u> «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» (графа 5)	<u>Строка 3210</u> «Увеличение капитала - всего:» (графа 3)
<u>Строка 1320</u> «Собственные акции, выкупленные у акционеров» (графа 6)	<u>Строка 3100</u> «Собственные акции, выкупленные у акционеров» (графа 4)
<u>Строка 1320</u> «Собственные акции, выкупленные у акционеров» (графа 5)	<u>Строка 3210</u> «Увеличение капитала - всего:» (графа 4)
<u>Строка 1360</u> «Резервный капитал» (графа 6)	<u>Строка 3100</u> «Резервный капитал» (графа 6)
<u>Строка 1360</u> «Резервный капитал» (графа 5)	<u>Строка 3210</u> «Увеличение капитала - всего:» (графа 6)
<u>Строка 1370</u> «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (графа 6)	<u>Строка 3100</u> «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (графа 7)
<u>Строка 1370</u> «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (графа 5)	<u>Строка 3200</u> «Увеличение капитала - всего:» (графа 7)
<u>Строка 1300</u> «Итого по разделу III» (графа 6)	<u>Строка 3100</u> «Итого» (графа 8)
<u>Строка 1300</u> «Итого по разделу III» (графа 5)	<u>Строка 3210</u> «Увеличение капитала - всего:» (графа 8)
<u>Строка 1310</u> «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» (графа 4)	<u>Строка 3300</u> «Величина капитала на 31 декабря 20__ г.» (графа 3)
<u>Строка 1320</u> «Собственные акции, выкупленные у акционеров» (графа 4)	<u>Строка 3300</u> «Величина капитала на 31 декабря 20__ г.» (графа 4)
<u>Строка 1350</u> «Добавочный капитал (без переоценки)» (графа 4)	<u>Строка 3300</u> «Величина капитала на 31 декабря 20__ г.» (графа 5)
<u>Строка 1360</u> «Резервный капитал» (графа 4)	<u>Строка 3300</u> «Величина капитала на 31 декабря 20__ г.» (графа 6)
<u>Строка 1370</u> «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (графа 4)	<u>Строка 3300</u> «Величина капитала на 31 декабря 20__ г.» (графа 7)

<u>Строка 1300</u> «Итого по разделу III» (графа 4)	<u>Строка 3300</u> «Величина капитала на 31 декабря 20__ г.» (графа 8)
Контрольные соотношения между Бухгалтерским балансом и Отчетом о движении денежных средств	
<u>Строка 1250</u> «Денежные средства и денежные эквиваленты» (графа 5)	<u>Строка 4450</u> «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода» (графа 3)
<u>Строка 1250</u> «Денежные средства и денежные эквиваленты» (графа 4)	<u>Строка 4500</u> «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода» (графа 3)
<u>Строка 1250</u> «Денежные средства и денежные эквиваленты» (графа 6)	<u>Строка 4450</u> «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода» (графа 4)
<u>Строка 1250</u> «Денежные средства и денежные эквиваленты» (графа 5)	<u>Строка 4500</u> «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода» (графа 4)
Контрольные соотношения между Бухгалтерским балансом и Пояснениями к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках	
<u>Строка 1110</u> «Нематериальные активы» (графа 5) <i>(без учета НИОКР)</i>	Строка 5100 (графа 4) - Строка 5100 (графа 5)
<u>Строка 1110</u> «Нематериальные активы» (графа 4) <i>(без учета НИОКР)</i>	Строка 5100 (графа 13) - Строка 5100 (графа 14)
<u>Строка 1110</u> «Нематериальные активы» (графа 6) <i>(без учета НИОКР)</i>	Строка 5110 (графа 4) - Строка 5100 (графа 5)
<u>Строка 1110</u> «Нематериальные активы» (графа 5) <i>(без учета НИОКР)</i>	Строка 5110 (графа 13) - Строка 5100 (графа 14)
<u>Строка 1150</u> «Основные средства» (графа 5)	Строка 5200 (графа 4) - Строка 5200 (графа 5)
<u>Строка 1150</u> «Основные средства» (графа 4)	Строка 5200 (графа 12) - Строка 5200 (графа 13)
<u>Строка 1150</u> «Основные средства» (графа 6)	Строка 5210 (графа 4) - Строка 5210 (графа 5)
<u>Строка 1150</u> «Основные средства» (графа 5)	Строка 5210 (графа 12) - Строка 5210 (графа 13)
<u>Строка 1160</u> «Доходные вложения в материальные ценности» (графа 5)	Строка 5220 (графа 4) - Строка 5220 (графа 5)
<u>Строка 1160</u> «Доходные вложения в материальные ценности» (графа 4)	Строка 5220 (графа 12) - Строка 5220 (графа 13)
<u>Строка 1160</u> «Доходные вложения в материальные ценности» (графа 6)	Строка 5230 (графа 4) - Строка 5230 (графа 5)
<u>Строка 1160</u> «Доходные вложения в материальные ценности» (графа 5)	Строка 5230 (графа 12) - Строка 5230 (графа 13)

Строка 1170 «Финансовые вложения» (графа 5)	Строка 5305 (графа 4) - Строка 5305 (графа 5)
Строка 1170 «Финансовые вложения» (графа 4)	Строка 5305 (графа 11) - Строка 5305 (графа 12)
Строка 1170 «Финансовые вложения» (графа 6)	Строка 5310 (графа 4) - Строка 5310 (графа 5)
Строка 1170 «Финансовые вложения» (графа 5)	Строка 5310 (графа 11) - Строка 5310 (графа 12)
Строка 1230 «Дебиторская задолженность» (графа 5)	Строка 5500 (графа 4) - Строка 5500 (графа 5) + Строка 5540 (графа 6)
Строка 1230 «Дебиторская задолженность» (графа 4)	Строка 5500 (графа 12) - Строка 5500 (графа 13) + Строка 5540 (графа 4)
Строка 1230 «Дебиторская задолженность» (графа 6)	Строка 5520 (графа 4) - Строка 5520 (графа 5) + Строка 5540 (графа 8)
Строка 1230 «Дебиторская задолженность» (графа 5)	Строка 5520 (графа 12) - Строка 5520 (графа 13) + Строка 5540 (графа 6)
Строка 1520 «Кредиторская задолженность» (графа 5)	Строка 5550 (графа 4) + Строка 5590 (графа 4)
Строка 1520 «Кредиторская задолженность» (графа 4)	Строка 5550 (графа 10) + Строка 5590 (графа 3)
Строка 1520 «Кредиторская задолженность» (графа 6)	Строка 5570 (графа 4) + Строка 5590 (графа 5)
Строка 1520 «Кредиторская задолженность» (графа 5)	Строка 5570 (графа 10) + Строка 5590 (графа 4)
Строка 1430 «Оценочные обязательства» (графа 5)	Строка 5700 (графа 3)
Строка 1430 «Оценочные обязательства» (графа 4)	Строка 5700 (графа 7)

Тема 9: «Пояснительная записка в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности»

1. Назначение пояснительной записки к бухгалтерской отчетности
2. Состав пояснительной записки к бухгалтерской отчетности
3. Особенности составления пояснительной записки в акционерных пояснительной записки к бухгалтерской отчетности обществах

1. Назначение пояснительной записки к бухгалтерской отчетности

Документ, именуемый «Пояснительная записка» – это некий **дополнительный** документ, **не являющийся частью бухгалтерской отчетности**, в котором раскрывается информация, сопутствующая отчетности. Это связано с тем, что в соответствии с *пунктом 39 ПБУ 4/99* организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности в случае, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Этот документ позволяет раскрыть не только динамику важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации в течение ряда лет, но и планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения. В нем может быть представлена политика организации в отношении заемных средств, управления рисками и иная информация.

Никаких типовых рекомендаций относительно правил составления и оформления пояснительной записки нет и быть не может. В каждой организации вопрос о том, насколько полной и развернутой должна быть пояснительная записка (и вообще нужна ли она), решается **индивидуально**.

Определяя конкретное содержание пояснительной записки, нужно исходить из того, что отраженная в ней информация адресована **заинтересованным пользователям отчетности** (акционерам, кредиторам, инвесторам, в том числе потенциальным и т.д.). Соответственно, информация, отраженная в пояснительной записке, призвана оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской отчетности.

В этой связи в *письме Минфина РФ от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01* разъясняется, что в бухгалтерской отчетности не должно быть ссылок на информацию, отраженную в пояснительной записке. Пояснительная записка должна быть обособлена от бухгалтерской отчетности.

2. Состав пояснительной записки к бухгалтерской отчетности

Для отражения состояния организации на отчетную дату пояснительная записка к бухгалтерскому балансу может содержать следующую информацию:

1. Сведения об организации:

- организационно-правовая форма и наименование юридического лица; юридический и фактический адрес; среднегодовая численность работающих за отчетный период или на отчетную дату; состав членов исполнительных и контрольных органов; сведения об учредителях; размер уставного капитала; сведения об аудитор, оценщике; наличие лицензий, сроки их выдачи; структура управления организацией; сумма налогов, уплаченных организацией в отчетном году.

2. Содержание учетной политики:

- раскрываются отдельные правила учета активов и обязательств, принятые учетной политикой;
- указывается причина изменения учетной политики;
- отражаются последствия изменения учетной политики по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- сообщается об изменении учетной политики на год, следующий за отчетным;
- указывается, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

3. Информация об отдельных активах и обязательствах:

По основным средствам:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о сроках полезного использования объектов;
- о способах начисления амортизации и ее отражения в бухучете;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
- об объектах недвижимости, находящихся в процессе государственной регистрации, но уже принятых в эксплуатацию и фактически используемых;

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов собственных основных средств;
 - о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;
 - о способах оценки активов, приобретенных по договорам, предусматривающим погашение обязательств неденежными средствами;
 - о сумме уценки объектов основных средств, которая в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);
 - об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- По материально-производственным запасам:
- о способах оценки МПЗ по их группам (видам),
 - о последствиях изменений этих способов,
 - о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

По кредитам и займам:

- о наличии, сроках погашения и изменении величины задолженности по основным видам займов и кредитов;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- о величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

По финансовым вложениям:

- о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам) и последствия изменений этих способов;
- о стоимости и видах ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;
- о стоимости и видах переданных другим организациям или лицам (кроме продажи) ценных бумаг и иных финансовых вложений;
- о составе и движении резерва под обесценение финансовых вложений;
- об оценке долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости.

По активам и обязательствам, выраженным в иностранной валюте:

- величина курсовых разниц, отнесенных на финансовые результаты;
- величина курсовых разниц, учтенных иным образом;
- официальный курс Банка России, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

4. Анализ и оценка структуры баланса и динамика прибыли.

5. Сведения о доходах и расходах организации.

6. Пояснения к существенным статьям бухгалтерской отчетности:

- информация раскрывается в случае ее существенности и отсутствия ее раскрытия в формах бухгалтерской отчетности.

7. Оценка деловой активности организации:

- широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт;
- репутация организации (известность клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация);
- степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения);
- уровень эффективности использования ресурсов организации.

8. Изменение вступительных остатков:

- причины изменения вступительных остатков (изменения содержания отчетности и ее формы, введение новых требований бухгалтерского учета, реорганизация организации);

- величина изменения вступительных остатков.

9. Аффилированные лица (как правило это головное, дочернее или зависимое предприятие, учредители и акционеры):

- перечень аффилированных лиц;
- причина, по которой фирма или гражданин относится к аффилированным лицам;
- характер взаимоотношений с данными лицами;
- виды операций с аффилированными лицами;
- методы определения цен по каждому виду операций с аффилированными лицами.
- доля акций общества, принадлежащих аффилированному лицу.

10. Условные факты хозяйственной деятельности

11. Сведения о совместной деятельности:

12. Информация по сегментам

13. События, возникшие после отчетной даты:

14. Государственная помощь

15. Экологические показатели

16. Информация, раскрываемая акционерными обществами:

- количество акций, которые выпущены и оплачены;
- акции, которые выпущены, но не оплачены или оплачены частично;
- номинальную стоимость акций, принадлежащих самому акционерному обществу, а также его дочерним и зависимым предприятиям.

При выпуске дополнительной эмиссии акций:

- причину, по которой были выпущены дополнительные обыкновенные акции;
- дату их выпуска;
- основные условия выпуска;
- количество выпущенных дополнительных обыкновенных акций;
- сумму средств, полученных от их размещения.

17. Информация, отражаемая в соответствии с ПБУ 18/02:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, 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 на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

18. Информация по прекращаемой деятельности.

19. Прочие показатели:

- основные характеристики, отражающие целесообразность, результативность и эффективность деятельности организации;
- конкурентоспособность продукции;
- кредитная политика, кредитная история, платежеспособность;
- сведения об имуществе, полученном в залог, переданном и полученном в доверительное управление.

3. Особенности составления пояснительной записки в акционерных обществах

Акционерные общества в пояснительной записке должны привести фамилии и должности членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, а также общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченных вознаграждений (оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии)).

Кроме того, акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, наряду с бухгалтерской отчетностью, сформированной с учетом изложенного выше, составляют бухгалтерскую отчетность исходя из требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, и представляют ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

Указанная отчетность представляется в сроки, определенные в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете». При этом если в требовании о представлении бухгалтерской отчетности, составленной исходя из требований МСФО, указан срок ее представления более ранний по сравнению со сроком, установленным указанным выше законом, то бухгалтерская отчетность, составленная исходя из требований МСФО, представляется за предыдущий отчетный период.

В случае обращения ценных бумаг на рынке зарубежного государства, где требуется отчетность, составленная по правилам бухгалтерского учета этого государства, бухгалтерскую отчетность организации следует представлять в соответствии с этими правилами.

Тема 4.10 Сегментная отчетность организации

1. Понятие и значение сегментной отчетности
2. Определение отчетного сегмента и его характеристика
3. Виды отчетных сегментов
4. Формирование показателей сегментной отчетности.

1. Понятие и значение сегментной отчетности

Порядок составления бухгалтерской отчетности по сегментам для внешних пользователей регламентирован ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам", утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 27.01.2000 г. № 11н. В числе международных стандартов финансовой отчетности, к которым постепенно приближается российский бухгалтерский учет, существует аналогичный стандарт. Это МСФО № 14 "Сегментная отчетность", которым определен порядок формирования отчетности о сегментах бизнеса в странах с рыночной экономикой. Необходимость разработки методики формирования информации по сегментам была обусловлена следующими причинами.

В конце 50-х годов XX в. с бурным развитием западных компаний расширился ассортимент выпускаемых изделий, осуществлялось проникновение в новые сферы деятельности, завоевание новых рынков сбыта. Это свидетельствовало о начале процесса диверсификация производства - перехода от простых монопроизводств к многопрофильным технологиям с широкой номенклатурой выпускаемых изделий. Такая перестройка повышала финансовую устойчивость и конкурентоспособность предприятий. Появлялась возможность покрывать убытки, полученные в одном направлении деятельности, прибылью от продажи иных видов продукции (работ, услуг). В связи с развитием рынков сбыта крупные компании начали активно работать в разных географических регионах.

Таким образом, при подготовке финансовых отчетов появилась необходимость наряду с прочими данными формировать дополнительную информацию в отраслевом разрезе (по хозяйственным сегментам бизнеса) и с учетом географического местонахождения рынков сбыта (по географическим сегментам). Формирование отчетности по таким сегментам необходимо как внешним, так и внутренним пользователям, поскольку, с одной стороны, она включается в состав финансовой

отчетности, с другой - лежит в основе принятия разнообразных управленческих решений по сегментам бизнеса.

Многие современные западные компании производят группы товаров или услуг или работают в географических регионах с разными нормами рентабельности, возможностями развития, перспективами и рисками. В этом случае отчетность по сегментам позволяет разобраться в эффективности различных направлений бизнеса компании, что неопределимо из ее совокупных данных. Таким образом, сегментная отчетность наряду с прочей финансовой информацией рассматривается международными стандартами как необходимая для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Подобно тому, как информация внешней финансовой отчетности используется для анализа финансового состояния предприятия, результатов его деятельности, данные внутренней сегментной отчетности позволяют оценить качество работы всего бизнеса. Информация сегментной отчетности позволяет администрации организации контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценить качество работы возглавляющих их менеджеров. На основе сегментной отчетности делаются выводы о профессиональной пригодности того или иного менеджера, разрабатываются финансовые и нефинансовые критерии оценки его деятельности, формируется система материального и морального поощрения персонала предприятия. Решение этих задач осложняется тем, что деятельность одного менеджера может оказывать влияние на деятельность других управляющих.

2. Определение отчетного сегмента и его характеристика

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

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

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

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

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

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

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

в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;

г) структурные подразделения организации.

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

Несколько сегментов могут быть определены как единый сегмент, если такое объединение соответствует целям настоящего Положения, а также при условии сходства следующих характеристик объединяемых сегментов:

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

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

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

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

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

е) другие характеристики.

Информация по сегменту, выделенному в качестве отчетного, обособленно раскрывается в бухгалтерской отчетности посредством включения в нее перечня показателей, установленного ПБУ.

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

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

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

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

Перечень отчетных сегментов определяется организацией исходя из ее организационной и управленческой структуры.

При определении перечня отчетных сегментов организация может объединить информацию по двум и более сегментам, показатели которых ниже предусмотренных, в том случае, если такое объединение соответствует требованиям настоящего Положения, а также при условии сходства объединяемых сегментов по характеристикам.

На отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности организации должно приходиться не менее 75 процентов выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации.

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

В случае если количество отчетных сегментов составляет более десяти, организация должна проанализировать возможность объединения отчетных сегментов.

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

При подготовке бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена последовательность в определении перечня отчетных сегментов.

Если сегмент, выделенный в качестве отчетного в периоде, предшествующем отчетному, в отчетном периоде не соответствует условиям отчетного сегмента, но предполагается, что указанный сегмент будет выделяться как отчетный в будущем, такой сегмент выделяется в качестве отчетного сегмента в отчетном периоде.

Если сегмент впервые стал удовлетворять условиям отчетного сегмента в отчетном периоде, то по нему должна быть представлена также сравнительная информация за предшествующие отчетному периоды, за исключением случаев, когда необходимая информация отсутствует и ее подготовка противоречит требованию рациональности.

3. Виды отчетных сегментов

Отчетный сегмент — это хозяйственный или географический сегмент, который определяется по признакам, указанным ниже, по которому представляется сегментная информация в соответствии с МСБУ-14.

Хозяйственный сегмент представляет собой часть операций компании, направленных на производство товаров и услуг, который подвержен рискам и выгодам, отличающим его от рисков и выгод других хозяйственных сегментов. Хозяйственный сегмент не должен включать товары и услуги со значительно отличающимися рисками и

выгодами. Наоборот, товары и услуги, включенные в один хозяйственный сегмент, должны быть сходными по большинству факторов.

Географический сегмент представляет собой часть операций компании по производству товаров и услуг в конкретной экономической среде, который подвержен рискам и выгодам, возникающим в этой среде и отличающимся от рисков и выгод сегментов, действующих в других экономических условиях. Географическим сегментом может быть одна страна, группа стран или регион внутри страны. Риски и прибыли компании зависят от расположения ее производства или деятельности по оказанию услуг, то есть от расположения ее операций. Но они могут зависеть и от расположения ее рынков и клиентов. Выбор географического сегмента может быть проведен как по месту расположения операций, так и по месту расположения рынков и клиентов.

Хозяйственный сегмент	Географический сегмент
Характер товаров или услуг	Сходство экономических и политических условий
Характер производственных процессов	Отношения между операциями в разных географических районах
Тип или класс клиентов, потребителей товаров или услуг	Территориальная близость операций
Методы, используемые для распространения товаров и предоставления услуг	Правила валютного контроля
Характер регулирующей среды: банковские, страховые, коммунальные организации	Валютные риски
	Другие специальные риски, связанные с операциями в конкретном районе

При выборе сегментов необходимо руководствоваться данными об организационной структуре компании, которые помогут определить, на чем должны основываться ее географические сегменты: на расположении активов компании или расположении ее клиентов. Выбор состава хозяйственных и географических сегментов, классификация их на первичные и вторичные зачастую основываются на субъективных решениях руководства компании. При выборе отчетных сегментов не следует забывать о пользователях финансовой отчетности. Нужно позаботиться о том, чтобы сегментная отчетность была уместной, надежной и сопоставимой во времени.

4. Формирование показателей сегментной отчетности.

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

- а) общую информацию;
- б) показатели отчетных сегментов;
- в) способы оценки показателей отчетных сегментов;
- г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках организации;
- д) иную информацию ПБУ

В составе общей информации по отчетным сегментам организацией приводится:

- а) описание основы выделения сегментов, признанных отчетными;
- б) случаи объединения сегментов;
- в) наименование вида (группы) продукции, товаров, работ, услуг, от продажи которых организация получает выручку в каждом из отчетных сегментов, а также в прочих сегментах.

По каждому отчетному сегменту раскрываются следующие показатели:

- а) финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период;
- б) общая величина активов на отчетную дату;
- в) общая величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации).

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

- а) выручка от продаж покупателям (заказчикам) организации;
- б) подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами;
- в) проценты (дивиденды) к получению;
- г) проценты к уплате;
- д) величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- е) иные существенные доходы и расходы;
- ж) налог на прибыль организаций.

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

Тема 11. Бухгалтерская отчетность при реорганизации юридических лиц

1. Правовое регулирование реорганизации юридических лиц.
2. Принципы составления бухгалтерской отчетности при различных формах реорганизации
3. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.

1. Правовое регулирование реорганизации юридических лиц.

Источниками правового регулирования реорганизации выступают Федеральные законы и иные нормативно-правовые акты.

Основные положения, регулирующие реорганизацию юридического лица содержатся в первой части Гражданского кодекса РФ.

Ст. 57, 58 Гражданского кодекса РФ различают пять видов реорганизации: слияние (два и более юридических лиц превращаются в одно), присоединение (одно или несколько юридических лиц присоединяются к другому), разделение (юридическое лицо делится на два или более юридических лиц), выделение (из состава юридического лица выделяются одно или несколько юридических лиц, при этом юридическое лицо, из которого произошло выделение, продолжает существовать) и преобразование (юридическое лицо одного вида трансформируется в юридическое лицо другого вида)

Применительно к слиянию, присоединению и преобразованию ГК (п. 3 ст. 57) допускает установление в законе случаев, при которых реорганизация признается возможной только с согласия уполномоченных государственных органов.

ГК имеет в виду в данном случае Федеральный Закон ФЗ-135 «О конкуренции». Как предусмотрено этим Законом, одна из функций Федеральной Антимонопольной Службы состоит в осуществлении предварительного контроля за «слиянием и присоединением союзов, ассоциаций, концернов, межотраслевых, региональных и других объединений предприятий, а также преобразованием в указанные объединения органов управления или хозяйствующих субъектов», за «слиянием, присоединением государственных и муниципальных предприятий, если это приводит к появлению хозяйствующего субъекта, занимающего доминирующее положение», за «созданием, слиянием и присоединением

акционерных обществ и товариществ с ограниченной ответственностью», за «слиянием и присоединением других товариществ и обществ, в которых участвуют юридические лица, если это приводит к появлению хозяйствующего субъекта, занимающего доминирующее положение»

Федеральный закон от 24 ноября 1995 г. «Об акционерных обществах» (в п. 5 ст. 15) и Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в п. 5 ст. 51) устанавливают сроки, и порядок реорганизации коммерческих обществ. В частности, в указанных ФЗ установлен тридцатидневный срок, исчисляющийся с даты принятия решения о реорганизации, для уведомления кредиторов. Последствия пропуска этого срока Законы не указывают; представляется, что кредитор, уведомление которому направлено более чем через месяц, может предъявить к реорганизуемому АО или ООО требование о возмещении вызванных просрочкой убытков

При реорганизации юридического лица права и обязанности распределяются в соответствии с разделительным балансом, либо между юридическими лицами, возникшими на основе разделенного юридического лица, или между реорганизованным и выделившимися из него юридическими лицами.

Порядок государственной регистрации юридических лиц, создаваемых путем реорганизации, определен гл. V Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Постановлением Правительства РФ от 26.02.2004 N 110 «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» утверждены Правила взаимодействия регистрирующих органов при государственной регистрации юридических лиц в случае их реорганизации.

Говоря о преобразовании коммерческих организаций в некоммерческие необходимо заметить, что согласно п. 1 ст. 20 Федерального закона «Об акционерных обществах» акционерное общество вправе преобразоваться в некоммерческое партнерство

Государственное или муниципальное унитарное предприятие может быть преобразовано в государственное или муниципальное учреждение по решению его собственника (ст. 34 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»).

Преобразование некоммерческих организаций в коммерческие организации допускается в случаях преобразования объединения юридических лиц (ассоциации, союза) в хозяйственное товарищество или общество (абз. 2 п. 1 ст. 121 ГК) и учреждения в хозяйственное общество (п. 2 ст. 17 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

Преобразование некоммерческих организаций в некоммерческие организации регламентируется ст. 17 Федерального закона «О некоммерческих организациях». Некоммерческое партнерство вправе преобразовываться в общественное объединение, фонд или автономную некоммерческую организацию

2. Принципы составления бухгалтерской отчетности при различных формах реорганизации

Разделы с IV по VIII Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, которые утверждены Приказом Минфина России от 20.05.2003 N 44н (далее - Методические указания) посвящены особенностям формирования показателей бухгалтерской отчетности при различных формах реорганизации.

Слияние

Все участвующие в реорганизации в форме слияния организации прекращают свою деятельность на дату внесения записи о возникшем юридическом лице.

Поэтому заключительная бухгалтерская отчетность составляется этими организациями в порядке, описанном выше, с учетом положений п. 9 Методических указаний.

До указанной даты все операции, связанные с текущей деятельностью реорганизуемых организаций, а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта, подлежат отражению в бухгалтерском учете этих организаций и в их заключительной бухгалтерской отчетности (п. 16 Методических указаний).

Вступительная бухгалтерская отчетность вновь возникшей организации на дату ее государственной регистрации формируется на основе данных передаточного акта и построеного объединения числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций, за исключением:

- числовых показателей, отражающих взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность между реорганизуемыми организациями, включая расчеты по дивидендам;

- финансовых вложений одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;

- иных активов и обязательств, характеризующих взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

Числовые показатели отчетов о прибылях и убытках организаций, реорганизуемых в форме слияния, во вступительной бухгалтерской отчетности организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния, не суммируются.

Присоединение

Организация, к которой происходит присоединение, свою деятельность в результате реорганизации не прекращает, ее текущий отчетный год не прерывается, изменяется лишь объем ее имущества и обязательств. Поэтому обязанность по составлению заключительной бухгалтерской отчетности у нее не соответствует.

Тем не менее бухгалтерскую отчетность такая организация на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации составляет.

Это необходимый шаг, поскольку на основе данных передаточного акта и построеного объединения числовых показателей этой отчетности и числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации (за исключением числовых показателей, отражающих взаимные расчеты) формируется бухгалтерская отчетность правопреемника.

Разделение

Заключительная бухгалтерская отчетность составляется реорганизуемой организацией в порядке, предусмотренном п. 9 Методических указаний.

Числовые показатели этой отчетности делятся между вновь возникшими организациями согласно разделительному балансу

На основе разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованной организации на дату государственной регистрации каждой новой организации составляется ее вступительная бухгалтерская отчетность с отражением в ней сформированного уставного капитала с учетом особенностей, предусмотренных п. 32 Методических указаний.

Выделение

Реорганизуемая организация (из которой происходит выделение другой организации) не составляет заключительную бухгалтерскую отчетность, потому что после завершения процесса реорганизации ее деятельность не прекращается.

Несмотря на это, реорганизуемой организацией на дату внесения записи о возникших организациях формируется бухгалтерская отчетность, в которой должны найти отражение все хозяйственные операции, произведенные за период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации вновь возникших организаций.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса.

При реорганизации в форме выделения в решении учредителей могут быть предусмотрены следующие варианты:

- 1) Размер уставного капитала реорганизуемой организации остается неизменным;
- 2) Происходит уменьшение уставного капитала реорганизуемой организации.

В первом случае передача имущества в качестве вноса в уставный капитал выделяемой организации в бухгалтерской отчетности отражается: у реорганизуемой организации - как финансовые вложения, а у выделяемой организации - как взнос в уставный капитал (п. 39 Методических указаний).

Во втором случае отразить величину уставного капитала и связанных с ней корректировок в разделе "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса следует как вновь возникшей организации, так и реорганизуемой организации.

Преобразование

Вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, реорганизуемой в форме преобразования, с учетом особенностей, предусмотренных в п. 44 Методических указаний. В соответствии с решением учредителей о реорганизации в форме преобразования расходы, связанные с переоформлением документов, могут производиться за счет учредителей.

3. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета

Объектами аудита являются квартальная или годовая бухгалтерская отчетность установленной формы в проверяемом периоде, главная книга экономического субъекта, регистры бухгалтерского учета.

Проверка производится по каждой форме бухгалтерской отчетности отдельно путем сопоставления показателей, содержащихся в соответствующей форме, с остатками и оборотами по счетам главной книги. Если показатели, содержащиеся в формах отчетности, не могут быть проверены по данным главной книги, аудитор должен использовать соответствующие регистры аналитического учета.

Результаты проверки тождественности показателей бухгалтерского баланса и главной книги обобщаются в рабочем документе аудитора.

Сведения о расхождениях, выявленных в процессе проверки, обобщаются в отчетном документе аудитора и включаются в соответствующий раздел заключения по результатам аудиторской проверки.

Проверка производится путем сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета. Проверяемый период фиксируется в плане аудиторской проверки. При применении в организации журнально-ордерной формы учета, когда дебетовые и кредитовые обороты и остатки по счетам приводятся в разных регистрах (журналы-ордера, ведомости), в рабочем документе аудитора указываются две позиции: "журнал-ордер №", "ведомость №".

Если же в проверяемой организации регистры бухгалтерского учета фиксируются на машинных носителях, в рабочих документах аудитора приводится наименование машинограммы и ее номер (если он имеется).

При этом машинограмма должна быть напечатана на бумажных носителях, подписана исполнителем и главным бухгалтером, и приложена к рабочему документу аудитора.

При ведении упрощенной формы бухгалтерского учета в рабочем документе аудитора приводится наименование соответствующего регистра.

В ходе проверки производится сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам и счетам аналитического учета. Проверка производится, как правило, выборочным способом.

Размер выборки (количество счетов, по которым производится проверка, проверяемый период, уровень существенности) устанавливается программой на этапе планирования аудита.

Для проверки используются:

- при журнально-ордерной форме учета – журналы-ордера, ведомости аналитического учета к соответствующему синтетическому счету;

- при использовании вычислительной техники – машинограммы- ведомости синтетического и аналитического учета;

- при упрощенной форме учета – книги учета хозяйственных операций, оборотные ведомости аналитического учета к

соответствующему синтетическому счету, карточки (журналы, книги) аналитического учета;

Результаты проверки обобщаются в рабочем документе аудитора, который составляется отдельно по каждому из проверенных счетов.

Тема 12 «Налоговая отчетность»

1. Содержание налоговой отчетности.
2. Нормативно – правовое регулирование налоговой отчетности в РФ
3. Реквизиты и состав показателей декларации. Порядок заполнения декларации налоговыми агентами.
4. Требования предъявляемые к содержанию налоговой отчетности

1. Содержание налоговой отчетности

Каждый налогоплательщик будь то физическое или юридическое лицо, обязан предоставить налоговым органам и их должностным лицам документы и информацию необходимую для исчисления и уплаты налога и для контроля налоговых органов за выполнением налогоплательщиком требования налогового законодательства.

Принципиально важной обязанностью налогоплательщика, связанной с исчислением и уплатой налогов, является предоставление в налоговый орган по месту своего налогового учета налоговой декларации.

Налоговая декларация предоставляется налогоплательщиком по установленной форме. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй Н Кодекса. Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

2. Нормативно – правовое регулирование налоговой отчетности в РФ

Правовая основа налогового учета представляют собой систему источников правового регулирования, имеющих нормативный характер и обеспечивающих эффективное регулирование вопросов организации и осуществления налогового учета в Российской Федерации.

В самом общем виде, правовую основу налогового учета составляют международные стандарты и международные соглашения России, Конституция Российской Федерации, федеральные конституционные законы, федеральные законы, прежде всего – Налоговый кодекс Российской Федерации, нормативные акты Правительства Российской Федерации и иных федеральных органов исполнительной власти (например, Приказы ФНС), законодательство субъектов РФ, нормативные акты местного самоуправления.

Большое значение в системе источников правового регулирования налогового учета имеют решения высших судов, имеющие нормативный характер, прежде всего решения Конституционного Суда Российской Федерации (КС РФ) и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ).

Для рассматриваемой проблематики существенное значение имеют нормы налогового законодательства, устанавливающие ответственность за нарушения при осуществлении налогового учета.

Если налогоплательщик несвоевременно сдал (или вообще не сдал) налоговую декларацию, то ему следует ожидать, во-первых, штраф за непредставление декларации, во-вторых, приостановления расходных операций по банковским счетам.

Непредставление налогоплательщиком в срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей.

За несвоевременное представление налоговой декларации на должностное лицо организации-налогоплательщика будет наложен штраф от 3 до 5 МРОТ (от 300 до 500 рублей).

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Решение о приостановлении операций по счетам в случае непредставления налогоплательщиком налоговой отчетности в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного налоговым законодательством срока сдачи соответствующей налоговой декларации.

3. Реквизиты и состав показателей декларации. Порядок заполнения декларации налоговыми агентами.

Полномочиями по утверждению форм налоговых деклараций обладает ФНС России (п. 7 ст. 80 НК РФ). Кроме форм, ФНС России по согласованию с Минфином, должна утвердить порядок заполнения налоговых деклараций, а также форматы и порядок представления отчетности в электронном виде. Формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчетов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

1) вида документа: первичный (корректирующий);

- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Декларация представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Сроки подачи уточненной налоговой декларации.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

- 1) представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

- 2) представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

4 . Требования предъявляемые к содержанию налоговой отчетности

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента)

- по установленной форме на бумажном носителе (лично или через его уполномоченного представителя либо направлена в виде почтового отправления с описью вложения);

- по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). (по телекоммуникационным каналам связи либо на электронных носителях).

Обязаны подавать декларации на электронном носителе:

- Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

- Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 настоящего Кодекса отнесенные к категории крупнейших, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган

- лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения

- передана в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) *на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения* при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) *квитанцию о приеме в электронном виде* - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

Напомним, что в соответствии со ст. 29 НК РФ уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности

или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Итак, принятие налоговых деклараций от налогоплательщиков (их представителей) производится работниками отдела работы с налогоплательщиками.

Датой представления налоговых деклараций отчетности считается дата фактического представления их в налоговый орган на бумажных носителях или дата отправки заказного письма с описью вложения.

Сотрудник налогового органа, принимающий у налогоплательщика декларацию, должен по требованию последнего проставить на копии налоговой декларации отметку о принятии декларации с указанием даты.

Сотрудники налогового органа на стадии приема налоговых деклараций подвергают визуальному контролю все получаемые документы на наличие ряда обязательных реквизитов, а именно:

- полного наименования (ф.и.о. физического лица, даты его рождения) налогоплательщика;
- идентификационного номера налогоплательщика;
- кода причины постановки на учет (для юридических лиц);
- периода, за который представляются налоговые декларации;
- подписей лиц, уполномоченных подтверждать достоверность и полноту сведений налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя.

В случае отсутствия в представленных налоговых декларациях какого-либо из вышеуказанных реквизитов сотрудник отдела работы с налогоплательщиками должен в устной форме предупредить налогоплательщика или его представителя об этом и предложить *внести необходимые изменения*.

При *отказе* налогоплательщика (его представителя) внести необходимые изменения в налоговые декларации отчетность *на стадии приема*, а также в случае представления налоговых деклараций отчетности по почте, налоговый орган в трехдневный срок с даты регистрации должен письменно уведомить налогоплательщика о необходимости представления им документа по форме, утвержденной для данного документа, в следующих случаях:

- отсутствие в представленных налогоплательщиком налоговых декларациях какого-либо из вышеуказанных реквизитов;
- нечеткое заполнение отдельных реквизитов документа, делающее невозможным их однозначное прочтение, заполнение их карандашом, наличие не оговоренных подписью налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя исправлений;
- составления налоговых деклараций на иных языках, кроме русского;
- несовпадения сведений о постоянно действующем исполнительном органе юридического лица и сведений о руководителе юридического лица, подписавшем налоговую декларацию и бухгалтерскую отчетность, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц.

После получения налоговой декларации она вводится в информационные ресурсы налоговых органов и поступает в отдел камеральных проверок (см. гл. 2 "Камеральная проверка налоговой декларации").

По истечении шести дней после установленного законодательством о налогах и сборах срока представления в налоговый орган налоговых деклараций отчетности работники отдела камеральных проверок осуществляют сверку списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность в соответствующий срок, с данными об их фактическом представлении с использованием автоматизированной системы.

Тема 4.13 Концепция статистической отчетности в России

1. Статистическая отчетность – как основной источник информации.
2. Нормативно-правовое регулирование статистической отчетности в России.
3. Требования предъявляемые к статистической отчетности.
4. Ответственность за нарушение правил ведения статистического учета и представления статистической отчетности.

1. Статистическая отчетность – как основной источник информации.

В настоящее время отчетность является формой статистического наблюдения в России.

Статистическая отчетность – особая форма организации сбора данных, присущая только государственной статистике. Она проводится в соответствии с федеральной программой статистических работ. Государственная статистика включает все виды статистических наблюдений (регулярные и периодические отчеты, единовременные учеты, различного рода переписи, выборочные анкетные, социологические, монографические обследования и т.д.), формы и программы которых утверждены Государственным комитетом РФ по статистике или по согласованию с ним органами государственной статистики республик в составе РФ, краёв, областей, автономной области, автономных округов, городов Москвы и Санкт-Петербурга. Сведения о деятельности предприятий, организаций поступают в статистические органы в установленные сроки в виде определенных документов (отчетов). Бланки таких отчетов называют **формами статистической отчетности**. Каждая из них имеет свой шифр и название. Например, 1-п «Отчет о продукции промышленного предприятия» или 10-ф «Отчет по отдельным показателям финансовой деятельности предприятий (организаций)». Программа отчетности, т.е. перечень собираемых сведений, методика их регистрации и форма бланка отчетности, разрабатывается и утверждается Госкомстатом РФ. Формы отчетности, включающие финансовые результаты, утверждаются, кроме того, и Министерством финансов РФ.

Отчетность как форма наблюдения характеризуется следующими основными особенностями:

- v **обязательность**: каждое предприятие или организация обязаны предоставлять отчетные данные об определенном круге показателей по формам, в адреса и сроки, которые утверждаются в установленном порядке.

- v **отчетность охватывает** не только все хозяйствующие субъекты, но и все стороны их деятельности: труд и его оплату, основные средства и нематериальные объекты, материалы и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, капитальное строительство.

- v **юридическая сила**: форма отчетности является официальным документом, она подписывается руководителем предприятия (организации) и главным бухгалтером, которые несут ответственность по закону за достоверность содержащихся в отчете показателей и за своевременное и правильно оформленное их представление.

- v **документальная обоснованность**: все данные статистической отчетности получают на основе первичной документации, которой оформляются хозяйственные операции. Тем самым обеспечивается высокая достоверность отчетных данных и возможность их контроля.

- v **отчетность** – формы государственного статистического наблюдения, утверждаемые органами статистики. Статистические органы имеют право менять как перечень отчетности, так и её форму, сокращать число отчетов, вводить новые формы.

Формы отчетности, включающие финансовые результаты, утверждаются, Министерством финансов РФ.

По своему содержанию формы отчетности бывают типовыми (общими) и специализированными.

Общая отчетность – это отчетность, содержащая одни и те же данные для определенной отрасли народного хозяйства.

В специализированной отчетности содержатся специфические показатели отдельных отраслей промышленности, сельского хозяйства и т.п.

Специализированными являются также формы отчетности о технико–производственных показателях предприятий определенных отраслей (черной металлургии, текстильной промышленности и т.п.).

По периоду времени, за который представляется отчетность, различают отчетность текущую и годовую. Если сведения представляются за год, то такую отчетность **называют годовой**. Отчетность за все другие периоды в пределах менее года (соответственно квартальная, месячная, недельная) **называется текущей**.

По способу представления различают отчетность срочную, когда сведения представляются по телетайпу, телеграфу, и почтой.

Срочная отчетность может иметь любую периодичность: недельную, двухнедельную, месячную, годовую.

Статистическое наблюдение в форме отчетности использует только один источник данных – это документы. Прежде всего это документы бухгалтерского учета предприятий, организаций. Форма отчетности полностью основана на данных бухгалтерского баланса и приложения к нему «Отчет о прибылях и убытках». Цель бухгалтерской отчетности, производить контроль за деятельностью предприятий. Основными формами отчетности являются: баланс (ф.№1), отчет о финансовых результатах (ф. №2), о движении капитала (ф. №3), о движении денежных средств (ф. №4), приложение к балансу (ф. №5). Целью статистической отчетности является разработка обобщающих показателей социально – экономического развития.

2. Нормативно-правовое регулирование статистической отчетности в России.

Правовое регулирование официального статистического учета и системы государственной статистики основывается на Конституции Российской Федерации, международных договорах Российской Федерации и осуществляется настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами федеральных органов государственной власти.

2. Правовое регулирование отношений, которые связаны с поиском, обработкой, предоставлением и распространением официальной статистической информации, обеспечением ее защиты, применением информационных технологий и другими вопросами создания и эксплуатации системы государственной статистики и которые не урегулированы настоящим Федеральным законом, осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2006 года N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации", а также другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

3. Требования предъявляемые к статистической отчетности.

Принципами официального статистического учета и системы государственной статистики являются:

1) полнота, достоверность, научная обоснованность, своевременность предоставления и общедоступность официальной статистической информации (за исключением информации, доступ к которой ограничен федеральными законами);

2) применение научно обоснованной официальной статистической методологии, соответствующей международным стандартам и принципам официальной статистики, а

также законодательству Российской Федерации, открытость и доступность такой методологии;

3) рациональный выбор источников в целях формирования официальной статистической информации для обеспечения ее полноты, достоверности и своевременности предоставления, а также в целях снижения нагрузки на респондентов;

4) обеспечение возможности формирования официальной статистической информации по Российской Федерации в целом, по субъектам Российской Федерации, по муниципальным образованиям;

5) обеспечение конфиденциальности первичных статистических данных при осуществлении официального статистического учета и их использование в целях формирования официальной статистической информации;

6) согласованность действий субъектов официального статистического учета;

7) применение единых стандартов при использовании информационных технологий и общероссийских классификаторов технико-экономической и социальной информации для создания и эксплуатации системы государственной статистики в целях ее совместимости с другими государственными информационными системами;

8) обеспечение сохранности и безопасности официальной статистической информации, первичных статистических данных и административных данных.

Должны отвечать двум требованиям:

v **достоверность** и точность данных, т.е. соответствие данных реальности. Выполнение этого требования зависит от статистов, подготавливающих и проводящих исследование, от используемого ими инструментария (бланков, анкет, листов опроса и т.д.), от социальной функции показателя (например, недостоверными могут быть данные о профессиональной заболеваемости работников предприятия, т.к. высокие знание этих показателей невыгодны руководителям предприятий) и других факторов. Общими условиями обеспечения достоверности являются полнота охвата наблюдаемого объекта; полнота и точность регистрации данных по каждой единице наблюдения.

v **сопоставимость** и единообразие данных. Для этого необходимо использовать единые стоимостные оценки, единые территориальные границы, т.е. собирается данные в одно и тоже время, по единой методике. Кроме того, должна быть сравнимость с прошлыми исследованиями, чтобы можно было понять, как изменяется показатели. Важным условием сравнимости является сохранение времени проведения и периода или момента, к которому относятся регистрируемые данные. Например, численность студентов университета определяется на начало учебного года, стипендиальный фонд – на месяц (или год). Время наблюдения выбирается таким образом, чтобы наблюдаемый объект находился в наиболее стабильном состоянии.

4. Ответственность за нарушение правил ведения статистического учета и представления статистической отчетности.

Ответственность за нарушение порядка представления государственной статистической отчетности

Предприятия и организации любых форм собственности обязаны представлять отчетность в установленные сроки по утвержденной форме.

Вышел Закон РФ от 13 мая 1992г. N 2761-I "Об ответственности за нарушение порядка представления государственной статистической отчетности"

(с изменениями от 30 декабря 2001 г.)

Положением о Государственном комитете Российской Федерации по статистике, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 2 февраля 2001 г. N 85 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 7, ст. 652).

Настоящий Закон определяет правовую ответственность предприятий, учреждений, организаций и объединений за нарушение порядка представления государственной

статистической отчетности и других данных, необходимых для проведения государственных статистических наблюдений.

Статья 3. Информировать, что предприятия, учреждения, организации и объединения возмещают в установленном порядке органам статистики ущерб, возникший в связи с необходимостью исправления итогов сводной отчетности при представлении искаженных данных или нарушении сроков представления отчетности.

Нарушение должностным лицом, ответственным за представление статистической информации, необходимой для проведения государственных статистических наблюдений, порядка ее представления, а равно представление недостоверной статистической информации влечет наложение административного штрафа в размере от тридцати до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда.

Нарушением сроков представления государственной отчетности является опозданием на сутки, а опоздание рассматривается как непредставление. Искажение отчетных данных считается неправильное их отражение в государственной статистической отчетности, допущенное как в результате умышленных действий должностных лиц с целью сокрытия доходов и в других корыстных целях, так и вследствие нарушения действующих инструкций и методологических указаний по составлению отчетности, а также арифметических ошибок.