

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

НОВОСИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Т.М. Селина, О.С. Ерохина**

## **БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ**

**Учебно-методический комплекс**

по специальностям 521600 «Экономика», 060400 «Финансы и кредит»,  
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Новосибирск  
2005

С 29 **Селина Т.М., Ерохина О.С.**  
Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебно-методический комплекс. – Новосибирск:  
НГУЭУ, 2005 – 106 с.

Данный учебно-методический комплекс предназначен для оптимизации процесса изучения дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» студентами, обучающимися по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и 060400 «Финансы и кредит». В его состав входят: рабочая программа по дисциплине, тексты лекций и контрольные вопросы по изучаемым разделам курса, словарь основных терминов и понятий, тестовые материалы и методические указания по выполнению курсовых работ.

Использование учебно-методического комплекса способствует обучению теоретическими основами и формированию практических навыков по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности у студентов.

**ББК 65.052**

© Селина Т.М., Ерохина О.С., 2005  
© НГУЭУ, 2005

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИЗУЧЕНИЮ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ**

---

---

Настоящий учебно-методический комплекс предназначен для изучения курса «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» студентами всех форм обучения. Кроме того, он служит основой при подготовке к экзамену по данному курсу студентам заочной и дистанционной форм обучения.

Учебно-методический комплекс включает следующие разделы:

- 1) рабочую программу;
- 2) тексты лекций;
- 3) словарь терминов;
- 4) материалы тестовой системы;
- 5) методические указания по выполнению курсовых работ.

Изучение дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» необходимо начать со знакомства с рабочей программой, чтобы получить представление о структуре и содержании курса.

После этого рекомендуется перейти к освоению теоретического материала, представленного в виде текстов лекций, составленных в соответствии с рабочей программой. Данный материал – минимум для подготовки к сдаче экзамена. Каждая лекция содержит перечень вопросов, которые будут рассмотрены. По тексту выделены ключевые понятия, термины, определения, которые необходимо усвоить при изучении соответствующей темы и понимать их экономическое содержание. Данное пособие не может служить единственным источником информации по курсу, так как при изучении отдельных вопросов и тем курса предполагается использование нормативных документов.

С целью закрепления теоретического материала учебной дисциплины предлагаются тестовые задания. Ответ на тест предполагает выбор одного правильного ответа.

Учебным планом предусмотрена курсовая работа по данной дисциплине. Требования и правила написания изложены в разделе «Методические указания по выполнению курсовых работ» данного УМК.

# РАБОЧАЯ ПРОГРАММА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ «БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ»

---

## Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЙ

### 1.1. ВЫПИСКА ИЗ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО СТАНДАРТА ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ

Концепции бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике; нормативное регулирование бухгалтерской отчетности в России; виды бухгалтерской отчетности; бухгалтерский баланс и модели его построения; особенности оценки статей баланса в условиях гиперинфляции; отчет о прибылях и убытках; схемы построения в отечественных и международных стандартах, взаимосвязь с налоговыми расчетами; отчет о движении денежных средств, модели его составления; приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках; пояснительная записка, ее содержание; сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность: их назначение, методы составления; сегментарная отчетность организации: ее цели, состав и методы составления; информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности; аудит и публичность бухгалтерской отчетности; трансформация бухгалтерской отчетности российских предприятий в составляемую по международным стандартам.

### 1.2. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Дисциплина «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» предназначена для обобщения и закрепления знаний, полученных при освоении дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский финансовый учет».

В соответствии с назначением основной целью дисциплины является получение теоретических знаний (основные понятия, назначение, содержание и правила формирования финансовых отчетов) и приобретение практических навыков (составление форм бухгалтерской отчетности).

Исходя из цели, в процессе изучения дисциплины решаются следующие задачи:

- изучить концепцию бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике;
- изучить нормативные акты по вопросам формирования бухгалтерской отчетности и другой специализированной отчетности;
- изучить виды и формы отчетности, их назначение, методы составления;
- исследовать трансформацию бухгалтерской отчетности российских организаций в составляемую по международным стандартам;
- приобрести навыки составления форм бухгалтерской отчетности.

### 1.3. ТРЕБОВАНИЯ К УРОВНЮ УСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

По окончании изучения дисциплины слушатель должен:

- *иметь представление:* об объеме необходимой учетной информации для составления отчетов; о проблемах налогообложения, исключения рисков, правильности составления отчетных форм; о круге проблем трансформации бухгалтерской отчетности в международные стандарты; о сущности и социальной значимости своей профессии, регулярного повышения квалификации.

- *знать:* теоретические основы формирования учетной информации для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; значение и функции бухгалтерского баланса в современных рыночных условиях; целевую направленность отчета о прибылях и убытках; целевую направленность пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках; специализированную отчетность для организации различных форм собственности; принципы принятия и реализации экономических и управленческих решений по данным отчетности.

- *уметь*: систематизировать и обобщать информацию по вопросам профессиональной деятельности; практически применять принципы и правила составления отчетности; составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность; использовать основные методы экономического анализа статистической, бухгалтерской (финансовой) отчетности; выявлять проблемы экономического характера при анализе финансовой отчетности, предлагать способы их решения и оценивать ожидаемые результаты; способствовать улучшению экономического потенциала хозяйствующего субъекта; содействовать защите экономических интересов пользователей информации; самостоятельно овладевать знаниями в области трансформации бухгалтерской отчетности.

## 1.4. ФОРМЫ КОНТРОЛЯ

**Итоговый контроль.** Для контроля усвоения данной дисциплины учебным планом для студентов всех форм обучения предусмотрен экзамен в письменной форме и курсовая работа. Экзаменационная оценка является итоговой по дисциплине и проставляется в приложении к диплому (в выписке из зачетной книжки).

**Текущий контроль.** В течение семестра выполняется ряд контрольных заданий, в том числе связанных с контролем усвоения слушателями материала, выносимого на самостоятельное изучение. Результаты выполнения этих работ являются основанием для выставления оценок текущего контроля. Выполнение всех работ является обязательным для всех студентов. Студенты, невыполнившие в полном объеме все работы, не допускаются кафедрой к сдаче экзамена как невыполнившие график учебного процесса по данной дисциплине.

## Раздел 2. СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

### 2.1. ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Наименование тем	Очная форма обучения 521600			
	Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа	Всего часов
<b>Тема 1.</b> Концепция бухгалтерской отчетности в России и международной практике	4	2	2	8
<b>Тема 2.</b> Бухгалтерский баланс: значение и порядок составления	5	3	2	10
<b>Тема 3.</b> Отчет о прибылях и убытках, схемы построения	4	2	2	8
<b>Тема 4.</b> Отчет об изменениях капитала	1	2	2	5
<b>Тема 5.</b> Отчет о движении денежных средств, модели его составления	2	2	2	6
<b>Тема 6.</b> Приложение к бухгалтерскому балансу	2	2	2	6
<b>Тема 7.</b> Пояснительная записка	6	4	4	14
<b>Тема 8.</b> Подготовительная работа по составлению годовой отчетности	2	1	2	5
<b>Тема 9.</b> Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность.	3	2	2	7
<b>Тема 10.</b> Сегментарная отчетность	3	1	2	6
<b>Тема 11.</b> Информация по прекращаемой деятельности	2	1	2	5
<b>Тема 12.</b> Искажения бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления	1	1	2	4
<b>Тема 13.</b> Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО	1	1	4	6
<b>ИТОГО</b>	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>30</b>	<b>90</b>

Наименование тем	Очная форма обучения							
	060400				060400 (ускоренное обучение)			
	Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа	Всего часов	Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа	Всего часов
<b>Тема 1.</b> Концепция бухгалтерской отчетности в России и международной практике	1	1	2	4	2	1	1	4
<b>Тема 2.</b> Бухгалтерский баланс: значение и порядок составления	3	3	3	9	3	4	2	9
<b>Тема 3.</b> Отчет о прибылях и убытках, схемы построения	2	2	2	6	2	2	2	6
<b>Тема 4.</b> Отчет об изменениях капитала	1	1	1	3	1	1	1	3
<b>Тема 5.</b> Отчет о движении денежных средств, модели его составления	1	1	2	4	1	2	1	4
<b>Тема 6.</b> Приложение к бухгалтерскому балансу	1	1	2	4	1	2	1	4
<b>Тема 7.</b> Пояснительная записка	2	2	6	10	5	3	2	10
<b>Тема 8.</b> Подготовительная работа по составлению годовой отчетности	1	1	1	3	1	1	1	3
<b>Тема 9.</b> Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность	1	1	2	4	2	1	1	4
<b>Тема 10.</b> Сегментарная отчетность	1	1	1	3	1	1	1	3
<b>Тема 11.</b> Информация по прекращаемой деятельности	1	1	1	3	1	1	1	3
<b>Тема 12.</b> Искажения бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления	1	1	1	3	1	1	1	3
<b>Тема 13.</b> Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО	1	1	2	4	1	2	1	4
<b>ИТОГО</b>	17	17	26	60	22	22	16	60

Наименование тем	Очная форма обучения							
	060500				060500 (ускоренное обучение)			
	Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа	Всего часов	Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа	Всего часов
<b>Тема 1.</b> Концепция бухгалтерской отчетности в России и международной практике	4	4	7	15	2	1	12	15
<b>Тема 2.</b> Бухгалтерский баланс: значение и порядок составления	7	5	14	26	3	4	19	26
<b>Тема 3.</b> Отчет о прибылях и убытках, схемы построения	4	4	7	15	2	2	11	15
<b>Тема 4.</b> Отчет об изменениях капитала	2	3	6	11	1	1	9	11
<b>Тема 5.</b> Отчет о движении денежных средств, модели его составления	2	3	6	11	1	2	8	11
<b>Тема 6.</b> Приложение к бухгалтерскому балансу	3	4	7	14	1	2	11	14
<b>Тема 7.</b> Пояснительная записка	8	7	16	31	5	3	23	31
<b>Тема 8.</b> Подготовительная работа по составлению годовой отчетности	2	2	4	8	1	1	6	8
<b>Тема 9.</b> Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность	3	3	5	11	2	1	8	11
<b>Тема 10.</b> Сегментарная отчетность	3	2	4	9	1	1	7	9
<b>Тема 11.</b> Информация по прекращаемой деятельности	2	2	4	8	1	1	6	8
<b>Тема 12.</b> Искажения бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления	2	2	5	9	1	1	7	9
<b>Тема 13.</b> Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО	2	3	7	12	1	2	9	12
<b>ИТОГО</b>	44	44	92	180	22	22	136	180

Наименование тем	Заочная форма обучения					
	060400			060500		
	Лекции	Самостоя- тельная работа	Всего часов	Лекции	Самостоя- тельная работа	Всего часов
<b>Тема 1.</b> Концепция бухгалтерской отчетности в России и международной практике	1	3	4	1	14	15
<b>Тема 2.</b> Бухгалтерский баланс: значение и порядок составления	2	7	9	2	24	26
<b>Тема 3.</b> Отчет о прибылях и убытках, схемы построения	2	4	6	2	13	15
<b>Тема 4.</b> Отчет об изменениях капитала	1	2	3	1	10	11
<b>Тема 5.</b> Отчет о движении денежных средств, модели его составления	1	3	4	1	10	11
<b>Тема 6.</b> Приложение к бухгалтерскому балансу	1	3	4	1	13	14
<b>Тема 7.</b> Пояснительная записка	2	8	10	2	29	31
<b>Тема 8.</b> Подготовительная работа по составлению годовой отчетности	–	3	3	–	8	8
<b>Тема 9.</b> Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность.	1	3	4	1	10	11
<b>Тема 10.</b> Сегментарная отчетность	1	2	3	1	8	9
<b>Тема 11.</b> Информация по прекращаемой деятельности	–	3	3	–	8	8
<b>Тема 12.</b> Искажения бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления	–	3	3	–	9	9
<b>Тема 13.</b> Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО	–	4	4	–	12	12
<b>ИТОГО</b>	12	48	60	12	168	180

## 2.2. СОДЕРЖАНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ ТЕМ

### *Тема 1. Концепция бухгалтерской отчетности в России и международной практике*

Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в России. История становления и развития отчетности.

Финансовая отчетность, ее понятие, сущность как источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

Виды бухгалтерской отчетности организации. Состав годовой и промежуточной отчетности организации. Значение и функции отчетности в рыночной экономике. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности. Качественные характеристики бухгалтерской отчетности.

### *Тема 2. Бухгалтерский баланс: значение и порядок составления*

Значение и функции бухгалтерского баланса в современных экономических условиях. Баланс как соединение разнородных имущественных ценностей и прав, капитала, образованного волей собственников, и обязательства перед третьими лицами.

Бухгалтерский баланс как денежный измеритель состояния хозяйства на определенную дату.

Принципы и схемы построения баланса в России и международной практике. Состав, характеристика и классификация статей актива и пассива. Виды балансов, их характеристика. Формы бухгалтерских балансов. Оценка статей баланса, имеющих в стандарте.

Особенность оценки статей баланса в условиях гиперинфляции, влияние оценки на достоверность информации отчетных данных. Сущность инфляции, ее влияние на финансовую отчетность. Реальность баланса и пути ее достижения.

### *Тема 3. Отчет о прибылях и убытках, схемы построения*

Целевая направленность отчета о прибылях и убытках в современных условиях и его значение.

Схемы построения отчета в отечественных и международных стандартах. Показатели формы, порядок их формирования и отражения в учетных регистрах. Различия и необходимость сближения подходов к отражению отчетной информации в формах отчета России и международной практике. Взаимосвязь отчета о прибылях и убытках с налоговыми расчетами.

#### *Тема 4. Отчет об изменениях капитала*

Целевая направленность отчета об изменениях капитала. Содержание и структура отчета: капитал (уставный, добавочный, резервный), резервы (образованные в соответствии с законодательством, с учредительными документами, оценочные), справки. Факторы, оказывающие влияние на изменение капитала.

#### *Тема 5. Отчет о движении денежных средств, модели его составления*

Назначение отчета о движении денежных средств. Содержание отчета. Потоки денежных средств организации, отражаемые в отчете по видам ее деятельности: производственно-хозяйственной, инвестиционной и финансовой.

Модели составления отчета о движении денежных средств, применяемые в международной практике. Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств. Прямой метод составления отчета о движении денежных средств.

Отчет о движении денежных средств по форме, рекомендованной Министерством финансов РФ. Взаимосвязь форм, составляющих финансовую отчетность.

#### *Тема 6. Приложение к бухгалтерскому балансу*

Целевая направленность приложения к бухгалтерскому балансу. Содержание и структура: нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходы на освоение природных ресурсов, финансовые вложения, дебиторская и кредиторская задолженность, расходы по обычным видам деятельности, обеспечения, государственная помощь).

Взаимная увязка показателей различных видов и форм отчетности.

#### *Тема 7. Пояснительная записка*

Пояснительная записка. Назначение пояснительной записки к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Содержание, раскрытие аспектов финансово-хозяйственной деятельности, оказывающих существенное влияние на формирование конечных финансовых результатов.

Раскрытие информации об аффилированных лицах, о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, о географических сегментах, государственной помощи, прибыли, приходящейся на одну акцию.

#### *Тема 8. Подготовительная работа по составлению годовой бухгалтерской отчетности*

Этапы подготовительной работы. Инвентаризация статей баланса. Проверка записей на счетах бухгалтерского учета. Порядок исправления выявленных ошибок. Закрытие счетов бухгалтерского учета.

#### *Тема 9. Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность*

Формы образования хозяйствующих субъектов: образование одного юридического лица путем слияния хозяйственных обществ; консолидация хозяйствующих субъектов. Формы консолидации акционерных и других хозяйственных обществ. Сводная и консолидированная отчетность, их назначение, методы составления. Отличие сводной и консолидированной бухгалтерской отчетности.

#### *Тема 10. Сегментарная отчетность*

Сегментарная отчетность организации, ее цель, виды, состав. Информация по сегменту, информация по операционному сегменту, информация по географическому сегменту. Порядок выделения информации по отчетным сегментам. Порядок формирования показателей, раскрываемых в информации по отчетному сегменту. Способ представления и состав информации по отчетным сегментам.

#### *Тема 11. Информация по прекращаемой деятельности*

Нормативное регулирование порядка составления отчетности по прекращаемой деятельности. Понятие прекращаемой деятельности и условия ее признания. Особенности формирования отдельных показателей отчетности при прекращении деятельности: стоимости активов, доходов, расходов.

#### *Тема 12. Искажения бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления*

Ситуации, приводящие к искажению отчетности. Классификация бухгалтерских ошибок. Способы выявления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности, порядок их исправления

Аудиторское заключение: виды и роль в оценке достоверности бухгалтерской отчетности.

### *Тема 13. Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО*

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – важнейшие международные нормативные акты, регулирующие состав и содержание финансовых отчетов в международной практике.

Различия представления информации в российской бухгалтерской отчетности и финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Трансформация бухгалтерской отчетности: понятие, основные этапы

## **Раздел 3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ**

### **3.1. ТЕМЫ КУРСОВЫХ РАБОТ**

1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в России.
2. История становления и развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и за рубежом.
3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, ее сущность как источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.
4. Виды бухгалтерской отчетности. Состав годовой и промежуточной отчетности, их отличия от международной.
5. Переход России на международные стандарты. Этапы перехода.
6. Сводная бухгалтерская отчетность, общие правила ее составления.
7. Консолидированная бухгалтерская отчетность, общие правила ее составления.
8. Бухгалтерский баланс, его значение в современных экономических условиях.
9. Принципы и схемы построения бухгалтерского баланса в России и международной практике.
10. Оценка статей бухгалтерского баланса, ее влияние на достоверность финансовой отчетности.
11. Отчет о прибылях и убытках, его целевая направленность в современной экономике.
12. Отчет об изменениях капитала, его целевая направленность.
13. Отчет о движении денежных средств, его целевая направленность.
14. Приложение к бухгалтерскому балансу, его целевая направленность (форма № 5).
15. Взаимная увязка показателей различных видов и форм отчетности.
16. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности, ее назначение и содержание.
17. Информация о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях.
18. Информация о событиях после отчетной даты, ее влияние на финансовые результаты.
19. Информация об условных фактах хозяйственной деятельности, ее влияние на финансовые результаты.
20. Информация об аффилированных лицах, их влияние на деятельность юридических и физических лиц.
21. Информация по сегментам, ее роль в формировании финансовой отчетности.
22. Информация о прибыли, приходящейся на одну акцию, влияние на финансовые результаты.
23. Подготовительная работа по составлению годовой отчетности, ее значение в достоверности отчетных показателей.
24. Трансформация бухгалтерской отчетности российских предприятий в составляемую по международным стандартам.
25. Международные стандарты финансовой отчетности – важнейшие нормативные акты, регулирующие состав и содержание финансовых отчетов в международной практике.
26. Возникновение и развитие международных стандартов финансовой отчетности.
27. Чистые активы акционерного общества, методика расчета.
28. Финансовая отчетность в условиях инфляционной экономики.
29. Текущая бухгалтерская отчетность организации, ее назначение, состав.
30. Аудиторское заключение, его назначение, содержание. Его итоговая часть.

### **3.2. СПИСОК ВОПРОСОВ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНУ**

1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в России.
2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, ее понятие и назначение.
3. Формы и виды бухгалтерской отчетности организации.
4. Качественные характеристики бухгалтерской отчетности.
5. Пользователи информации бухгалтерской (финансовой) отчетности.
6. Основные правила формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.
7. Порядок предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям.

8. Понятие бухгалтерского баланса, его значение и функции.
9. Схема построения бухгалтерского баланса.
10. Формы и виды бухгалтерских балансов.
11. Структура, содержание и порядок заполнения актива бухгалтерского баланса.
12. Структура, содержание и порядок заполнения пассива бухгалтерского баланса.
13. Оценка статей бухгалтерского баланса.
14. Целевая направленность отчета о прибылях и убытках в современных условиях.
15. Принципы построения отчета о прибылях и убытках.
16. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках.
17. Порядок заполнения отчета о прибылях и убытках.
18. Отчет об изменениях капитала, его назначение, порядок построения и заполнения отчетной формы.
19. Назначение отчета о движении денежных средств.
20. Порядок заполнения отчета о движении денежных средств.
21. Прямой метод представления потоков денежных средств от текущей деятельности.
22. Косвенный метод представления потоков денежных средств от текущей деятельности.
23. Сравнение прямого и косвенного метода представления потоков денежных средств от текущей деятельности.
24. Приложение к бухгалтерскому балансу, назначение, порядок его построения и составления.
25. Пояснительная записка, ее назначение и содержание.
26. Раскрытие информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности организаций.
27. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации для обеспечения сопоставимости данных за отчетный период и предшествующие ему годы.
28. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об условных фактах хозяйственной деятельности.
29. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о событиях после отчетной даты.
30. Раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о динамике ее важнейших показателей.
31. Подготовительная работа по составлению годовой бухгалтерской отчетности.
32. Понятие и назначение сводной бухгалтерской отчетности.
33. Понятие и назначение консолидированной бухгалтерской отчетности.
34. Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность: их различия и особенности составления.
35. Порядок составления консолидированной отчетности группами взаимосвязанных компаний.
36. Формирование консолидированной отчетности методом объединения.
37. Формирование консолидированной отчетности методом слияния.
38. Сущность и значение формирования сегментарной отчетности.
39. Виды сегментов, выделяемых для целей формирования бухгалтерской отчетности.
40. Состав показателей, подлежащих раскрытию в составе информации по сегментам и их распределение между отчетными сегментами.
41. Раскрытие информации по отчетным сегментам в бухгалтерской отчетности.
42. Прекращаемая деятельность, условия ее признания и особенность формирования показателей бухгалтерской отчетности.
43. Искажения бухгалтерской отчетности и виды бухгалтерских ошибок.
44. Способы выявления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности.
45. Порядок исправления бухгалтерских ошибок.
46. Аудиторское заключение: его роль в оценке достоверности бухгалтерской отчетности.
47. Типы аудиторского заключения.
48. Аудиторское заключение, порядок его формирования.
49. Международные стандарты финансовой отчетности, принципы построения, содержание.
50. Трансформация бухгалтерской отчетности российских организаций в составляемую по международным стандартам.

### 3.3. СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

#### Основная:

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие / Под ред. проф. В.Д. Новодворского. – М.: ИНФРА-М, 2003.
2. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
3. Касьянова Г.Ю. Комментарий к Приказу Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2003. – № 10–12; 2004. – № 1–2.

4. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. – М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
6. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
7. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.

**Дополнительная:**

1. Безруких Л.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) // Главбух. – 2000. – № 14.
2. Букач Е. Составляем пояснительную записку // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2005. – Вып. 7.
3. Василевич И.П., Уткин Ф.А. Трансформация отчетности в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 18.
4. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. – М.: Дело и сервис, 2001.
5. Ефремова А.А., Басалаева М.А. Составление пояснительной записки к бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 4.
6. Иванова А.В. Комментарий к ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2002. – № 10.
7. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело, 1998.
8. Квитко Д. Новое ПБУ «Информация по прекращаемой деятельности» // Практическая бухгалтерия. – 2002. – № 9.
9. Клинов Н. Методика исключения внутригрупповых операций при подготовке консолидированной финансовой отчетности по МСФО // Финансовая газета. – 2005. – № 13.
10. Клинов Н. События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2001. – Вып. 42.
11. Королева Т.В. Информация по сегментам: практическое применение // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12.
12. Курбангалеева О.А. Исправление ошибок в бухгалтерской и налоговой отчетности. – М.: Главбух, 2002.
13. Ложников И. Комментарии к Положению по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) // Консультант бухгалтера. – 2000. – № 6.
14. Макарьева В.И. О Положении по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) // Налоговый вестник. – 2002. – № 10.
15. Матвеев А.А., Суйц В.П. Консолидированная отчетность: методика и практика: Учеб.-практ. пособие. – М.: ФБК-Пресс, 2001.
16. Матвеев С.Ю. События после отчетной даты // Налоговый вестник. – 2004. – № 3.
17. Мацидовски М. МСФО для российских компаний. Первое применение международных стандартов // Двойная запись. – 2005. – № 4.
18. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования – М.: АН-Пресс, 2001.
19. Новодворский В.Д., Назаров Д.В., Клинов Н.Н. Ошибки в бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 22.
20. Рабинович А., Солдатова М., Тынчерова З. Составляем консолидированную отчетность // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2004. – Вып. 50.
21. Слепов Ю.В. Составление сводной (консолидированной) отчетности // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 3.
22. Соколов А.А. Как составить сегментарную отчетность // Отраслевое приложение «Учет в производстве» к журналу «Главбух». – 2005. – № 1.
23. Сотникова Л.В. Некоторые типичные ошибки при формировании годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 1.
24. Сотникова Л.В. Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 3.
25. Суворов А.В. Влияние различий между Российскими положениями по бухгалтерскому учету и МСФО на процесс составления отчетности // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2005. – № 1.
26. Титаева А.В., Ледакова Ю.Н. Консолидированная отчетность согласно российскому законодательству и международным стандартам // Налоговый вестник. – 2005. – № 1, 2.
27. Трубицын А.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) // Главбух. – 2002. – № 16.

28. *Чвыков И.* Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) // «Экономика и жизнь». – 2002. – Вып. 10.

29. *Юцковская И.Д.* Комментарий к Порядку оценки стоимости чистых активов акционерных обществ // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2003. – № 9.

### 3.4. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утверждено Приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01) (утверждено Приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (утверждено Приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 5н).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утверждено Приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утверждено Приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утверждено Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н).
14. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
15. Приказ Госкомстата РФ и Минфина РФ от 14 ноября 2003 г. № 475/102н «О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики».
16. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180).

**ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ  
УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ  
«БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ»**

# Тема 1. КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

1.1. Бухгалтерская отчетность: понятие и основные требования к ее составлению.

1.2. Состав бухгалтерской отчетности и основные правила ее составления и представления.

## 1.1. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: ПОНЯТИЕ И ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ЕЕ СОСТАВЛЕНИЮ

Под **отчетностью** понимается система показателей, характеризующая деятельность предприятия. При этом разным категориям пользователей нужна различная информация, в связи с этим выделяют оперативную, статистическую, налоговую, бухгалтерскую, финансовую отчетность.

**Бухгалтерская отчетность** – это единая система показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета.

В российской практике понятие бухгалтерской и финансовой отчетности часто отождествляется. В западных странах чаще всего употребляется второй термин и в эту отчетность кроме бухгалтерских включается также широкий круг аналитических показателей (при расчете которых могут использоваться, например, данные фондовых бирж и статистическая информация). Примером такой дополнительной информации являются отчетность по сегментам в составе финансовой отчетности, показатели соотношения цены акции и прибыли, приходящейся на одну акцию.

В настоящее время система российского учета и отчетности находится в стадии реформирования и перехода на международные стандарты финансовой отчетности. *Целью финансовой отчетности* в соответствии с этими стандартами является предоставление широкому кругу пользователей информации о финансовом положении, результатах деятельности, изменении финансового положения компании.

Пользователь бухгалтерской отчетности – это юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации (ПБУ 4/99).

В международных стандартах все пользователи объединяются в три основные группы:

- круг лиц, непосредственно занимающихся бизнесом в данной организации;
- круг лиц, которые находятся за пределами организации, но имеют прямую финансовую заинтересованность в данном бизнесе;
- лица, имеющие косвенную финансовую заинтересованность в данном бизнесе.

Таким образом, по экономическим интересам пользователей бухгалтерской отчетности можно разделить на *внешних и внутренних*.

*Кредиторы* нуждаются в информации, позволяющей им оценить способность организации своевременно погашать основной долг и проценты по нему как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе.

*Коммерческие клиенты (поставщики и покупатели)* заинтересованы в стабильности коммерческих связей, способности своевременно и полно осуществлять расчеты, выполнять контрактные обязательства.

*Правительство и правительственные структуры* (в том числе статистические и налоговые органы) нуждаются в информации об уплате налогов, объеме производства для формирования информации о валовом внутреннем продукте, национальном доходе и бюджете государства для рационального распределения ресурсов, формирования инвестиционной, налоговой политики.

*Общественные организации*, например, занимающиеся охраной окружающей среды, также нуждаются в информации о расходах организации по этой статье, о вкладе в местный бюджет.

*Инвесторы, учредители или акционеры*, а также *лица или организации, оказывающие консультационные услуги в финансовой сфере* нуждаются в информации, которая позволила бы им принять решение о покупке или продаже акций, облигаций, сформировать представление о доходности ценных бумаг, уровне дивидендных выплат, степени риска, связанного с инвестициями.

*Работники организации* (и не только), если они одновременно имеют акции организации, в которой работают, заинтересованы в ее стабильности и доходности, в информации об уровне заработной платы, системе премиальных вознаграждений и пенсионного обеспечения, других социальных льгот, возможности дальнейшего трудоустройства.

*Руководство* для принятия управленческих решений повседневно использует информацию о деятельности организации, ее подразделений, состав которой значительно шире, детальней и оперативней, чем состав информации для внешних пользователей.

Можно и дальше перечислять всех, кому необходима информация о предприятии. Конечно, ранжирование по степени приоритетности достаточно условно, но обычно информационным интересам собственников, как состоявшихся, так и потенциальных, отдается предпочтение перед всеми остальными пользователями информации.

При формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности следует руководствоваться следующими основными нормативными документами:

- Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н);
- Положения по бухгалтерскому учету (на настоящий момент действует 20 ПБУ, в которых изложены те или иные требования к раскрытию отчетной информации);
- Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (утверждено Приказом Минфина РФ от 31 октября 200 г. № 94н).

В зависимости от специфики деятельности организации применяются нормативные документы специального характера.

Качественные характеристики бухгалтерской отчетности:

1. *Понятность для пользователей*, обладающих необходимыми знаниями в сфере экономики и бизнеса, желательно и бухгалтерского учета.

Человек, не имеющий специальной подготовки, вряд ли сможет разобраться в финансовых показателях. Но это не означает, что следует исключать трудную для понимания определенных категорий пользователей информацию, если она нужна для принятия решений. Понятность не означает примитивизм, упрощение или пропуск сложной информации. В России данная характеристика отчетности особо не оговаривается, но фигурирует в положениях всей совокупности нормативных актов, касающихся отчетности.

2. *Уместность*, т.е. информация, включаемая в отчетность должна способствовать оценке прошлых, настоящих и будущих событий, принятию решений пользователями.

Уместность информации во многом определяется ее характером. В настоящее время в России состав, содержание и методические основы формирования отчетности регулируются ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Кроме того, в нее можно включать дополнительные показатели, не предусмотренные ПБУ 4/99, если выявляется недостаточность данных для формирования полной информации об имущественном и финансовом положении организации. Вместе с тем определение уместности в российских нормативных документах не дано.

3. *Существенность*. Существенным считается показатель, отсутствие которого в отчетности может повлиять на принятие того или иного экономического решения заинтересованными пользователями.

Существенность показателей отчетности организация определяет самостоятельно, исходя из характера данных и их стоимостной оценки, а также конкретных обстоятельств возникновения.

Показатель существенности определяется как отношение суммы показателя к общему итогу соответствующих данных за отчетный период. Традиционно для российской практики в Приказе Минфина РФ № 67н в качестве порогового критерия существенности рекомендовано применять 5%.

Например, если объем выручки от продаж продукции по конкретному виду деятельности превышает 5% общего объема выручки организации за отчетный период, то данный показатель считается существенным и подлежит обособленному раскрытию в отчетности.

4. *Достоверность*, или *надежность*. Согласно международным стандартам финансовой отчетности, информация надежна, если не содержит существенных ошибок и пользователи могут положиться на нее.

В соответствии с ПБУ 4/99, достоверной считается отчетность, сформированная и составленная по правилам, установленным нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

5. *Своевременность*. В России под этим подразумевается соблюдение сроков представления отчетности, которые установлены законодательством. Но проблему своевременности можно трактовать шире. Годовая отчетность, представленная своевременно, тем не менее отражает хозяйственную деятельность годичной давности, а в ряде случаев – более старую. Можно представить, какие трудности в управлении организацией испытывает ее руководитель или другой пользователь отчетной информации, пытающийся принять нужное решение на основе данных отчетности, отражающей события более чем годичной давности. Проблема своевременности остается одной из наиболее острых в учете и отчетности.

6. *Полнота*, или *целостность* – означает отсутствие пропусков информации, которые могут дезориентировать пользователя. Например, дополнительная расшифровка состава основных средств или дебиторской задолженности по срокам погашения, или сегментов бизнеса позволит пользователю принимать более обоснованные решения.

В международных стандартах финансовой отчетности полнота информации увязывается с затратами на ее получение, а в российском законодательстве определяется как отражение в учете всех фактов хозяйственной жизни организации, ее филиалов и подразделений на основе принципа рационального ведения бухгалтерского учета в зависимости от конкретных условий хозяйствования и размеров организации.

7. *Правдивость* – документирование всех хозяйственных операций (на этом делается акцент в российском законодательстве), хотя часто бухгалтерская оценка (особенно это касается финансовых активов), основанная на документах, не отвечает рыночным реалиям.

8. *Нейтральность*, или *непредвзятость информации* – отсутствие пристрастных оценок, нацеленных на оказание влияния на какую-либо категорию пользователей. Информация не является нейтральной, если при отборе или определенном представлении влияет на решения и оценки пользователей таким образом, что достигаются предопределенные результаты или последствия.

9. *Приоритет содержания перед формой* – организация должна отражать в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (п. 7 ПБУ 1/98).

Например, часто бухгалтерские ошибки заключаются в том, что финансовая (долгосрочная) аренда может быть оформлена как текущая, кредитование – как финансирование.

10. *Осмотрительность*, или *консерватизм* – подразумевает большую готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п. 7 ПБУ 1/98). Она, однако, не позволяет создавать чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы или преднамеренно завышать обязательства и расходы. Соблюдать принцип осмотрительности необходимо вследствие неопределенности хозяйственной жизни. Примерами его применения российскими организациями являются создание резерва по безнадежным долгам и на обесценение ценных бумаг, а также оценка материально-производственных запасов и финансовых активов по низкой стоимости.

11. *Сопоставимость* – для определения тенденций развития организации необходимо обеспечить методологическое единство отчетности, составленной в разные периоды времени.

Влияние изменения методов учета на финансовые результаты, финансовое положение или движение денежных средств организации должно оцениваться в денежном выражении и доводиться до пользователя информации.

Стремление соблюдать все качественные характеристики отчетности может прийти в противоречие со сбалансированностью информации, ее стоимостью, необходимостью отдавать разумное предпочтение тем или иным качественным критериям. В любом случае следует руководствоваться соотношением между выгодами и затратами, т.е. выгоды, получаемые от информации, должны превышать затраты на ее получение. Это особенно важно, поскольку воспользоваться выгодами может лишь ограниченное число пользователей.

## 1.2. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОСНОВНЫЕ ПРАВИЛА ЕЕ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и общие правила ее составления и заполнения отчетных форм содержатся в Приказе Минфина РФ № 67н. В качестве приложений к данному нормативному документу приведены формы бухгалтерской отчетности, разработанные Минфином РФ.

- бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
- отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6);
- пояснительная записка;
- аудиторское заключение – в обязательном порядке для организаций, подлежащих обязательному аудиту и при проведении добровольного аудита.

В зависимости от объемов деятельности и в соответствии с указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности возможны три группы вариантов формирования этой отчетности с условными названиями:

1) *упрощенный* – для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих (кроме бюджетных) организаций. При отсутствии соответствующих данных в состав бухгалтерской отчетности не входят:

- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- приложение к бухгалтерскому балансу;

Некоммерческим организациям рекомендуется дополнительно включать в состав годовой бухгалтерской отчетности отчет о целевом использовании полученных средств;

2) *стандартный* – для коммерческих организаций, относящихся к группе средних и крупных. Он предполагает формирование бухгалтерской отчетности в полном составе по образцам форм, приведенным

в Приказе № 67н (кроме отчета о целевом использовании полученных средств), а также перечень дополнительных данных, подлежащих раскрытию в качестве пояснений;

3) *множественный* – для коммерческих организаций, относящихся к группе крупнейших и крупных, имеющих несколько видов деятельности. При данном варианте количество форм бухгалтерской отчетности, а также вариантность представления отчетной информации значительно увеличивается, важную роль приобретает раскрытие информации по сегментам.

Бухгалтерскую отчетность классифицируют по различным признакам.

1. В зависимости от периода составления и представления отчетности подразделяется на *годовую* и *промежуточную*.

В состав годовой включаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительная записка;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредителями (участниками) организации.

2. В зависимости от объема информации, содержащейся в отчетности, она подразделяется на *индивидуальную*, т.е. отчетность отдельных организаций, и *сводную*. Различают два типа последней – в зависимости от объекта и способа их составления:

- в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н (п. 91 и 92), «в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственно бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчета таких обществ, находящихся на территории РФ и за ее пределами, в порядке, установленном Минфином РФ».

- «Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти РФ составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельную сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли)».

Приведенные в приложении к Приказу Минфина РФ № 67н формы бухгалтерской отчетности носят рекомендательный характер. Организации могут самостоятельно разрабатывать собственные на основе образцов этих форм. При этом должны соблюдаться общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности и правила ее формирования:

1. Не должно быть пустых строк. Организация изначально должна предусмотреть в формах только те статьи и строки, которые ей необходимы. Если же будут использоваться формы, разработанные Минфином РФ, то при составлении отчетности должны быть убраны те строки и статьи разделов, по которым нет соответствующих показателей.

Статьи бухгалтерской отчетности, по которым отсутствуют в данном отчетном периоде числовые значения показателей, должны прочеркиваться при заполнении.

2. Организациям предоставлено право самостоятельного кодирования строк при разработке и принятии отчетных форм, тем самым реализуется возможность выбора разных подходов к раскрытию финансовой информации в формах бухгалтерской отчетности. Исключением является только бухгалтерский баланс, при разработке формы которого рекомендуется использовать коды итоговых строк и коды строк разделов и статей бухгалтерского баланса, приведенных в образце в Приказе Минфина РФ № 67н.

3. В формах бухгалтерской отчетности организаций должны приводиться данные по каждому числовому показателю как минимум за два года – предшествующий и отчетный.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые подлежат корректировке, исходя из правил, установленных нормативными актами. При этом каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием причин (соблюдение принципа сопоставимости).

4. Если показатель должен вычитаться из соответствующих данных при его исчислении или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель отражается в круглых скобках.

5. Составление и представление бухгалтерской отчетности производится в тысячах рублей без десятичных знаков, а при существенных оборотах продаж и объемах обязательств – в миллионах рублей без десятичных знаков.

6. Каждый отчет должен иметь заголовочную часть, в которой указываются:

- наименование отчета («Бухгалтерский баланс»);
- отчетный период – во всех формах, кроме бухгалтерского баланса (за \_\_\_\_\_ 200\_ год);

- отчетная дата – в бухгалтерском балансе (на \_\_\_\_\_ 200\_ года);
- наименование организации (полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами);
- ИНН, присвоенный налоговым органом;
- вид деятельности, признаваемый основным в соответствии с ОКВЭД;
- ОПФ согласно ОКОПФ;
- единица измерения;
- местонахождение (адрес) – на бухгалтерском балансе;
- дата утверждения; годовая бухгалтерская отчетность утверждается в порядке, закрепленном учредительными документами организации;
- Дата отправки/принятия (указывается конкретная дата отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается день ее фактической передачи по принадлежности, дата почтового отправления либо дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи. Если дата представления приходится на нерабочий день, то сроком представления отчетности считается первый за ним рабочий день.

7. Бухгалтерская отчетность должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером организации (в конце каждой формы). После подписей проставляется фактическая дата подписания этой отчетности.

8. Организация должна придерживаться принятых ею форм бухгалтерской отчетности последовательно – от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых форм возможно только в исключительных случаях (например, при изменении вида деятельности, появлении существенного нового типа активов или пассивов).

Существенные изменения в формах бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты в пояснениях с указанием причин, вызвавших эти изменения.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно.

Для вновь созданных (либо реорганизованных) первым отчетным годом считается период со дня их государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для созданных после 1 октября (включая эту дату) – с даты ее государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Годовая бухгалтерская отчетность организаций представляется в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством РФ, а промежуточная – в течение 30 дней по окончании квартала.

Конкретная дата представления отчетности устанавливается учредителями организации или общим собранием. При этом годовая отчетность представляется не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность:

- учредителям (участникам или собственникам ее имущества),
- органам Госстатистики по месту их регистрации;
- налоговым органам по месту их регистрации.

Государственные унитарные предприятия и муниципальные унитарные предприятия – органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

В другие адреса (иным пользователям) бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством РФ.

Согласно ПБУ 4/99 (п. 42) бухгалтерская отчетность является открытой для заинтересованных пользователей (инвесторов, банков, поставщиков, покупателей, кредиторов), которые могут знакомиться с ней и получать ее копии (с возмещением затрат на копирование).

В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организации не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, обязаны опубликовать свою бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения.

В соответствии с Законом РФ № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ст. 16) публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям этой отчетности, либо распространении среди них брошюр и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче органам Госстатистики для предоставления заинтересованным пользователям.

### Контрольные вопросы

1. Что понимается под бухгалтерской отчетностью?
2. Каково назначение (цели) бухгалтерской отчетности в рыночной экономике?
3. Какую информацию хотят получить внутренние пользователи бухгалтерской отчетности?
4. Назовите группы внешних пользователей бухгалтерской отчетности и определите специфику требований каждого из них к отчетной информации.

5. Перечислите качественные характеристики бухгалтерской отчетности и дайте их характеристику.
6. Что понимается под публичностью бухгалтерской отчетности?
7. Что понимается под отчетным периодом, каковы сроки утверждения и представления бухгалтерской отчетности (годовой и промежуточной)?
8. Назначение и состав годового и промежуточного бухгалтерского отчета.
9. Определите состав бухгалтерской отчетности, назовите его основные слагаемые и приложения.

### Литература

1. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело, 1998.
2. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования – М.: АН-Пресс, 2001.
3. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.

### Нормативно-правовые документы

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
5. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
6. Приказ Госкомстата РФ и Минфина РФ от 14 ноября 2003 г. № 475/102н «О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики».
7. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180).

## Тема 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС: ЗНАЧЕНИЕ И ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ

- 2.1. Значение и функции бухгалтерского баланса.
- 2.2. Структура и содержание бухгалтерского баланса.
- 2.3. Виды и формы бухгалтерского баланса.
- 2.4. Оценка статей бухгалтерского баланса.

### 2.1. ЗНАЧЕНИЕ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

**Бухгалтерский баланс** – это способ экономической группировки состава и размещения ресурсов хозяйствующего субъекта, включаемых в актив баланса, и юридических источников их формирования в виде заемного и собственного капитала, отражаемых как пассив (обязательства) баланса на отчетную дату.

Таким образом, бухгалтерский баланс характеризует в денежной оценке финансовое положение организации на отчетную дату.

За последние годы баланс претерпел множество изменений в связи с проводимым реформированием и переходом на международные стандарты финансовой отчетности. Но, несмотря на изменения в порядке составления и заполнения, его сущность сохраняется.

Бухгалтерский баланс следует рассматривать с экономико-правовой и учетной точек зрения.

*Экономико-правовая точка зрения:* он представляет собой сопоставление имущества, прав и обязательств (долгов). В этом смысле бухгалтерский баланс существует независимо от ведения бухгалтерского учета. В любом случае организация располагает определенным имуществом и, следовательно, имеет источники его образования.

*Учетная точка зрения:* бухгалтерский баланс отражает информацию не только о финансовом положении организации на определенный момент времени (статика), но и о всех процессах, происходящих в хозяйстве и исчисляемых в стоимостной форме – исчисление показателей бухгалтерского баланса нарастающим итогом, приведение показателей как минимум за два отчетных периода (динамика).

На основании информации, которая содержится в бухгалтерском балансе, он выполняет следующие функции:

1. Экономико-правовая – самостоятельный бухгалтерский баланс, согласно ст. 48 ГК РФ, является одним из признаков юридического лица и обеспечивает реализацию принципа имущественной обособленности хозяйствующего субъекта.

2. Служит основным источником информации для обширного круга пользователей, поскольку знакомит их с имущественным состоянием организации. Из бухгалтерского баланса заинтересованные пользователи узнают, какой имущественной массой, т.е. собственным капиталом, располагает собственник.

3. Информирование о степени предпринимательского риска, т.е. по бухгалтерскому балансу определяют, сумеет ли организация в ближайшее время выполнить взятые на себя обязательства перед третьими лицами (инвесторами, кредиторами, контрагентами).

4. Определение финансовых результатов работы организации в виде наращивания собственного капитала за отчетный период, на основании которых судят о способности руководителей сохранять и приумножать вверенные им материальные и денежные ресурсы. В бухгалтерском балансе финансовый результат отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли, установленных в соответствии с законодательством РФ налогов и иных обязательных аналогичных платежей.

5. На основе данных бухгалтерского баланса строится оперативное финансовое планирование, которое является неотъемлемой частью контроля за движением финансовых потоков.

## 2.2. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Чтобы правильно построить бухгалтерский баланс необходимо:

- полностью охватить хозяйственный процесс организации во всем его многообразии;
- дать надлежащую группировку хозяйственных явлений;
- изучить связь между всеми этими явлениями на основе правильной корреспонденции счетов, что позволит анализировать факты хозяйственной жизни и движение средств организации.

Бухгалтерский баланс представляет собой *состояние имущественной массы* как группировку разнородных видов имущества (материальных ценностей, находящихся в непосредственном владении хозяйства) и прав на эти ценности и одновременно как капитал, образованный волей определенных хозяйствующих субъектов (предпринимателей, акционеров, государства), а также третьих лиц (кредиторов, инвесторов, банков).

В бухгалтерском учете имущество называют *активом*, а капитал (обязательства, долги) – *пассивом*. Поэтому по своему строению любой бухгалтерский баланс – это два ряда чисел (актива и пассива), итоги которых должны быть постоянно равны друг другу, т.е. должно сохраняться балансовое равенство:

$$\text{Актив} = \text{Пассив.}$$

В западной практике активы уравниваются с собственным капиталом и обязательствами, и равенство несколько трансформируется:

$$\text{Актив} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал.}$$

В международных стандартах финансовой отчетности даются следующие определения.

**Активы** – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых лет, от которых последняя ожидает экономические выгоды в будущем.

**Обязательства** – это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

**Капитал** – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

В концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике в России дается практически аналогичная трактовка.

**Активами** считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

**Обязательствами** считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая образовалась вследствие осуществления проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов.

**Капитал** представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации.

Актив бухгалтерского баланса раскрывает предметный состав имущественной массы и включает имущество и права.

К имуществу относятся различные предметы, имеющие хозяйственную ценность в силу своих физических свойств (деньги, товары, материалы, строения, машины, оборудование).

Права делятся:

- на овещественные – связаны с владением какой-либо ценной бумагой, дающей право на получение каких-либо ценностей (векселя, чеки, облигации, акции);

- на неовещественные:

- долговые требования в виде различных видов дебиторской задолженности;
- исключительные права – патенты, право на товарный знак.

Перечисление всех составных групп частей актива, количественно измеренных и оцененных, отражается в соответствующих статьях бухгалтерского баланса, которые объединены в разделы:

*Раздел I «Внеоборотные активы»:*

- 1) нематериальные активы;
- 2) основные средства;
- 3) незавершенное строительство;
- 4) доходные вложения в материальные ценности;
- 5) долгосрочные финансовые вложения;
- 6) отложенные налоговые активы;
- 7) прочие внеоборотные активы.

*Раздел II «Оборотные активы»:*

- 1) запасы;
- 2) налог на добавленную стоимость;
- 3) дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты);
- 4) дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты);
- 5) краткосрочные финансовые вложения;
- 6) денежные средства;
- 7) прочие оборотные активы

Статьи актива размещаются в бухгалтерском балансе по степени ликвидности, т.е. в прямой зависимости от того, с какой быстротой данная часть имущества приобретает в хозяйственном обороте денежную форму.

В отечественной практике актив строится в порядке возрастающей ликвидности, при которой в первом разделе баланса показывается недвижимое имущество, практически до конца своего существования сохраняющее первоначальную форму.

Для США, Англии характерна схема построения актива в порядке убывающей ликвидности.

Пассив бухгалтерского баланса показывает:

- какая величина средств (капитала) вложена в хозяйственную деятельность предприятия;
- кто и в какой форме участвовал в создании ее имущественной массы.

В современной трактовке пассивом называется совокупность лежащих на организации обязательств за полученные ценности, которые связывают право распоряжения средствами, заставляя организацию отчитываться в этом распоряжении.

В бухгалтерском учете слово «пассив» имеет два значения.

В узком – это совокупность денежных обязательств, которые могут быть двоякого рода:

- одни связаны с различными ценными бумагами, выданными хозяйствующим субъектом (выданные векселя, выпущенные облигации, акцептованные чеки);
- другие возникают в силу кредиторской задолженности поставщикам, перед работниками, бюджетом.

В широком значении под пассивом понимают всю совокупность юридических отношений, лежащих в основе финансирования хозяйствующего субъекта. Таким образом, он включает все разнообразные источники средств хозяйства – как заемные, так и собственный капитал.

Если представить, что хозяйствующий субъект обособлен от его собственника (владельца), то пассив выражает обязательства как перед третьими лицами, так и перед самим собственником. Такое понимание всегда было присуще бухгалтерскому балансу.

Обязательства в учете классифицируются по различным признакам – по срокам погашения, виду обеспечения, группе получателей.

Важной является группировка по субъектам:

- обязательства перед собственниками хозяйства – «Собственный капитал» (раздел III бухгалтерского баланса):
  - одни возникают в силу первоначального взноса собственника при открытии хозяйства и в силу последующих дополнительных взносов извне – уставный капитал;
  - другие превышают взносы над уставным капиталом и являются накоплением средств по причине оставления организации части полученной прибыли – резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль.

Обязательства перед собственниками составляют практически постоянную часть баланса (например, уставный капитал не подлежит погашению в течение всей деятельности предприятия);

- внешние обязательства (долги) – «Заемный капитал»:
  - займы;
  - кредиты;
  - авансы полученные;
  - обязательства перед поставщиками;
  - вексельные обязательства;
  - обязательства перед бюджетом.

Внешние обязательства имеют ту или иную срочность погашения и делятся:

- на долгосрочные – *раздел IV* бухгалтерского баланса;
- на краткосрочные – *раздел V*.

Рассматриваемые обязательства представляют собой юридические права третьих лиц на имущество хозяйствующего субъекта.

С хозяйственной точки зрения – это источник имущества (актива). С юридической – долг хозяйствующего субъекта. Поэтому понятия «заемные средства (капитал)» и «внешние обязательства» тождественны.

В международной практике особо выделяется понятие «собственные средства» (собственный капитал), которое трактуется как чистое имущество (чистые активы) и представляет собой остаток всего имущества предприятия за вычетом внешних обязательств:

$$\text{Собственный капитал} = \text{Итог пассива (остаток всего капитала)} - \text{Заемный капитал (внешние обязательства)}.$$

Следовательно, «чистое имущество» и «собственный капитал» – это тождественные понятия.

Показатель «Чистые активы» является сравнительно новым для российских организаций. Его появление связано с введением в действие ГК РФ и фиксацией в нем требования сравнения показателя чистых активов с суммой уставного капитала.

В форме № 1 бухгалтерского баланса приведена справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, которая заполняется на основании указаний, приведенных в Инструкции по применению Плана счетов, а также с учетом конкретного перечня забалансовых счетов, используемых организацией.

### 2.3. ВИДЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Применяемые в практической деятельности бухгалтерские балансы могут быть классифицированы по различным признакам.

1. По времени составления:

*Вступительный (организационный)* – составляется на момент образования организации и показывает имущественную массу, состоящую в основном из денежных вкладов, организационных расходов, уставного капитала и расчетов с учредителями.

*Текущий (операционный)* – составляется в течение деятельности предприятия. При этом промежуточный – на основе книжных данных, а составлению годового баланса должна предшествовать подготовительная работа.

*Санитарный* – составляется в случаях, когда организация приближается к банкротству с целью показать реальное состояние дел и принять решение о ликвидации путем объявления о банкротстве либо о попытке договориться с кредиторами об отсрочке платежей. Предполагает обязательное проведение полной инвентаризации для подтверждения реальности статей бухгалтерского баланса.

*Ликвидационный* – составляется при ликвидации предприятия. Оценка статей актива при этом производится по реализационной стоимости (более низкой, чем первоначальная).

*Соединительный* – составляется при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо. При этом производится суммирование показателей ликвидационных балансов сливающихся организаций.

*Разделительный* – составляется при разделении одного хозяйствующего субъекта на ряд юридических лиц или при выделении из единого баланса хозяйства некоторой доли капитала для образования новой организации.

2. По источникам информации:

*Книжный* – составляется на основании учетных записей текущего бухгалтерского учета.

*Инвентарный* – на основании описи имущества.

*Генеральный* – по данным бухгалтерского учета, подтвержденным проведением инвентаризации.

3. По объему информации:

*Единый* – бухгалтерский баланс отдельного предприятия.

*Сводный* – это соединения отдельных балансов путем суммирования отчетных показателей. Составляется различными министерствами и ведомствами.

*Консолидированный* – объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но связанных экономическими отношениями (головной организации, дочерних и зависимых обществ). При суммировании показателей исключаются все внутренние обороты.

4. По содержанию:

*Пробный (проверочный)* – был исторически первым и представлял собой описание дебетовых и кредитовых оборотов. Равенство их итогов подтверждало правильность разности фактов хозяйственной жизни по счетам бухгалтерского учета.

*Оборотно-сальдовый* – аналог оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам, позволяет выявить равенство начальных и конечных остатков и оборотов.

*Сальдовый* – показывает остатки по счетам бухгалтерского учета на определенную дату и их равенство.

5. По характеру деятельности:

*По основной* – по результатам деятельности, соответствующей профилю предприятия, его уставу.

*По неосновной* – по результатам прочих видов деятельности. Как правило, могут составлять подразделения предприятия.

6. По формам собственности.

7. По полноте оценки отдельных статей баланса:

*Баланс-брутто* – включает сальдо регулирующих контрарных счетов со знаком «плюс» вслед за счетом, оценку которого они дополняют, что увеличивает итог баланса.

*Баланс-нетто* – включает сальдо регулирующих контрарных счетов со знаком «минус» вслед за счетом, оценку которого они дополняют, что уменьшает итог баланса.

8. По формату:

*Односторонний (вертикальный)* – актив и пассив располагаются последовательно (в любом порядке).

*Двусторонний (горизонтальный)* – актив и пассив располагаются с противоположных сторон; в РФ актив – слева, пассив – справа.

*Раздельный* – по центру располагают наименования счетов; слева – показатели активных счетов; справа – показатели пассивных.

*Сдвоенный* – слева перечисляются наименования счетов, справа располагается две графы – актив и пассив.

*Шахматный* – баланс делится на ряд клеток, получающихся при пересечении горизонтальных и вертикальных линий, в которых перечисляются счета. На пересечении клеток со счетом дебета и кредита указывается сумма показателя за период.

9. По учитываемому периоду:

*Провизорный* – предполагает расчет показателей баланса в конце месяца, причем за прошедшие дни используются фактические значения показателей, за оставшиеся вносятся предполагаемые показатели (с учетом сложившихся тенденций). Используется, как правило, в управленческих целях.

*Перспективный* – составляется на будущий период. Расчет показателей производится статистическими методами.

*Директивный* – включает показатели, отражающие наиболее эффективное использование ресурсов предприятия.

## 2.4. ОЦЕНКА СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

По проблеме оценки статей бухгалтерского баланса в теории и практике как в России, так и за рубежом существует два подхода:

- оценка производится по рыночным ценам, ценам возможной реализации, стоимости использования;
- оценка производится по первоначальной стоимости.

Однако оба варианта не отражают фактического финансового положения предприятия и его финансовых результатов.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н установлено, что оценка имущества осуществляется в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных расходов.

При этом необходимо учитывать допущения и требования ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность», а также следующие факторы:

- 1) времени совершения хозяйственной операции;
- 2) уместности, т.е. происхождения затрат и их признания;
- 3) факторы экономического содержания;
- 4) конъюнктурный, т.е. осторожности;
- 5) рациональности и точности оценки.

При оценке отдельных статей актива и пассива бухгалтерского баланса следует руководствоваться также положениями соответствующих ПБУ.

Рассмотрим *основные возможные варианты оценки статей бухгалтерского баланса*:

• Основные средства и нематериальные активы – отражаются по остаточной стоимости, рассчитываемой как разница между первоначальной или восстановительной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

• Капитальные вложения – отражаются в сумме фактических затрат.

• Финансовые – в сумме фактических затрат (за минусом величины резерва под обесценение финансовых вложений).

• Материалы – по фактической себестоимости.

• Готовая продукция – по фактической производственной или по нормативной (плановой) себестоимости.

• Товары – по стоимости их приобретения или продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок).

При оценке материально-производственных запасов следует вычитать величину резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

• Незавершенное производство – по прямым затратам или материальным расходам.

• Дебиторская задолженность – в сумме задолженности в соответствии с договором за минусом резерва по сомнительным долгам.

• Денежные средства – по нарицательной стоимости.

Каждый отдельный показатель в балансе, по которому проставлена сумма, называется *статьей*. Рассмотрим более подробно, какая информация и в какой оценке отражается по статьям бухгалтерского баланса.

В разделе I «Внеоборотные активы» актива баланса представлены следующие группы статей:

- нематериальные активы;
- основные средства;
- незавершенное строительство;
- доходные вложения в материальные ценности;
- долгосрочные финансовые вложения;
- прочие внеоборотные активы.

*Нематериальные активы* показываются по остаточной стоимости, которая получается после вычета из фактических затрат по их приобретению сумм начисленного износа. Износ начисляется равномерно в течение срока полезного использования или в течение 10 лет, но не более срока деятельности организации. Нематериальные активы представляют собой промышленные образцы, полезные модели, товарные знаки, фирменное наименование, лицензии, программы для электронно-вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных схем, изобретения, права на интеллектуальную собственность, права на пользование интеллектуальными ресурсами, расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, организационные расходы, деловую репутацию. Все эти виды нематериальных активов в балансе объединены в следующие статьи в соответствии с особенностями учета и спецификой использования:

• патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы;

• организационные расходы;

• деловая репутация.

Расшифровка состава нематериальных активов приводится в приложении к балансу (форма № 5).

Следующая группа статей раздела I актива – *основные средства*, представляющие собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере.

К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства, а также земельные участки и объекты природопользования.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Основные средства предприятия, учреждения отражаются в отчетности по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления, представляющим первоначальную или восстановительную стоимость за вычетом износа.

Стоимость этих средств (за исключением земельных участков) предприятия погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (обращения)

в течение нормативного срока их эксплуатации по нормам, утвержденным в установленном законодательством порядке. Накопленный стоимостный износ (амортизированная стоимость) основных средств отражается в учете и отчетности отдельно.

В итог баланса основные средства включаются по остаточной стоимости (т.е. за вычетом амортизации).

Расшифровка их состава с выделением основных средств производственного и непроизводственного назначения, а также с указанием поступления, выбытия, остатка и начисленной амортизации приводится в приложении к балансу (форма № 5).

В бухгалтерской отчетности затраты по *незавершенному капитальному строительству* отражаются по статье «Незавершенное строительство». В его состав включаются затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, инвентаря, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, затраты на подготовку кадров для вновь строящихся предприятий и др.). Незавершенное капитальное строительство отражается в балансе по фактическим затратам для застройщика (заказчика). Такие объекты до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств и амортизация по ним не начисляется.

По *статье «Доходные вложения в материальные ценности»* отражаются доходные вложения в ценности, представляемые по договору аренды (лизингу), и имущество, представляемое по договору проката.

К *долгосрочным финансовым вложениям* относятся инвестиции предприятия, учреждения в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги (акции) и уставные фонды других предприятий, а также предоставленные другим предприятиям на территории Российской Федерации и за ее пределами займы на срок более 12 месяцев.

Эти вложения в балансе отражаются по сумме фактических затрат для инвестора. Разница между суммой фактических затрат на приобретение облигаций, других долговых обязательств и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относится на результаты хозяйственной деятельности.

Акции и паи, неоплаченные полностью, показываются в активе баланса в полной их покупной стоимости, с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве баланса в случаях, когда инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению акций и паев, показываются в активе баланса по статье дебиторов.

Вложения предприятия, учреждения в акции других предприятий, учреждений, котирующиеся на бирже или внебиржевом рынке, котировка которых регулярно публикуется, а также в облигации и другие долговые обязательства, имеющие хождение на вторичном рынке, котировки которых регулярно публикуются, при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже балансовой стоимости, с отнесением разницы на результаты хозяйственной деятельности.

Долгосрочные финансовые вложения показываются по статьям «Инвестиции в дочерние общества, зависимые общества, другие организации», а также «Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев».

В прочих внеоборотных активах отражаются другие активы длительного пользования, не нашедшие отражения в разделе I.

Сумма перечисленных статей показывается в итоге этого раздела актива баланса.

*Раздел II «Оборотные активы»* актива баланса состоит из большого числа подразделов с подробной постатейной детализацией:

- запасы;
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты);
- дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты);
- краткосрочные финансовые вложения;
- денежные средства;
- прочие активы.

В *подразделе «Запасы» по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные материальные ценности»* показываются стоимостные данные об остатках сырья, материалов по сумме фактических затрат на их приобретение по одному из методов оценки (ФИФО, ЛИФО, средневзвешенной себестоимости) в соответствии с выбранной учетной политикой. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, также входившие в данную статью по остаточной стоимости (за минусом начисленного износа), в соответствии с новым Планом счетов относятся к основным средствам.

*Статья «Животные на выращивании и откорме»* является типичной для сельскохозяйственных предприятий.

По статье «Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)» в отраслях материального производства отражаются затраты производственного характера по незавершенным работам, а также по продукции, не прошедшей всех стадий обработки на данном предприятии. Величина незавершенного производства зависит от состава затрат, включаемых в себестоимость продукции или услуг, а также от способа распределения косвенных расходов и способа отнесения затрат на реализованную продукцию и выбранной учетной политики. Так, оценка незавершенного производства может производиться без общехозяйственных расходов. Сумма издержек обращения, приходящаяся на остаток нерезализованных товаров, показывается по данной статье организациями торговли, снабжения или посреднической деятельности.

Статья «Готовая продукция и товары для перепродажи» показывает остатки готовой продукции, поступившей на склад предприятия, предназначенной для реализации, в размере фактических затрат на ее производство.

Появление статьи «Товары отгруженные» возможно у предприятий, которые определяют выручку от реализации по моменту оплаты, если в соответствии с договором поставки предусмотрен переход права собственности при поступлении денежных средств. Товары, отправленные покупателю, остаются собственностью продавца, и их остатки показываются в его балансе до момента оплаты.

Статья «Расходы будущих периодов» включает расходы по рекультивации земель, ремонту основных средств, арендную плату, подписку и другие, т.е. те, что оплачиваются полной суммой единовременно, а погашаются в течение отчетного периода (например, года). Так, арендная плата, внесенная авансом за весь срок аренды, или оплаченная подписка на периодическую печать будут в балансе показаны как расходы будущих периодов.

В подразделе «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» показывается налог на добавленную стоимость, уплаченный при покупке товаров или получении услуг, поскольку он не относится на себестоимость этих товаров, до момента его списания в уменьшение задолженности бюджету по расчетам по налогу на добавленную стоимость.

Большой подраздел «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» объединяет группу статей расчетов, прежде всего:

- «Покупатели и заказчики»;
- «Векселя к получению»;
- «Задолженность дочерних и зависимых обществ»;
- «Авансы выданные»;
- «Прочие дебиторы».

Покупатели и заказчики являются должниками предприятия, поставившего им продукцию, т.е. дебиторами. В ряде случаев, когда покупателю предоставляется отсрочка в платеже, она оформляется товарным векселем, который и выдается ему. При учете задолженности, обеспеченной товарным векселем, полученным поставщиком в обеспечение расчетов по отгруженным товарам, выполненным работам или оказанным услугам, следует иметь в виду, что в эту сумму включаются также и проценты по векселю. Выделение в отдельную статью задолженности дочерних и зависимых обществ позволяет облегчить составление консолидированной отчетности, о которой пойдет речь далее. Авансы, выданные поставщикам, показывают, что они становятся должниками, т.е. дебиторами. При создании резерва по сомнительной задолженности дебиторская задолженность показывается по остаточной стоимости, т.е. за вычетом резерва.

Такую же структуру имеет подраздел «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)», куда помимо статей, аналогичных статьям предыдущего подраздела, но со сроками погашения в течение 12 месяцев, включается статья «Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал», которая показывает остаток еще непогашенной учредителями задолженности по взносам в уставный капитал.

Подраздел «Краткосрочные финансовые вложения» включает следующие статьи:

- «Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев»;
- «Собственные акции, выкупленные у акционеров»;
- «Прочие краткосрочные финансовые вложения».

Собственные акции при их покупке у акционеров отражаются в балансе по номинальной стоимости. В случае расхождений между фактическими затратами и номинальной стоимостью акций полученная разница относится на финансовые результаты.

В подразделе «Денежные средства» показываются остатки денежных средств на счетах предприятия по статьям:

- «Касса»;
- «Расчетные счета»;
- «Валютные счета»;
- «Прочие денежные средства».

«Касса» показывает остатки денежных средств непосредственно в кассе предприятия, и хотя их величина невелика, в целях контроля она не объединяется с денежными средствами в банках на

расчетных счетах предприятия. Валютные средства пересчитываются в рубли по курсу Банка России на дату баланса. Прочие денежные средства включают переводы, аккредитивы и др.

По разделу II актива баланса подсчитывается итог, который в сумме с итогом раздела I составляет итог актива баланса.

Сама величина актива, показывающая общую сумму имущества, не дает представления о том, за счет каких источников это имущество было сформировано. Ответ на этот вопрос можно найти в пассиве баланса.

*Раздел III «Капитал и резервы»* пассива баланса объединяет собственные источники, т.е. предоставленные учредителями или полученные в ходе работы самой организации:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- целевые финансирование и поступления;
- нераспределенная прибыль (убыток).

*Статья «Уставный капитал»* показывает сумму уставного или складочного капитала, неделимого или уставного фонда (в зависимости от организационно-правовой формы собственности), которые зафиксированы в учредительных документах (в уставе компании). В акционерных обществах по данной статье показывается акционерный капитал по номинальной стоимости акций (если таковая указана). Увеличение уставного капитала возможно при дополнительном взносе капитала учредителями, при направлении прибыли на увеличение уставного капитала, при дополнительной эмиссии акций. Уменьшение – при изъятии учредителями своих вкладов при аннулировании собственных акций, направлении средств уставного капитала на покрытие убытков. Все эти операции потребуют внесения изменений в учредительные документы.

По *статье «Добавочный капитал»* отражаются прирост стоимости имущества при дооценке, получение эмиссионного дохода при превышении выручки от первично размещаемых акций акционерного общества над их номинальной величиной, при возникновении курсовой разницы по задолженности учредителей по взносам иностранной валюты в уставный капитал, а также безвозмездно получаемое имущество для производственных целей и прирост стоимости имущества из-за капитального строительства, финансируемого за счет прибыли.

*Статья «Резервный капитал»* включает остаток неиспользованных резервов, которые образуются за счет прибыли после налогообложения как в соответствии с законодательством, так и в соответствии с учредительными документами. Резервный капитал еще называют резервным фондом; его обязаны создавать акционерные компании в размерах не менее 15% от размера уставного капитала и компании с участием иностранного капитала. Так, средства резервного фонда могут направляться на погашение убытков, выкуп собственных акций, погашение собственных облигаций и другие цели, предусмотренные законодательством или учредительными документами.

По *статье «Целевые финансирование и поступления»* отражается остаток бюджетного или иного финансирования по целевым инвестиционным проектам.

*Статья «Нераспределенная прибыль»* характеризует прибыль, оставшуюся для нужд развития компании.

*Статья «Непокрытый убыток»* вычитается из величины собственного капитала.

Алгебраическая сумма всех статей отражается как итог раздела III и показывает величину собственного капитала организации.

*Раздел IV «Долгосрочные обязательства, займы и кредиты»* пассива баланса представлен следующими статьями:

- «Кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты»;
- «Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты»;
- «Прочие долговые обязательства».

Достаточно ясные уже по названию, эти статьи кредиторской задолженности наряду с основным долгом включают проценты, начисленные по кредитам и займам.

Общая сумма непогашенной долгосрочной кредиторской задолженности показывается в итоге раздела IV пассива баланса.

*Раздел V «Краткосрочные обязательства»* пассива баланса объединяет статьи различной кредиторской задолженности, срок погашения которой находится в пределах 12 месяцев после отчетной даты, а также некоторые другие:

- «Займы и кредиты»:
  - кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты,
  - займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- «Кредиторская задолженность»:
  - поставщики и подрядчики;
  - векселя к уплате;
  - задолженность перед дочерними и зависимыми обществами;
  - задолженность перед персоналом организации;
  - задолженность перед государственными внебюджетными фондами;

- задолженность перед бюджетом;
- авансы полученные;
- прочие кредиторы;
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- доходы будущих периодов;
- резервы предстоящих расходов;
- прочие краткосрочные обязательства.

*Подраздел «Займы и кредиты»*, включающий статьи «Кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты» и «Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты», характеризует остаток невыплаченной задолженности банкам по кредитам и организациям по займам, включая начисленные проценты.

*Подраздел «Кредиторская задолженность»* объединяет широкий спектр видов задолженности. Так, статья «Поставщики и подрядчики» – это остаток невыплаченной задолженности поставщикам и подрядчикам за полученные от них товары и услуги.

Статья «Векселя к уплате» показывает остаток еще неоплаченного векселя, выдаваемого поставщику в случае предоставления им отсрочки в платеже, и включает также проценты по векселю.

Выделение из кредиторской задолженности статьи «Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами» позволяет элиминировать внутрифирменную задолженность при составлении консолидированной отчетности.

*Статья «Задолженность перед персоналом организации»* означает остаток задолженности организации перед персоналом по заработной плате на дату составления баланса.

*Статья «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами»* включает задолженность по единому социальному налогу, введенному Налоговым кодексом Российской Федерации с 1 января 2001 г. Единый социальный налог зачисляется в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации и предназначен для мобилизации средств с целью реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь. Механизм исчисления единого социального налога достаточно сложен и предусматривает несколько регрессивных шкал ставок для различных категорий налогоплательщиков.

В статье «Задолженность перед бюджетом» объединены остатки задолженности перед бюджетом по различным налогам: федеральным налогам и сборам (таким, как налог на добавленную стоимость и налог на прибыль), региональным налогам и сборам (налог на имущество, налог на недвижимость и другие), местным налогам и сборам (земельный налог, налог на рекламу и прочие).

*Статья «Авансы полученные»* обозначает кредиторскую задолженность перед покупателями, которые выдали авансы организации.

*Статья «Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов»* означает остаток долга организации на дату баланса по начисленным, но еще невыплаченным дивидендам или иным доходам перед акционерами, учредителями, другими участниками.

По статье «Доходы будущих периодов» отражаются доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, например, получение арендной платы за несколько месяцев.

В статье «Резервы предстоящих расходов» показываются резервы, образуемые организацией в соответствии с отечественной нормативной базой по бухгалтерскому учету, такие как резервы на оплату отпусков работникам, вознаграждений за выслугу лет, ремонт основных средств, предметов проката, по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства.

В статьях «Прочие кредиторы» и «Прочие краткосрочные обязательства» показываются остатки прочей задолженности.

По разделу V пассива баланса подводится итог, который вместе с итогами разделов III и IV пассива показывает общий итог пассива баланса или сумму всех источников средств. Итоги актива и пассива баланса должны быть равны и отражают величину имущества, принадлежащего организации.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение бухгалтерского баланса и назовите его основные функции.
2. Укажите виды бухгалтерских балансов и их отличительные особенности.
3. Раскройте схему построения бухгалтерского баланса.
4. Дайте определение актива баланса, используя трактовки в международных стандартах финансовой отчетности и Концепции развития бухгалтерского учета в РФ.
5. Дайте определение пассива баланса, используя современную трактовку понятия «обязательства» международных стандартов финансовой отчетности и Концепции развития бухгалтерского учета в РФ.
6. Приведите перечень и дайте оценку статье раздела I бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы».

7. Приведите перечень и дайте оценку статье раздела II бухгалтерского баланса «Оборотные активы».
8. Приведите перечень и дайте оценку статье раздела III бухгалтерского баланса «Капитал и резервы».
9. Приведите перечень и охарактеризуйте статьи раздела IV бухгалтерского баланса «Долгосрочные обязательства».
10. Приведите перечень и охарактеризуйте статьи раздела V бухгалтерского баланса «Краткосрочные обязательства».
11. Раскройте порядок отражения в бухгалтерской отчетности остатков по забалансовым счетам.

### **Литература**

1. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
2. Касьянова Г.Ю. Комментарий к Приказу Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2003. – № 10, 11, 12; 2004. – № 1, 2.
3. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. – М.: Финансы и статистика, 2002.
4. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
5. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
6. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.

### **Нормативно-правовые акты**

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
4. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
5. Приказ Госкомстата РФ и Минфина РФ от 14 ноября 2003 г. № 475/102н «О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики».

## **Тема 3. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ, СХЕМЫ ПОСТРОЕНИЯ**

- 3.1. Целевая направленность отчета о прибылях и убытках в современных условиях.
- 3.2. Принципы построения отчета о прибылях и убытках.
- 3.3. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках.

### **3.1. ЦЕЛЕВАЯ НАПРАВЛЕННОСТЬ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

Отчет о прибылях и убытках является второй важнейшей формой бухгалтерской отчетности.

Согласно ПБУ 4/99, он должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период, а в соответствии с Законом РФ № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» давать «полную и достоверную информацию о деятельности организации...», что полностью соответствует принципам подготовки и составления отчетности, предусмотренным международными стандартами финансовой отчетности.

Финансовый результат деятельности организации может быть исчислен как в бухгалтерском балансе, так и в отчете о прибылях и убытках. Но первый является отчетом на определенный момент и показывает наращение собственного капитала за отчетный период, которое должно быть равнозначно полученной прибыли предприятия (за исключением сумм дополнительных взносов и изъятий собственников). Такое наращение называется *экономической прибылью*.

В отличие от бухгалтерского баланса финансовый результат в отчете о прибылях и убытках определяется как разница между сальдо доходов и расходов отчетного периода нарастающим итогом с начала года до отчетной даты. В бухгалтерском учете финансовый результат хозяйственной деятельности

определяется подсчетом и балансированием всех прибылей и убытков за отчетный период по данным этого учета (используется счет 99 «Прибыли и убытки») и называется *бухгалтерской прибылью*.

Экономическая прибыль, по сути, должна совпадать с бухгалтерской, так как доходы и расходы – это относящиеся к отчетному периоду выплаты и поступившие платежи, с которыми связано изменение соответствующих активов или пассивов. Но в последние годы в западной практике в условиях развития рынка ценных бумаг это понятие существенно изменилось. Под ним стали понимать прирост экономической стоимости предприятия (существуют различные уравнения для определения величины таковой, как правило, это разность между рентабельностью вложенного капитала и средневзвешенной стоимостью капитала, помноженная на величину первого). Любые расхождения между экономической и бухгалтерской прибылью должны стать объектом тщательного анализа бухгалтеров.

Таким образом, отчет о прибылях и убытках как составная часть годовой и промежуточной отчетности позволяет определить вид, величину и источники формирования финансового результата на основе произведенных расходов и полученных доходов.

### 3.2. ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

В соответствии с нормативными документами, каждый хозяйствующий субъект должен составлять отчет о прибылях и убытках, чтобы получить данные о соотношении доходов и расходов.

Исходя из принципов бухгалтерского учета, этот отчет должен быть ясным и наглядным, содержать информацию обо всех доходах и расходах с учетом требования полноты и в соответствии с принципом начисления. Последний предполагает, что все хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности в тех отчетных периодах, в которых они совершались, независимо от получения или выплаты денежных средств.

Экономические принципы составления отчета о прибылях и убытках:

1. *Принцип расчета финансового результата методом брутто* – предусматривает отражение всех доходов и расходов в полном размере без взаимозачетов (в соответствии с п. 40 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н).

*Метод нетто*, напротив, допускает суммирование (взаимозачет) однородных доходов и расходов, при этом отражается лишь результат сложения.

2. *Принцип детализации доходов и расходов по видам* – все доходы и расходы отчетного периода должны быть структурированы определенным образом.

В соответствии с Приказом Минфина РФ № 67н, все доходы и расходы делятся на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы. Согласно ПБУ 9/99 и 10/99, в отчете о прибылях и убытках доходы и расходы делятся на доходы и расходы по обычным видам деятельности, операционные и внеоперационные.

3. *Принцип построения по функциям управления* – предполагает относить доходы и расходы к определенным областям деятельности организации и таким образом оценить их экономическое действие (такое отнесение весьма условно).

4. *Принцип периодизации* – в отчете о прибылях и убытках отражаются части издержек и поступлений, относящихся к данному отчетному периоду, в котором была произведена продукция или оказаны услуги.

5. *Принцип разделения результата* – доходы и расходы должны быть разделены таким образом, чтобы основные и прочие составляющие финансового результата были прозрачными, т.е. распознаваемыми.

Такое разделение финансового результата позволяет внешним пользователям бухгалтерской отчетности очистить полученный финансовый результат от случайных факторов, а внутренним – принимать соответствующие управленческие решения по максимизации прибыли и уменьшению убытков организации.

Разделение финансового результата может производиться с помощью двух критериев:

- *регулярности* – разделение на результаты от основной (обычной) деятельности организации или прочей (неосновной);
- *отношения к виду хозяйственной деятельности* – разделение финансового результата от основной деятельности на результаты от производственной (коммерческой) и финансовой деятельности.

### 3.3. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Как уже упоминалось ранее, в отчете о прибылях и убытках выделяются доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы.

Все показатели, формирующие финансовый результат, приводятся в двух разрезах:

- за отчетный период (графа 3);
- за аналогичный период предыдущего года (графа 4).

В отчете о прибылях и убытках приводятся данные о следующих видах прибыли (убытка) организации:

- валовая прибыль;
- прибыль (убыток) от продаж;
- прибыль (убыток) до налогообложения;
- чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

Элементами, формирующими в бухгалтерском учете информацию о финансовых результатах деятельности организации, отражаемыми в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы, определяемые ПБУ 9/99 и 10/99.

**Доходами организации** признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

**Расходами организации** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

#### **Порядок заполнения отчета о прибылях и убытках.**

*Раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности».*

По строке «*Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)*» отражаются доходы от обычных видов деятельности организации. В соответствии с ПБУ 9/99 (п. 5) такими доходами является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. При этом арендная плата, лицензионные платежи и доходы, полученные от участия в уставных капиталах других организаций, отражаются в составе доходов от обычных видов деятельности или в составе операционных доходов в соответствии с учетной политикой организации.

Отражая *величину выручки*, бухгалтер должен помнить следующее:

- она определяется с учетом всех предоставленных организации, согласно договору, скидок (надбавок) и отрицательной (положительной) суммовой разницы, возникающей в тех случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах);
- указывается без суммы косвенных налогов (налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин), поскольку, в соответствии с п. 3 ПБУ 9/99, они не признаются доходами организации.

В соответствии с ПБУ 9/99, выручка *признается* в бухгалтерском учете и отчетности при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность возникает в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении его получения;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

По указанной строке нужно показать оборот по кредиту счета 90 «Продажи» субсчету 1 «Выручка» за минусом дебетового оборота по субсчетам «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы», «Экспортные пошлины» счета 90.

По строке «*Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг*» указываются расходы по обычным видам деятельности, выручка от которых отражена по строке «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» формы № 2, т.е. отражаются учтенные затраты на производство продукции (работ, услуг) в доле, относящейся к проданной в отчетном периоде продукции (работам, услугам).

При определении ее себестоимости следует руководствоваться требованиями ПБУ 10/99 «Расходы организации», а также отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

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

- а) производятся в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- б) их сумма может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении его передачи.

Таким образом:

- производственные организации отражают по этой строке стоимость реализованной продукции;
- организации сферы услуг записывают затраты, связанные с оказанием услуг;
- организации торговли – покупную стоимость товаров, реализованных в отчетном периоде.

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в показатель по этой строке не включаются.

По указанной строке нужно показать оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчету 2 «Себестоимость продаж».

По строке «*Валовая прибыль*» указывается разница между суммами, указанными по строкам «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» и «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2.

По строке «*Коммерческие расходы*» отражаются расходы, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения (счет 44 «Расходы на продажу»).

Согласно ПБУ 10/99 (п. 9), организация может списывать коммерческие расходы двумя способами:

- распределяя между реализованной и нереализованной продукцией;
- включая всю сумму расходов в себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде.

Выбранный организацией способ списания коммерческих расходов должен быть отражен в учетной политике.

Строка «*Управленческие расходы*» предназначена для отражения общехозяйственных расходов (счет 26 «Общехозяйственные расходы»).

Согласно ПБУ 10/99 (п. 9), организация может списывать управленческие расходы двумя способами, которые аналогичны применяемым при списании на себестоимость коммерческих расходов.

Таким образом, в зависимости от принятой организацией учетной политики списание указанных расходов может производиться в дебет счета 90 «Продажи» или в дебет счета 20 «Основное производство».

Если выбран второй способ, то сумму управленческих расходов необходимо указать в строке «Управленческие расходы», а если первый – то эта сумма учитывается по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2 вместе с другими расходами.

По строке «*Прибыль (убыток) от продаж*» показывается финансовый результат от основной деятельности организации. Он определяется как разница между суммой доходов по этой деятельности, отраженной по строке «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)», и расходами организации по ней, которые записываются по строкам «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы» формы № 2.

*Раздел «Прочие доходы и расходы».*

По строке «*Проценты к получению*» отражаются операционные доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам за предоставление в пользование денежных средств организации, использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации.

Сумма процентов к получению отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке «*Проценты к уплате*» указываются операционные расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов). Сумма этих процентов отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке «*Доходы от участия в других организациях*» приводятся доходы от участия в уставных капиталах других организаций (дивиденды по акциям) (если в соответствии с учетной политикой таковые не являются доходами от обычных видов деятельности). Они отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке «*Прочие операционные доходы*» указываются прочие операционные доходы организации, не вошедшие в предыдущие группы:

- доходы от продажи основных средств и иных активов;
- прибыль, которая получена в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества), и вознаграждение за имущество, переданное в общее владение или пользование;
- прибыль, полученная при разделе имущества простого товарищества.

Эти доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке «*Прочие операционные расходы*» приводятся прочие операционные расходы, перечисленные в п. 7 ПБУ 10/99, например:

- остаточная стоимость объектов основных средств или иных активов, которые были проданы;
- оплата услуг кредитных организаций;
- налоги и сборы, которые, согласно налоговому законодательству, уплачиваются за счет финансовых результатов.

Эти расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке «*Внереализационные доходы*» указывается сумма внереализационных доходов, перечисленных в п. 8 ПБУ 9/99. В частности, к ним относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, признанные стороной, обязанной их уплатить;
- стоимость активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения, списанная со счета, на котором ведется учет доходов будущих периодов;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов.

Они отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке «*Внереализационные расходы*» указываются суммы внереализационных расходов, перечисленных в п. 12 ПБУ 10/99. В частности, в нем указаны:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, признанные организацией;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- расходы на благотворительную деятельность;
- расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий.

Они отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Чрезвычайные доходы и расходы, возникающие в результате форс-мажорных обстоятельств, отражаемые по счету 99 «Прибыли и убытки», могут быть отражены по специально вписываемым строкам после внереализационных доходов и расходов.

По строке «*Прибыль (убыток) до налогообложения*» показывается финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности организации за отчетный период, рассчитанный по правилам бухгалтерского учета.

Он определяется следующим образом: к сумме прибыли (убытка) от продаж прибавляются проценты к получению, доходы от участия в других организациях, прочие операционные доходы и внереализационные доходы. Затем из полученной суммы вычитаются проценты к уплате, прочие операционные расходы и внереализационные расходы.

Строки «*Отложенные налоговые активы*» и «*Отложенные налоговые обязательства*» появились в отчете о прибылях и убытках в связи с принятием новой методики отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

По строке «*Отложенные налоговые активы*» отражается разность оборотов по дебету и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы».

По строке «*Отложенные налоговые обязательства*» отражается разность оборотов по дебету и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По строке «*Текущий налог на прибыль*» указывается сумма налога на прибыль, которую организация должна заплатить в бюджет:

$$\begin{aligned} \text{Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)} = & \text{«Условный расход»} - \text{«Условный доход»} + \\ & + \text{«Постоянное налоговое обязательство»} - \text{«Постоянные налоговые активы»} + \\ & + \text{«Отложенный налоговый актив»} - \text{«Отложенное налоговое обязательство»}. \end{aligned}$$

По строке «*Чистая прибыль (убыток) отчетного периода*» указывается сумма чистой прибыли (убытка) текущего отчетного периода как результат от выполнения сложения (вычитания) показателей, указанных в строках: «Прибыль (убыток) до налогообложения», «Отложенные налоговые активы», «Отложенные налоговые обязательства» и «Текущий налог на прибыль».

Эта сумма равна конечному салдо по счету 99 «Прибыли и убытки».

#### **Справочная информация.**

По строке «*Постоянные налоговые обязательства (активы)*» справочно отражается разница постоянных обязательств и постоянных налоговых активов, начисленных в текущем отчетном периоде.

По строке «*Базовая прибыль (убыток) на акцию*» указывается размер базовой прибыли (убытка) на акцию в текущем отчетном периоде.

Согласно Методическим рекомендациям по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (п. 3), утвержденных Приказом МФ РФ от 21 марта 2000 г. № 29н, базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Под **базовой прибылью (убытком)** понимается прибыль (убыток) отчетного периода, оставшаяся в распоряжении акционерного общества после уплаты налога на прибыль и прочих аналогичных платежей (строка «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода»).

По строке «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» показывается величина разводненной прибыли (убытка) на одну акцию, которая отражает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества.

В форме № 2 приводится также расшифровка отдельных прибылей и убытков, полученных (выявленных) организацией в течение отчетного периода в сравнении с данными за аналогичный период предыдущего года:

- «Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения (арбитражного суда) об их взыскании»;
- «Прибыль (убыток) прошлых лет»;
- «Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств»;
- «Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте»;
- «Отчисления в оценочные резервы»;
- «Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности».

Организации могут принять решение о представлении данных об отдельных прибылях и убытках в виде расшифровок к соответствующим статьям отчета («В том числе» или «Из них»).

Таким образом, отчет о прибылях и убытках российских организаций в последние годы был весьма существенно трансформирован, он стал более компактным и прозрачным для пользователей бухгалтерской отчетности, по своей структуре и содержанию приблизился к требованиям и формату международных стандартов финансовой отчетности.

### Контрольные вопросы

1. В чем заключается целевая направленность отчета о прибылях и убытках?
2. Принципы построения отчета о прибылях и убытках.
3. Взаимосвязь ПБУ 9/99 «Доходы организаций» и 10/99 «Расходы организаций» с отчетом о прибылях и убытках.
4. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках.
5. Условия признания выручки согласно ПБУ 9/99 для формирования соответствующего показателя в форме № 2.
6. Условия признания расходов и отражения их в форме № 2.
7. Допущения временной определенности фактов (принципы начисления), используемой при составлении формы № 2.
8. Виды прибыли в форме № 2 и порядок их расчета.
9. Техника составления формы № 2.

### Литература

1. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
2. Касьянова Г.Ю. Комментарий к Приказу Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2003. – №10, 11, 12; 2004. – № 1, 2.
3. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
5. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.

### Нормативно-правовые документы

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утверждено Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н).

6. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
7. Приказ Госкомстата РФ и Минфина РФ от 14 ноября 2003 г. № 475/102н «О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики».

## Тема 4. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

В связи с введением в действие Приказа Минфина РФ № 67н форма отчета об изменениях капитала претерпела существенные структурные изменения и в значительной степени отвечает требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Отчет содержит два раздела:

I. Изменения капитала,

II. Резервы, показатели, которых приводятся за два года: отчетный и предыдущий.

### **Раздел I. Изменения капитала.**

По графам 3–6 отражаются наличие и движение источников собственных средств организации:

- уставного капитала;
- добавочного капитала;
- резервного капитала;
- Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

По каждой составляющей собственного капитала отражается остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; движение капитала (его увеличение и уменьшение) в предыдущем году; остаток на 31 декабря предыдущего года. В таком же разрезе приводится информация по отчетному году.

Для облегчения составления данного раздела в графах 3–6 оставлены незаполненными те строки, по которым у организации могут быть сведения (в остальных – стоят крестики «х»).

*Графа 3 «Уставный капитал».*

**Уставный капитал акционерного общества** – это сумма номинальной стоимости акций, распределенных между акционерами общества (ФЗ «Об акционерных обществах»).

**Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью** – это сумма номинальной стоимости долей, распределенных между участниками общества (ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

По строкам «Остаток на ...» указывается сумма уставного капитала на соответствующую дату, зафиксированная в зарегистрированных в установленном порядке учредительных документах.

Увеличение или уменьшение уставного капитала отражается в графе 3 в разрезе факторов, повлиявших на его изменение.

Увеличение величины этого капитала может происходить в результате:

- дополнительного выпуска акций;
- увеличения номинальной стоимости акций;
- реорганизации юридического лица.

Уменьшение за счет:

- уменьшения номинала акций;
- уменьшения количества акций;
- реорганизации юридического лица.

Решение об изменении величины уставного капитала принимаются общим собранием акционеров, участников (советом директоров). После принятия решения соответствующие изменения в учредительных документах должны быть зарегистрированы, только после этого производятся записи в бухгалтерском учете по изменению уставного капитала.

*Графа 4 «Добавочный капитал».* Этот капитал формируется в основном за счет прироста стоимости имущества в результате переоценки основных средств. Поэтому в графе 4 отражается показатель, оказывающий влияние на величину добавочного капитала организации в период между 31 декабря предыдущего года и 1 января отчетного года. Это «Результат от переоценки объектов основных средств», который в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не включается в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а принимается в расчет при формировании данных бухгалтерского баланса на начало года.

*Графа 5 «Резервный капитал».* Резервный капитал (фонд) общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли до достижения им размера, установленного уставом общества. Его минимальный размер находится в прямой зависимости от размера уставного капитала.

В графе 5 показывается остаток резервного капитала на начало и конец предыдущего и отчетного года, а также сумма отчислений в предыдущем и отчетном году в этот капитал.

*Графа 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».* Здесь отражаются показатели, оказывающие влияние на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации в период между 31 декабря предыдущего года и 1 января отчетного года:

- изменения в учетной политике – в соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», последствия изменения методических приемов в ней, способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, должны быть оценены в стоимостном выражении;

- результат от переоценки объектов основных средств.

Кроме того, в графе 6 отражаются следующие показатели:

- чистая прибыль – должна быть равна сумме чистой прибыли, отражаемой в отчете о прибылях и убытках;

- дивиденды;

- отчисления в резервный фонд;

- увеличение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет реорганизации юридического лица;

- уменьшение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет реорганизации юридического лица.

Решение о распределении чистой прибыли принимают собственники организации (общее собрание акционеров, собрание участников).

Остатки средств на начало и конец отчетного года (предыдущего года) берутся из Главной книги. Показатели, отражающие движение уставного, добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), заполняются на основании данных аналитического учета по счетам 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

## **Раздел II. Резервы.**

В этом разделе выделены следующие группы резервов:

1. Резервы, образованные за счет чистой прибыли:

- образованные в соответствии с законодательством;
- образованные в соответствии с учредительными документами.

2. Оценочные резервы, формирующиеся за счет финансовых результатов (дебет счета 91):

- резервы по сомнительным долгам (счет 63);
- резервы под обесценение финансовых вложений (счет 59);
- резервы под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14).

3. Резервы предстоящих расходов:

- на оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на ремонт основных средств.

Они обеспечивают возможность равномерного включения в себестоимость продукции (работ, услуг) в разные периоды времени предстоящих расходов. Образование резервов отражается записью «Дебет счета 20 (25, 26, 44) – кредит счета 96».

Раздел II отчета об изменениях капитала построен по балансовому принципу: остатки каждого резерва, созданного в организации, показываются на начало и конец отчетного периода (соответственно графы 3 и 6), отдельно отражаются суммы отчислений в резервы в отчетном периоде (графа 4) и суммы резервов, которые были использованы за отчетный период (графа 5).

Все показатели раздела приводятся за два года: отчетный и предыдущий.

Если учетной политикой предусмотрено образование разных видов резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, то их наличие и движение отражается в отчете об изменениях капитала отдельно по каждому виду.

## **Раздел «Справки».**

В данном разделе показывается стоимость чистых активов организации, а также суммы, направленные на финансирование капитальных вложений во внеоборотные активы и на расходы по обычным видам деятельности, полученные из бюджета и внебюджетных фондов.

В соответствии с ГК РФ (ст. 90 и 99), организация обязана уменьшить уставный капитал до величины чистых активов, если по итогам года стоимость чистых активов будет меньше этого капитала.

Методика расчета чистых активов изложена в Приказе МФ РФ № 10н и ФК ЦБ РФ от 29.01.2003 г. № 03-6/пз «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

## **Контрольные вопросы**

1. В чем заключается целевая направленность отчета об изменениях капитала?
2. Структура и содержание отчета об изменениях капитала.
3. Какие факторы оказывают влияние на изменение капитала?
4. Какова методика расчета чистых активов?

## Литература

1. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
2. Касьянова Г.Ю. Комментарий к Приказу Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2003. – № 10, 11, 12; 2004. – № 1, 2.
3. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
5. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.
6. Юцковская И.Д. Комментарий к Порядку оценки стоимости чистых активов акционерных обществ // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2003. – № 9.

## Нормативно-правовые документы

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
3. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

## Тема 5. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, МОДЕЛИ ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

- 5.1. Назначение отчета о движении денежных средств.
- 5.2. Порядок заполнения отчета о движении денежных средств.
- 5.3. Модели построения отчета о движении денежных средств.

### 5.1. НАЗНАЧЕНИЕ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Отчет о движении денежных средств является сравнительно «молодой» формой отчетности не только в России, но и на Западе. В составе отчетности западных компаний он стал появляться в середине 70-х годов. Международный стандарт финансовой отчетности 7 «Отчет об изменении финансового положения», утвержденный в 1977 г., стал предшественником ныне действующего международного стандарта финансовой отчетности 7 «Отчет о движении денежных средств», введенного с 1 января 1994 г. В отчетности российских организаций эта форма составляется лишь с 1996 г. Но даже за этот непродолжительный период она претерпела существенные структурные изменения.

За последнее десятилетие в мировой практике отчет о движении денежных средств стал одним из основных документов бухгалтерской (финансовой) отчетности. Он должен раскрывать информацию о денежных потоках организации, характеризующую источники поступления денежных средств и направления их расходования. Его данные дополняют информацию бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Собственники, располагая информацией о денежных потоках, имеют возможность более обоснованно подойти к разработке политики распределения и использования прибыли.

Кредиторы могут составить заключение о достаточности средств у потенциального заемщика и его способности генерировать денежные средства, необходимые для погашения обязательств.

Все показатели, характеризующие денежные поступления и выплаты, отражаются в отчете о движении денежных средств за отчетный год и аналогичный период предыдущего года в разрезе трех видов деятельности:

- текущей;
- инвестиционной;
- финансовой.

Такая группировка позволяет отразить влияние каждого из трех направлений деятельности организации на денежные средства. Их суммарное воздействие определяет изменение за период, которое выверяется с начальным и конечным сальдо денежных средств.

**Текущей деятельностью** считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

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

Сведения о движении денежных средств, связанных с инвестиционной деятельностью особенно важны, поскольку отражают расходы, произведенные в отношении ресурсов, которые, как предполагается, создадут в будущем прибыль и движение денежных средств.

**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).

Информация о движении денежных средств, связанных с финансовой деятельностью, имеет большое значение, так как позволяет прогнозировать будущий объем денежных средств, на которые будут иметь права поставщики капитала организации.

В отчете о движении денежных средств учитываются не только данные о движении денежных средств, но и о движении их эквивалентов.

В настоящее время в российских нормативных документах отсутствует понятие денежных эквивалентов, поэтому можно воспользоваться определением, данным в международном стандарте финансовой отчетности 7 «Отчет о движении денежных средств».

**Эквиваленты денежных средств** – это высоколиквидные вложения, которые имеют короткий срок погашения (не более трех месяцев) и могут быть обращены в денежные средства без существенной потери в сумме.

Некоторые операции, связанные с текущей, инвестиционной или финансовой деятельностью, не влияют на движение денежных средств (неденежные формы расчетов, например, взаимозачеты, бартер). Но раскрытие неденежных операций (особенно бартерных) важно для составления и анализа показателей отчета о движении денежных средств. В настоящее время российская система учета не требует представления информации по неденежным инвестиционным и финансовым операциям и по текущей деятельности (в отличие от международных стандартов финансовой отчетности), но она должна быть представлена в отдельной таблице, которая может быть включена в приложение к бухгалтерской отчетности.

## 5.2. ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Представление информации в отчете о движении денежных средств начинается с указания остатка денежных средств на начало отчетного года (как за отчетный год, так как и за аналогичный период предыдущего года).

Показатели, характеризующие движение денежных средств, приводятся по разделам в разрезе видов деятельности. В каждом разделе сначала отражаются показатели, характеризующие поступление денежных средств, а затем – их расход (в круглых скобках). Возможные источники поступления и направления расхода денежных средств по видам деятельности приведены в табл. 5.1.

Т а б л и ц а 5.1

Возможные источники поступления и направления расхода денежных средств

Источники поступления денежных средств	Направления расхода денежных средств
1	2
<i>По текущей деятельности:</i>	
Денежные средства, полученные от покупателей (заказчиков)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оплата приобретенных товаров, работ, услуг и иных оборотных активов</li> <li>• Оплата труда</li> <li>• Выплата дивидендов</li> <li>• Расчеты по налогам и сборам</li> </ul>
<i>По инвестиционной деятельности:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов</li> <li>• Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений</li> <li>• Полученные дивиденды</li> <li>• Полученные проценты</li> <li>• Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Приобретение дочерних организаций;</li> <li>• Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов</li> <li>• Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений;</li> <li>• Займы, предоставленные другим организациям</li> </ul>

<i>По финансовой деятельности:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг</li> <li>• Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Погашение займов и кредитов (без процентов)</li> <li>• Погашение обязательств по финансовой аренде</li> </ul>

В конце каждого подраздела приводится показатель «Чистые денежные средства», который определяется как разница между общей суммой поступлений и общей суммой выплат по каждому виду деятельности.

Сведения о движении денежных средств организации отражаются в форме № 4 в валюте Российской Федерации. Если у организации были операции, связанные с движением иностранной валюты, то она должна составить расчет, применительно к утвержденному в ней образцу отчета о движении денежных средств, по каждому виду иностранной валюты. После этого данные каждого расчета должны быть пересчитаны по курсу Центрального банка РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета о движении денежных средств.

Итоговый показатель «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов» определяется суммированием показателей «Чистые денежные средства от текущей деятельности», «Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности», «Чистые денежные средства от финансовой деятельности» всех трех подразделов формы № 4.

Показатели отчета о движении денежных средств определяются на основании аналитических данных по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках».

Отчет по форме № 4 составляется прямым методом с указанием всех потоков денежных средств.

Строки «Остаток денежных средств на начало отчетного года» и «Остаток» денежных средств на конец отчетного периода заполняются по данным остатков по счетам 50, 51, 52, 55 на начало и конец отчетного периода соответственно. Эти данные должны соответствовать данным в строке 260 «Денежные средства» бухгалтерского баланса (графы 3 и 4).

Общее изменение денежных средств по данным этого баланса должно соответствовать сумме показателя «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов» в отчете о движении денежных средств (при условии, что в нем отдельно показывается движение денежных эквивалентов).

Отдельно от потоков денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности отражаются курсовые разницы. Возникающие в результате учета операций в иностранной валюте и в результате пересчета балансовых статей не являются денежными потоками, но должны быть отражены в отчете, чтобы обеспечить соответствие показателей, характеризующих величину денежных средств и их эквивалентов в начале и конце периода.

### 5.3. МОДЕЛИ ПОСТРОЕНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Организация может представлять информацию о потоках денежных средств от текущей деятельности, используя прямой и косвенный метод, при этом движение этих средств от инвестиционной и финансовой деятельности отражается только *прямым методом*.

При его использовании в отчете о движении денежных средств отражаются валовые денежные поступления и платежи. При этом существуют следующие способы представления потоков денежных средств от текущей деятельности:

- на основе учетных записей организации (предполагает использование учетных данных об оборотах по статьям денежных средств);
- путем корректировки величины выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг, себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг и других статей отчета о прибылях и убытках с учетом:
  - имевших место в отчетном периоде изменений в статьях запасов, текущей дебиторской и кредиторской задолженности;
  - операций неденежного характера;
  - прочих операций, сопровождающихся возникновением денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности.

При использовании *косвенного метода* в разделе текущей деятельности отражаются финансовый результат организации (прибыль или убыток) и его необходимые корректировки, позволяющие перейти от величины финансового результата к величине чистого денежного потока от текущей деятельности за период. В качестве первой при этом рекомендуется использовать либо чистую прибыль (нераспределенную прибыль (убыток)) отчетного периода, отражаемую в отчете о прибылях и убытках, либо прибыль до налогообложения.

Таким образом, косвенный метод представления информации о денежных потоках от текущей деятельности рассматривает не только статьи денежных средств, но и все остальные статьи активов и пассивов, изменение которых влияет на финансовые потоки организации. В результате чистый денежный поток от текущей деятельности представлен как результат использования всех экономических ресурсов организации, что позволяет оценить управленческие решения, относящиеся к денежным потокам: относительно соответствия чистого финансового результата и денежных средств, а также достаточности получаемой прибыли для осуществления планируемых платежей.

Чистый денежный поток отличается от суммы полученного финансового результата по следующим причинам:

- указанный результат формируется в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- наличие расходов будущих периодов приводит к тому, что реальная сумма платежей отличается от суммы расходов текущего периода;
- начисленные в отчетном периоде расходы, сопровождающиеся возникновением кредиторской задолженности, увеличивают себестоимость, не меняя при этом сумму денежных средств организации;
- приобретение активов долгосрочного характера и связанный с этим отток денежных средств не отражаются на величине финансового результата;
- на эту величину оказывают влияние расходы, не сопровождающиеся оттоком денежных средств – амортизация основных средств и нематериальных активов;
- источником увеличения денежных средств необязательно является прибыль (получение займа), так же как отток денежных средств не всегда связан с уменьшением финансового результата;
- на расхождение финансового результата и чистого денежного потока влияют изменения статей оборотных активов и краткосрочных обязательств.

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

- а) изменений в запасах, текущей дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложениях, краткосрочных обязательствах, исключая займы и кредиты, в течение периода;
- б) неденежных статей: амортизации основных средств и нематериальных активов; курсовых разниц; прибыли (убытка) прошлых лет, выявленной в отчетном периоде; списанной дебиторской (кредиторской) задолженности; начисленных, но невыплаченных доходов от участия в других организациях и др.;
- в) иных статей, сопровождающихся возникновением денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности.

*Общий алгоритм корректировки.* При расчете чистого денежного потока от текущей деятельности увеличение статей оборотных активов должно быть показано в отчете со знаком «минус», уменьшение – со знаком «плюс»; увеличение остатков по статьям краткосрочных обязательств должно быть показано в отчете со знаком «плюс», уменьшение – со знаком «минус».

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

*Достоинства прямого метода:*

- 1) позволяет оценить общие суммы поступлений и платежей, обращая внимание пользователя на те статьи, которые формируют наибольший приток и отток денежных средств;
- 2) знание конкретных источников поступлений и направлений расходования средств полезно при прогнозировании и оценке структуры денежных потоков с позиций их стабильности;
- 3) данные о величине поступлений и платежей от текущей деятельности более информативны, чем данные только о нетто-результате текущей деятельности (как при косвенном методе) при оценке способности организации обеспечить такой приток денежных средств, который позволяет погасить обязательства перед кредиторами, осуществлять инвестиционную деятельность и выплачивать дивиденды.

*Недостатки прямого метода:*

- 1) трудоемкость;
- 2) не позволяет раскрыть взаимосвязи полученного финансового результата изменения денежных средств на счетах организации.

*Достоинства косвенного метода:*

- 1) фокусирует внимание на различиях между финансовым результатом и чистым денежным потоком организации;
- 2) выполняет контрольную функцию, поскольку позволяет оценить сбалансированность показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств;
- 3) прост технически;
- 4) есть возможность построения отчета о движении денежных средств без привлечения внутренних данных об оборотах по счетам денежных средств в организации.

*Недостаток косвенного метода* – надежность информации отчета о движении денежных средств непосредственно зависит от достоверности отраженного в отчете о прибылях и убытках финансового результата.

В качестве предпочтительного варианта можно рекомендовать применение прямого метода с последующей сверкой финансового результата и чистого денежного потока, что позволяет воспользоваться преимуществами обоих методов, сохранив при этом упор на раскрытие информации о поступлениях и платежах организации.

Другой вариант представления денежных потоков организации, который даст пользователю отчета равноценную информацию, состоит в использовании в качестве основного косвенного метода, но при этом в примечаниях к отчету должны быть раскрыты денежные потоки от текущей деятельности прямым методом.

### Контрольные вопросы

1. В чем заключается назначение отчета о движении денежных средств?
2. В разрезе каких видов деятельности отражаются денежные потоки в форме № 4?
3. Как отражаются в отчете курсовые разницы?
4. Что понимают под денежными эквивалентами?
5. Какие отличия существуют между отчетом о движении денежных средств, построенным прямым и косвенным методом? Назовите недостатки и преимущества каждого метода.

### Литература

1. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
2. *Касьянова Г.Ю.* Комментарий к Приказу Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2003. – № 10, 11, 12; 2004. – № 1, 2.
3. *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело, 1998.
4. *Новодворский В.Д., Пономарева Л.В.* Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
5. *Пучкова С.И.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
6. *Сотникова Л.В.* Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.

### Нормативно-правовые акты

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
3. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

## Тема 6. ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) дает расшифровку статей бухгалтерского баланса и состоит из десяти разделов:

1. Нематериальные активы.
2. Основные средства.
3. Доходные вложения в материальные ценности.
4. Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.
5. Расходы на освоение природных ресурсов.
6. Финансовые вложения.
7. Дебиторская и кредиторская задолженность.
8. Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат).
9. Обеспечения.
10. Государственная помощь.

Разделы в форме № 5 не пронумерованы, так как в соответствии с Приказом Минфина РФ № 67н показатели, включенные в приложение к бухгалтерскому балансу, организация может представлять в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включать в пояснительную записку.

*Раздел «Нематериальные активы».* В данном разделе приводится расшифровка состава нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/02 «Учет нематериальных активов»:

- объекты интеллектуальной собственности – исключительные права на объекты интеллектуальной собственности (общая сумма и по видам объектов исключительного права);
- организационные расходы;
- деловая репутация организации;
- прочие.

Раздел построен по балансовому принципу:

Наличие нематериальных активов на конец отчетного периода (графа 6) +  
+ Наличие нематериальных активов на начало отчетного периода (графа 3) +  
+ Поступило (графа 4) – Выбыло (графа 5).

Суммы по выбывшим в отчетном периоде нематериальным активам отражаются в круглых скобках.

Показатели раздела «Нематериальные активы» в приложении к бухгалтерскому балансу приводятся по первоначальной стоимости (в отличие от бухгалтерского баланса). Они формируются на основании данных аналитического учета по счету 04 «Нематериальные активы».

В данном разделе приводятся также данные о начисленной амортизации по нематериальным активам по состоянию на начало и конец отчетного периода. Показывается общая сумма начисленной за период амортизации и в том числе по видам нематериальных активов.

Показатели таковой определяются следующим образом:

1) по данным остатка по счету 05 «Амортизация нематериальных активов», если в учетной политике предусмотрена схема начисления амортизации с использованием этого счета;

2) по данным аналитического учета по счету 04 «Нематериальные активы», если в соответствии с учетной политикой счет 05 не используется.

Амортизация по организационным расходам и деловой репутации может начисляться только без использования счета 05.

*Раздел «Основные средства».* В данном разделе приводится расшифровка основных средств в соответствии с ОКОФ (утв. Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 г. № 359). Организация может использовать и Классификацию основных фондов, включаемых в амортизационные группы (утвержденную Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1).

Выделены следующие группы основных средств:

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

Раздел «Основные средства» построен по балансовому принципу.

Основные средства в форме № 5 отражаются по первоначальной (восстановительной стоимости) (в отличие от бухгалтерского баланса). Данные берутся из регистров аналитического учета по счету 01 «Основные средства».

В данном разделе приводятся также данные о начисленной амортизации объектов основных средств по состоянию на начало отчетного года и конец отчетного периода. Показывается общая сумма начисленной за период амортизации и в том числе по видам основных средств.

Показатели начисленной амортизации основных средств формируются на основании данных аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств».

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

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

*Раздел «Доходные вложения в материальные ценности».* В данном разделе приводится расшифровка состава доходных вложений в материальные ценности. Выделяются следующие группы:

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

Доходные вложения в материальные ценности показываются по первоначальной стоимости, показатели формируются на основании данных аналитического учета по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Раздел построен по балансовому принципу.

Сведения об амортизации доходных вложений в материальные ценности приводятся на начало отчетного года и конец отчетного периода на основании данных аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств».

Разделы «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» и «Расходы на освоение природных ресурсов». Предусмотрены для тех организаций, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами или являются заказчиками по ним, а также для ведущих освоение природных ресурсов.

Разделы построены по балансовому принципу. Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и расходы на освоение природных ресурсов показываются как общей суммой, так и по видам затрат.

Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и порядок раскрытия информации о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в бухгалтерской отчетности регулируются ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Показатели данного раздела определяются на основании аналитических данных по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчета 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы организации на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

Расходы на освоение природных ресурсов должны учитываться обособленно от других расходов организации, поскольку произведены в данном отчетном периоде, а относятся к будущим отчетным периодам, следовательно, подлежат равномерному включению в состав расходов организации. Показатели данного раздела определяются на основании аналитических данных по счету 97 «Расходы будущих периодов».

Раздел «Финансовые вложения». В данном разделе в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» выделяются следующие группы финансовых вложений:

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций (в том числе долговые ценные (облигации, векселя));
- предоставленные займы;
- депозитные вклады;
- прочие.

Отдельно в данном разделе отражаются финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость (котируемые ценные бумаги и другие финансовые вложения), документально подтвержденную. Такие вложения отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости путем ежегодной (ежеквартальной или ежемесячной) корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Для справки отражаются два показателя:

- изменение стоимости финансовых вложений, имеющих текущую рыночную стоимость, в результате корректировки оценки;

- разница между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг.

Показатели данного раздела формируются на основании данных аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения».

Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность». В данном разделе эти задолженности показываются по состоянию на начало отчетного года и конец отчетного периода с разбивкой на краткосрочную и долгосрочную и расшифровкой видов задолженности.

В дебиторской выделены статьи:

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

Кредиторская представлена статьями:

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

Показатели дебиторской задолженности формируются на основании дебетовых остатков по счетам: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»; 62 «Расчеты

с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

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

*Раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)».* В данном разделе показываются расходы по экономическим элементам за отчетный и предыдущий годы:

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

Данные приводятся в целом по организации без внутривозвратного оборота.

Показатели формируются на основании данных регистров аналитического учета по счетам учета затрат (20, 23, 25, 26 и т.д.).

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

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

Показатели, характеризующие обеспечения, подразделены на две группы:

- обеспечения полученные:
  - векселя;
  - имущество, находящееся в залоге (объекты основных средств, ценные бумаги и иные финансовые вложения и пр.);
- обеспечения выданные:
  - векселя;
  - имущество, переданное в залог (объекты основных средств, ценные бумаги и иные финансовые вложения и пр.).

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

Показатели раздела формируются на основании аналитических данных по забалансовым счетам 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

*Раздел «Государственная помощь».* Показатели данного раздела учитываются и отражаются в форме № 5 в соответствии с правилами, изложенными в ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

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

Выделяемые организациям бюджетные средства для целей бухгалтерского учета, согласно ПБУ 13/2000, подразделяются на средства:

- на финансирование капитальных расходов, связанных со строительством, покупкой или иным приобретением внеоборотных активов;
- на финансирование текущих расходов.

Государственная помощь предоставляется: на возвратной и безвозвратной основе, на финансирование текущих и понесенных в предыдущие отчетные периоды расходов, в форме бюджетных кредитов и прочих формах.

Бюджетные средства отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам: д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – к-т 86 «Целевое финансирование».

При получении средств целевого финансирования в бухгалтерском учете делается запись: д-т 86 «Целевое финансирование» – к-т 98 «Доходы будущих периодов».

Полученные бюджетные средства списывают со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов по мере признания соответствующих расходов: д-т 98 «Доходы будущих периодов» – к-т 91.1 «Прочие доходы».

## Контрольные вопросы

1. В чем заключается целевая направленность приложения к бухгалтерскому балансу?
2. Содержание и структура приложения к бухгалтерскому балансу.
3. Порядок раскрытия информации в разделах формы № 5.
4. Взаимная увязка показателей различных видов и форм отчетности.

## Литература

1. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
2. Касьянова Г.Ю. Комментарий к Приказу Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2003. – № 10–12; 2004. – № 1, 2.
3. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
5. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.

## Нормативно-правовые акты

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
3. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

## Тема 7. ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

- 7.1. Назначение пояснительной записки.
- 7.2. Порядок составления пояснительной записки.

### 7.1. НАЗНАЧЕНИЕ ПОЯСНИТЕЛЬНОЙ ЗАПИСКИ

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ пояснительная записка является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности.

Ее могут не составлять:

- субъекты малого предпринимательства, не применяющие, в соответствии с законодательством РФ, упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные (обязанные) проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ;
- общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме выывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

**Пояснительная записка** – это важнейшая часть бухгалтерской отчетности, содержащая сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в формах отчетности.

Она должна выполнять следующие основные задачи:

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

Содержание пояснительной записки составляют в первую очередь обязательные сведения, раскрытие которых предусмотрено законодательством РФ. Кроме того, в нее может быть включена информация, уточняющая сведения, представленные в других формах бухгалтерской отчетности.

В настоящее время организациям предоставлено право самостоятельно выбирать способ формирования пояснений: они могут включаться как непосредственно в формы отчетности, так и даваться в виде отдельных расшифровок и пояснений.

Варианты раскрытия информации в бухгалтерской отчетности:

- организация использует формы этой отчетности, содержащиеся в приложении к Приказу Минфина РФ № 67н. Информация, включаемая в них, представляется в детализированном виде. При этом организация должна раскрывать ее по существенным статьям отчетности в пояснительной записке;
- организация использует формы бухгалтерской отчетности, разработанные самостоятельно на основе предложенных отчетных таблиц в Приказе Минфина РФ № 67н. Допускается раскрытие близких по экономическому содержанию статей в объединенном виде. При этом в пояснении даются комментарии к отдельным статьям отчетности. Таблицы, входящие в приложение к бухгалтерскому балансу, могут быть представлены в виде отдельных форм. Комментарии к отдельным статьям форм отчетности включаются в отдельный раздел пояснений «Расшифровка показателей бухгалтерской отчетности».

## 7.2. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ ПОЯСНИТЕЛЬНОЙ ЗАПИСКИ

Процесс составления пояснительной записки можно условно разделить на три этапа:

- 1) анализ требований к содержанию, установленных действующими нормативными актами;
- 2) выбор необходимых разделов (информационных блоков); сбор, обработка и редактирование информации для включения в соответствующие разделы; выбор формы подачи информации, подготовка графического материала;
- 3) составление и подписание окончательного варианта записки; утверждение ее в составе годовой отчетности высшим органом управления организацией.

Каждая организация самостоятельно определяет объем информации, приводимой в пояснительной записке, и форму подачи материала – в виде текста, таблиц, схем, диаграмм, а действующие нормативные акты излагают лишь общие требования к ее содержанию. Информация, подлежащая раскрытию в этом документе, в соответствии с требованиями нормативных актов приведена в табл. 7.1.

Т а б л и ц а 7.1

Информация, подлежащая раскрытию в пояснительной записке,  
в соответствии с требованиями нормативных актов

№ п/п	Наименование раздела пояснительной записки	Ссылка на нормативный акт	Виды организаций, обязанных предоставлять информацию
1	2	3	4
1	Краткая характеристика юридического лица и основных направлений его деятельности	п. 31 ПБУ 4/99	(1)
2	Учетная политика организации	ПБУ 1/98, 9/99, 10/99 3/2000, 5/01, 6/01,	(1)
3	Информация об аффилированных лицах	ПБУ 11/2000 (п. 14)	(2)
4	Информация для обеспечения сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы	ПБУ 4/99	(1)
5	Основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации	Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина РФ № 67н) (п. 19)	(1)
6	События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности	ПБУ 7/98, 8/01	(1)
7	Данные о важнейших отчетных показателях по видам деятельности и географическим рынкам сбыта	ПБУ 11/2000	(3)
8	Государственная помощь	ПБУ 4/99 (п. 27), 13/2000	(1)
9	Участие в природоохранных мероприятиях	Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина РФ № 67н) (п. 1, п.19)	(1)

1	2	3	4
10	Динамика важнейших показателей отчетности и порядок расчета аналитических коэффициентов	Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина РФ № 67н) (п. 19)	(1)
	Подраздел «Прибыль на акцию»	Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены приказом Минфина РФ № 29н)	(2)

Виды организаций, обязанных предоставлять информацию:

(1) все коммерческие (за исключением кредитных);

(2) акционерные общества, кроме кредитных организаций, также в случае наличия у них дочерних зависимых обществ при составлении сводной бухгалтерской отчетности;

(3) все коммерческие (за исключением кредитных), составляющие сводную отчетность в случае наличия у них дочерних зависимых обществ, а также если на них учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов), созданных на добровольных началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности.

Следует учитывать, что количество разделов пояснительной записки зависит от сферы деятельности организации, наличия у нее определенных фактов хозяйственной деятельности (например, если организация не получала в отчетном году средства целевого назначения, у нее будет отсутствовать раздел «Государственная помощь»).

### **1. Краткая характеристика юридического лица и основных направлений его деятельности.**

Данный раздел должен включать:

- сведения об организационной структуре хозяйствующего субъекта с учетом состава и компетенции управленческих звеньев и положения, занимаемого организацией в объединенной группе (головная, зависимая, дочерняя);

- информацию о наличии, местонахождении, наименовании и направлениях деятельности материнской и/или дочерних (зависимых) организаций в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой составляющих;

- информацию о применяемом методе консолидирования учетной информации.

Если годовой отчет подготавливается акционерным обществом, то следует привести данные о количестве акций, выпущенных, оплаченных полностью и частично, неоплаченных; о номинальной стоимости акций, находящихся в собственности самого акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ.

Материалы данного раздела должны дать возможность сделать выводы о степени интеграции капитала взаимосвязанных компаний, о фактической величине уставного капитала организации.

### **2. Учетная политика организации.**

В данном разделе раскрываются основные, наиболее существенные с точки зрения оценки финансового состояния организации элементы учетной политики, включенные в состав этой политики на следующий отчетный год.

Если приказ о ее принятии на следующий отчетный год содержит положения, не отличающиеся от предыдущего отчетного периода, следует указать на преемственность учетной политики в следующем отчетном году.

При изменении этой политики в новом году в пояснительной записке должна содержаться оценка в денежном выражении его последствий, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации. Организация должна представлять информацию с учетом требования представления числовых показателей как минимум за два года.

### **3. Информация об аффилированных лицах.**

В данном разделе организация должна раскрыть данные об операциях с аффилированными лицами в соответствии с ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах».

Согласно ПБУ (п. 4) 11/2000 и Закону РФ от 22.03.1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», **аффилированные лица** – это юридические и физические лица, которые способны оказывать влияние на деятельность других предприятий и (или) физических лиц.

Таким образом, в бухгалтерской отчетности организации информация о них подлежит раскрытию в следующих случаях:

- когда другая организация или физическое лицо контролирует или оказывает значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность;

- когда организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, сама контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию.

При этом считается, что организация или физическое лицо контролирует другую организацию, когда такая организация или физическое лицо имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 50% голосующих акций акционерного общества или более чем 50% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью;

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20% голосующих акций акционерного общества или более чем 20% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах (ФЗ от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и ФЗ от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Организация или физическое лицо оказывают значительное влияние на другую организацию, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролирует ее.

Перечень аффилированных лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе ПБУ 11/2000, исходя из содержания отношений между организацией и аффилированным лицом с учетом соблюдения требования приоритета содержания над формой.

От раскрытия информации об аффилированных лицах освобождены лишь кредитные организации, малые предприятия и акционерные общества:

- при формировании отчетности для внутренних целей (включая внутреннюю бухгалтерскую отчетность);

- при составлении отчетности для государственного статистического наблюдения;

- при представлении отчетной информации кредитной организации в соответствии с ее требованиями и для иных специальных целей.

Информация об аффилированных лицах – это сведения о том, проводились ли между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и ее аффилированным лицом какие-либо операции по передаче активов и обязательств.

К таким операциям относятся:

- приобретение и продажа товаров (работ, услуг);

- приобретение и продажа основных средств и других активов;

- аренда имущества и сдача его в аренду;

- передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций;

- предоставление и получение гарантий и залогов;

- другие операции.

В пояснительной записке указывается следующая информация об операциях с каждым аффилированным лицом:

- характер отношений с ним (контроль или оказание значительного влияния);

- виды операций;

- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);

- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;

- методы, использованные для определения цен по каждому виду операций.

Если организация или физическое лицо контролирует другую организацию, то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности, независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

Критерию аффилированных лиц удовлетворяют дочерние и зависимые общества.

Общество признается *дочерним*, если другое (основное) хозяйственное общество имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом:

- в силу преобладающего участия основного общества в уставном капитале дочернего общества;

- в соответствии с заключенным между ними договором;

- иным образом.

Общество признается *зависимым*, если другое (преобладающее) общество имеет:

- более 20% голосующих акций первого общества;

- более 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Организации, составляющие сводную отчетность, в данном разделе пояснительной записки должны раскрыть информацию о дочерних и зависимых обществах. При этом следует учесть, что, согласно п. 9 ПБУ 11/2000, в бухгалтерской отчетности может не раскрываться информация об операциях:

- головной организации с дочерними обществами и между дочерними обществами, входящими в одну и ту же группу взаимосвязанных организаций, – в сводной бухгалтерской отчетности;

- головной организации с дочерними обществами – в бухгалтерской отчетности головной организации, когда эта отчетность представляется или публикуется вместе со сводной бухгалтерской отчетностью;

- дочернего общества с головной организацией – в бухгалтерской отчетности дочернего общества, когда выполняются одновременно следующие условия:
  - головная организация и дочернее общество являются юридическими лицами по законодательству РФ;
  - 100% голосующих акций или уставного капитала дочернего общества принадлежат головной организации;
  - головная организация публикует сводную бухгалтерскую отчетность.

При отражении информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности должны соблюдаться следующие требования:

- перечень таких лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности, организация устанавливает самостоятельно, исходя из содержания отношений между сторонами;
- перечень этих лиц для целей сводной бухгалтерской отчетности определяет головная организация группы взаимосвязанных организаций;
- информация излагается ясно и полно, с тем чтобы заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности были понятны характер и содержание отношений и операций с аффилированными лицами;
- информация об этих лицах, контролирующих деятельность организации, отражается в бухгалтерской отчетности в обязательном порядке, независимо от того, имели ли место операции с ними в отчетном периоде или нет;
- эта информация включается в пояснительную записку в виде отдельного раздела «Аффилированные лица».

#### **4. Информация для обеспечения сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы.**

Данный раздел пояснительной записки состоит из следующих частей:

- виды учетной информации (показатели отчетности), к которым применяется процедура сопоставимости;
- способы приведения выбранных показателей к сопоставимому виду;
- порядок расчета корректировочных коэффициентов, используемых при процедуре сопоставимости;
- проблемы приведения показателей отчетности к сопоставимому виду.

**Сопоставимость** – это свойство информации, позволяющее пользователям устанавливать сходство и различие между двумя и более рядами экономических явлений.

Применительно к учетной информации, она должна обеспечиваться при сравнении количественных значений одноименной статьи бухгалтерского отчета, относящихся к различным отчетным периодам.

На сопоставимость учетной информации в реальной жизни влияет большое количество факторов, которые ограничивают возможность сравнения данных, относящихся к разным периодам:

##### 1) внешние:

- инфляция;
- ставка рефинансирования Центрального банка РФ;
- ставки налогов;
- изменение порядка отражения хозяйственных операций;
- рыночный процент доходности;

##### 2) внутренние:

- изменение положений учетной политики;
- изменение структуры производимой продукции, работ, услуг;
- изменение географии продаж товаров, продукции, работ, услуг;
- эффективность управления средствами организации.

Проблему сопоставимости отчетных данных за ряд лет в рамках пояснительной записки можно решить путем ретроспективной корректировки – это приведение данных прошлых отчетных периодов к условиям, в которых осуществлялась хозяйственная деятельность организации в текущем отчетном периоде.

Основой для осуществления корректировки должны быть внешние факторы, так как пользователям важно видеть отчетную информацию, очищенную от факторов, действие которых не зависит от деятельности организации.

Процедура корректировки заключается в выполнении операций в следующей последовательности:

- 1) отбор статей бухгалтерской отчетности;
- 2) представление числовых данных по статье в табличной форме за несколько отчетных периодов;
- 3) определение основы корректирующих коэффициентов и их расчет;
- 4) пересчет статей с использованием этих коэффициентов;
- 5) представление сопоставимых данных в табличной форме.

Если корректировку выполнить нельзя, в этом разделе пояснительной записки должна быть информация, объясняющая возможность приведения данных к сопоставимому виду.

Основными проблемами, не позволяющими раскрыть показатели отчетности в сопоставимом виде, являются:

- технические (проблемы автоматизации бухгалтерского учета);
- связанные с прошедшей в отчетном году реорганизацией.

Необходимо заметить, что в данном разделе пояснительной записки приводятся только организационно-технические вопросы формирования сопоставимой информации. Количественные значения статей отчетности в сопоставимом виде должны приводиться в разделе «Динамика важнейших показателей отчетности и порядок расчета аналитических коэффициентов».

#### **5. Основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.**

Эти факторы могут быть представлены следующими видами информации:

- реорганизация юридического лица;
- прекращение отдельных видов деятельности;
- выход (вход) дочерних обществ из сферы консолидации.

Информация о проведении реорганизации должна обеспечить пользователей данными об особенностях проведенных в отчетном году изменений в структуре организации (присоединение, слияние, разделение) или ее организационно-правовой форме. Если процесс реорганизации не завершен на отчетную дату, соответствующую информацию следует привести в разделе пояснительной записки «События после отчетной даты».

Информация о прекращении отдельных видов деятельности подлежит раскрытию в данном разделе пояснительной записки, если их влияние на финансовое положение и величину финансовых результатов является существенным. При этом раскрываются следующие виды информации:

- вид прекращенных операций (видов деятельности);
- причина прекращения операций (видов деятельности);
- количественное влияние прекращенных операций на финансовое положение и результаты деятельности организации.

Выход (вход) дочерних обществ из сферы консолидации необходимо обособленно раскрывать в составе пояснительной записки к сводной бухгалтерской отчетности, формируемой в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Соответствующее указание связано с возможностью оценки деятельности группы компаний в целом, а также определяет ограничение сопоставимости сводной отчетности за несколько отчетных лет. При этом важно указать следующие виды информации:

- наименование общества, исключенного (включенного) из сферы консолидации в отчетном году;
- основание для исключения (включения) общества из сферы консолидации.

Помимо рассмотренных факторов в отдельных случаях необходимо привести информацию о следующих событиях:

- макроэкономические условия (инфляция и др.);
- расширение (сужение) рынков продаж продукции;
- существенное изменение режимов налогообложения и/или структуры продаж товаров, продукции, работ, услуг, которые влияют на налоговые обязательства организации.

#### **6. События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности.**

Окончание финансового года не влечет автоматического завершения всех хозяйственных операций и процессов, имеющих место в организации.

В некоторых случаях события, начавшиеся в отчетном году или в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности и закончившиеся до истечения срока представления последней, могут оказать влияние на размеры имущества, обязательств и капитала организации и, следовательно, на достоверность показателей основных отчетных форм.

Порядок отражения в отчетности результатов влияния событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности изложены в ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

**Событие после отчетной даты** – это факт хозяйственной деятельности, который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год и оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации.

Примерный перечень событий после отчетной даты:

1. События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность:
  - объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;
  - произведенная после этой даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;
  - получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах,

подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

- продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на данную дату был не обоснован;
- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;
- обнаружение после этой даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом «Доход по стоимости работ по мере их готовности», был не обоснован;
- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;
- обнаружение после данной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

2. События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность:

- принятие решения о ее реорганизации;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция или планируемая реконструкция;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;
- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

**Условным фактом** признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность. При этом в случае наступления такового его последствия оказывают существенное влияние на оценку пользователями бухгалтерской отчетности финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации по состоянию на отчетную дату.

Примерный перечень условных фактов хозяйственной деятельности:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения, по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
- какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
- обязательства в отношении охраны окружающей среды;
- продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;
- другие аналогичные факты.

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

**Условные обязательства** – это такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К таковым относятся:

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

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

**Условные активы** – это такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности, приведет к увеличению экономических выгод организации.

Информация об этих активах раскрывается в пояснительной записке.

Условные обязательства для целей отражения в бухгалтерской отчетности подразделяются на две группы:

- существующие на отчетную дату, в связи с которыми на счетах бухгалтерского учета создаются резервы в порядке, установленном в ПБУ 8/01;
- возможные, информация о которых подлежит раскрытию в пояснительной записке.

Информация, раскрываемая в этой записке, должна включать краткое описание характера событий после отчетной даты и/или условных фактов хозяйственной деятельности и оценку их последствий в денежном выражении.

Если возможность достоверной оценки отсутствует, то необходимо указать на это с объяснением причин отказа от выполнения соответствующих расчетов.

При отражении в пояснительной записке последствий, вызванных условными фактами хозяйственной деятельности, необходимо соблюдать принцип осмотрительности, согласно которому, в каждом сомнительном случае должен быть рассмотрен тот из возможных вариантов, который приведет к наименее благоприятным последствиям для организации с точки зрения прогнозируемого состояния активов (обязательств) или ожидаемого финансового результата.

Если раскрытие информации в объеме, предусмотренном действующими нормативными документами, может нанести ущерб организации в ходе урегулирования соответствующего условного факта хозяйственной деятельности, то организация имеет право указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта хозяйственной деятельности и причину, по которой подробная информация не приводится (например, если организация выступает ответчиком по судебному разбирательству).

Для раскрытия в пояснительной записке количественного влияния событий после отчетной даты на изменение финансового положения (т.е. на значение показателя чистой прибыли) производится оценка в денежном выражении их последствий в соответствующем расчете.

События после отчетной даты делятся на две группы:

- оказывающие влияние на величину финансовых результатов отчетного года;
- не оказывающие влияние на эту величину.

Первые отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке. В пояснительной записке раскрывается их количественное влияние, которое дополняется текстовым пояснением.

События после отчетной даты второй группы определяются хозяйственными условиями, возникшими после этой даты, в которых организация ведет свою деятельность. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском учете (синтетическом и аналитическом) не производятся. Данные события сопровождаются текстовым пояснением, если нет возможности количественного определения их последствий на финансовое положение организации. Следует учитывать, что по данным событий после отчетной даты возможно привести только потенциальное количественное влияние на финансовое положение организации:

- получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающей устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;
- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествующие отчетной дате;
- принятие решения о реорганизации организации;
- реконструкция или планируемая реконструкция;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация).

Условные факты хозяйственной деятельности могут быть тесно связаны с событиями после отчетной даты. Например, если по состоянию на эту дату организация имеет незавершенное судебное разбирательство по истребованию с должника дебиторской задолженности, то при последующем судебном решении о признании должника банкротом (в период с отчетной даты до даты подписания годового бухгалтерского отчета) условный факт хозяйственной деятельности трансформируется в событие после отчетной даты. Поэтому нужно проводить между ними четкое разграничение.

## **7. Данные о важнейших отчетных показателях по видам деятельности и географическим рынкам сбыта.**

Пользователи бухгалтерской отчетности многоотраслевых организаций либо компаний, имеющих широкую географию рынков сбыта, сталкиваются с проблемой оценки влияния, которое оказывают отдельные подразделения на общие финансовые результаты хозяйственной деятельности.

Для целей анализа и прогнозирования прибыли в этом случае требуется дополнительная информация, которую целесообразно привести в пояснительной записке, так как структура активов, денежные потоки и рентабельность различных подразделений могут существенно различаться.

Данный раздел включается организацией в пояснительную записку в обязательном порядке при составлении сводной бухгалтерской отчетности, а организацией, не составляющей таковую – в добровольном порядке.

## **8. Государственная помощь.**

В этот раздел включаются данные о государственной помощи, предоставленной в форме бюджетных средств (субвенций, субсидий), бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов и отсрочек и рассрочек по уплате налогов) и в прочих формах, независимо от вида предоставленных ресурсов (в виде денежных средств или других ресурсов). При этом должна раскрываться следующая информация:

- характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;
- назначение и величина бюджетных кредитов;
- характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды; невыполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и активы.

## **9. Участие в природоохранных мероприятиях.**

В этом разделе пояснительной записки раскрывается информация о расходах организации на природоохранные мероприятия. Отдельно указывается направление финансирования этих мероприятий, источники финансирования, величина расходов.

## **10. Динамика важнейших показателей отчетности и порядок расчета аналитических коэффициентов.**

Для получения более подробной информации об имущественном положении организации и результатах ее деятельности за отчетный период пользователи отчетности должны располагать следующими данными:

- сведениями о динамике наиболее важных для оценки финансового положения организации показателей отчетности в сопоставимом виде;
- описанием применяемых методик расчета основных финансово-экономических характеристик хозяйственной деятельности (аналитических коэффициентов);
- рассчитанными аналитическими показателями (коэффициентами) за истекший год, а также за предыдущие отчетные периоды при условии обеспечения сопоставимости данных.

Приводимые в пояснительной записке коэффициенты (показатели) группируются по видам (направлениям) финансового анализа, а именно:

- ликвидности и текущей платежеспособности;
- финансовой устойчивости;
- деловой активности;
- производственные;
- эффективности деятельности;
- рыночной активности (в случае, если ценные бумаги организации котируются на открытом рынке).

При расчете аналитических показателей необходимо раскрывать информацию о методах расчета, применяемых организацией, поскольку она является существенным условием для адекватного восприятия заинтересованными лицами полученных значений аналитических коэффициентов.

В соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены Приказом МФ РФ от 21.03.2000 г. № 29н), в части показателя прибыли на акцию следует раскрыть следующую информацию:

- порядок расчета числителя и знаменателя этого показателя;
- количественные значения прибыли на акцию и показателя разводненного дохода на акцию в пояснениях к отчету о прибылях и убытках;
- динамику рассматриваемого показателя с использованием значений чистой прибыли за несколько отчетных периодов в сопоставимом виде.

Характер изменения показателей в течение продолжительного периода может быть проиллюстрирован с помощью графиков, гистограмм, позволяющих установить наличие основной тенденции (тренда) в ряду динамики и вывести ее обобщающую количественную оценку.

## **Контрольные вопросы**

1. Что понимается под пояснительной запиской?
2. Каковы задачи составления пояснительной записки в рамках бухгалтерской отчетности?

3. Какие существуют возможности разграничения информации между пояснительной запиской и формами отчетности?
4. Какие способы выбора статей отчетности используются для раскрытия в пояснительной записке в соответствии с критерием существенности?
5. Какие нормативные документы регулируют состав пояснительной записки?
6. Из каких элементов состоит пояснительная записка?

### **Литература**

1. Букач Е. Составляем пояснительную записку // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2005. – Вып. 7.
2. Ефремова А.А., Басалаева М.А. Составление пояснительной записки к бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 4.
3. Иванова А.В. Комментарий к ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2002. – № 10.
4. Клинов Н. События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2001. – Вып. 42.
5. Матвеев С.Ю. События после отчетной даты // Налоговый вестник. – 2004. – № 3.
6. Сотникова Л.В. Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 3.

### **Нормативно-правовые документы**

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утверждено Приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утверждено Приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (утверждено Приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 5н).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утверждено Приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н).
9. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

## **Тема 8. ПОДГОТОВИТЕЛЬНАЯ РАБОТА ПО СОСТАВЛЕНИЮ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Основной задачей формирования годовой отчетности является обеспечение своевременности, полноты и достоверности данных бухгалтерской отчетности, предоставляемой заинтересованным пользователям.

Следовательно, составлению должна предшествовать значительная подготовительная работа. Объем таковой значительно больше объема работы, проводимой перед формированием промежуточной отчетности. Промежуточный баланс составляется обычно на основе книжных данных.

Формированию годового бухгалтерского баланса обязательно предшествует подготовительная работа:

- 1) уточняется распределение доходов и расходов между смежными отчетными периодами;
- 2) производится переоценка (уточнение оценки) имущественных статей баланса (имущества, материалов, товаров, ценных бумаг, долгов (обязательств) и т.п.); заключительными записями декабря образуются оценочные резервы, предусмотренные в учетной политике организации или действующим законодательством;
- 3) выявляется окончательный финансовый результат путем суммирования всех частных результатов; закрывается счет 99 «Прибыли и убытки»;

4) составляется оборотная ведомость по счетам Главной книги, охватывающая все исправительные, корректирующие и дополнительные записи;

5) в соответствии со ст. 12 Закона РФ № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязательно проводится инвентаризация всех статей баланса, после чего остатки по счетам Главной книги корректируются в полном соответствии с результатами инвентаризации.

**Инвентаризация статей баланса.** Инвентаризации подлежит все имущество организации, независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. При этом выявляется фактическое наличие имущества, которое сопоставляется с данными бухгалтерского учета, а также проверяется полнота отражения в учете обязательств.

Порядок и конкретные сроки проведения инвентаризации определяет руководитель организации.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризацию отдельных видов имущества и обязательств проводят, соблюдая следующие сроки:

- незавершенное производство и полуфабрикаты собственного производства, готовая продукция, товары на складах, материалы – не ранее 1 октября;
- затраты в незавершенном строительстве – не ранее 1 декабря;
- основные средства – не ранее 1 ноября. При этом инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года (библиотечных фондов – один раз в пять лет);
- денежные средства, денежные документы, бланки строгой отчетности должны подвергаться внеплановой проверке не реже одного раза в месяц;
- расчеты с банками по расчетным, специальным и прочим счетам – на первое число каждого месяца;
- расчеты с дебиторами и кредиторами – не реже двух раз в год.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и обязательств и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах последнего.

**Проверка записей на счетах бухгалтерского учета.** Для того, чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, должны соблюдаться следующие условия:

- отражение хозяйственных операций только на основании надлежаще оформленных первичных документов;
- отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации;
- совпадение данных синтетического и аналитического учета.

Первичные учетные документы должны составляться в момент совершения операции или непосредственно по ее окончании по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичных учетных документов, либо по форме, утвержденной приказом по учетной политике (если первичный учетный документ не имеет типовой формы). Оформление документа должно соответствовать требованиям Закона РФ № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Допущенные ошибки должны быть исправлены, в кассовых и банковских документах никаких исправлений быть не должно.

В течение отчетного периода на основании первичных учетных документов в учетных регистрах формируется вся информация об объектах бухгалтерского учета. Итоговые данные этих регистров используются для составления записей по счетам Главной книги.

В конце отчетного периода по всем ее счетам подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты и выводится конечное сальдо.

Показатели Главной книги используются для составления бухгалтерской отчетности. Чтобы убедиться в точности и полноте этих показателей, необходимо периодически проверять записи по счетам.

Обычно проверку проводят по следующим направлениям:

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

Для этого составляют оборотно-сальдовые ведомости отдельно по всем синтетическим счетам и отдельно по аналитическим счетам, объединяемым одним синтетическим. Имеющиеся в ведомости три пары суммовых граф должны отражать дебетовые и кредитовые итоги, соответственно равные друг другу (сальдо начальное всех счетов по дебету и кредиту, обороты по дебету и кредиту и сальдо конечное по дебету и кредиту).

**Порядок исправления выявленных ошибок.** Способ исправления ошибочно сделанных записей в первичных учетных документах, учетных регистрах зависит от момента их выявления и характера ошибки:

- *корректирующий* – зачеркивается неправильная запись и записывается правильный текст или сумма, что подтверждается подписью ответственного лица. Применяется, когда ошибка сделана в одном регистре и обнаружена до подсчета итогов и их перенесения в Главную книгу;
- *способ дополнительных бухгалтерских записей* – применяется, когда фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной в результате чего делается дополнительная проводка.

При этом составляют бухгалтерскую справку, на основании которой исправляют ошибку во всех регистрах. Этот способ применяется, когда ошибка повторяется в нескольких учетных регистрах или выявлена после подсчета итогов в регистрах или Главной книге;

- «красное сторно» (способ сторнировочной бухгалтерской записи) – применяется, если в регистрах записана большая, чем следовало, сумма либо если составлена и разнесена по счетам ошибочная бухгалтерская запись.

Грамотное и своевременное исправление ошибок позволяет составить достоверную бухгалтерскую отчетность и избежать штрафных санкций.

**Закрытие счетов.** Эта процедура предшествует составлению промежуточной и годовой отчетности, причем при формировании последней она является более сложной.

Общие этапы процедуры закрытия счетов при составлении промежуточной и годовой отчетности:

- 1) списание себестоимости работ (услуг) со счета 23 «Вспомогательное производство»;
- 2) закрытие счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 3) списание себестоимости готовой продукции;
- 4) определение финансового результата от продаж на счете 90 «Продажи»;
- 5) определение сальдо прочих доходов и расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 6) определение остатка на счете 99 «Прибыли и убытки».

Дополнительные этапы процедуры закрытия счетов при составлении годовой отчетности:

- закрытие всех субсчетов к счету 90 «Продажи»;
- закрытие всех субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы»;
- закрытие счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Записи на нем ведутся накопительно в течение года. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету 99 за отчетный период позволяет определить конечный финансовый результат отчетного периода – чистую прибыль или убыток.

В конце отчетного года (31 декабря) при составлении годовой бухгалтерской отчетности этот счет закрывается – процедура реформации баланса. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного периода переносится в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», т.е. на первое число следующего за отчетным года сальдо по счету 99 быть не должно.

После проведения всех этапов подготовительной работы составляется все формы бухгалтерской отчетности на основании данных Главной книги (регистров бухгалтерского учета).

### Контрольные вопросы

1. В чем заключается подготовительная работа по составлению годовой отчетности?
2. Каковы этапы подготовительной работы по составлению годовой отчетности?
3. Способы исправления выявленных ошибок.
4. Порядок закрытия счетов бухгалтерского учета при составлении годовой отчетности.

### Литература

1. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
2. Касьянова Г.Ю. Комментарий к Приказу Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2003. – № 10, 11, 12; 2004. – № 1, 2.
3. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
5. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.

## Тема 9. СВОДНАЯ И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

- 9.1. Понятие и назначение сводной и консолидированной отчетности.
- 9.2. Составление сводной отчетности группами взаимосвязанных организаций.
- 9.3. Современные методы формирования сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности.

### 9.1. ПОНЯТИЕ И НАЗНАЧЕНИЕ СВОДНОЙ И КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

**Сводная бухгалтерская отчетность** – это особый вид бухгалтерской отчетности, составляемый путем объединения (свода) данных бухгалтерской отчетности нескольких предприятий.

В настоящее время в России существует два вида сводной отчетности:

- 1) федеральных органов исполнительной власти (министерств и ведомств);
- 2) группы взаимосвязанных предприятий (консолидированная отчетность).

Первый вид – *сводная бухгалтерская отчетность федеральных органов исполнительной власти (министерств и ведомств)* – составлялся в нашей стране и ранее, в условиях административно-плановой экономики. Использование метода свода отчетности основывалось на единой государственной собственности на средства производства и отраслевой вертикальной подчиненности предприятий.

Сводная отчетность министерств и ведомств включала:

- текущую статистическую отчетность, свод которой осуществляли органы государственной статистики;
- периодическую бухгалтерскую отчетность;
- годовую бухгалтерскую отчетность, свод которой осуществлялся в порядке внутриведомственного подчинения.

Сводная отчетность составлялась двумя методами (в зависимости от отраслевой принадлежности предприятий):

- 1) фабрично-заводским;
- 2) отраслевым.

Основные особенности составления сводных отчетов состояли в следующем:

- составлялись по отраслевому признаку;
- отражали показатели финансово-хозяйственной деятельности определенной отрасли;
- включали большое число статистических показателей;
- являлись материалом для формирования отраслевых и народнохозяйственных (государственных) планов экономического развития;
- основными методами формирования отчетов являлись статистические методы сводки и группировки (сводка по ряду показателей деятельности отрасли и группировка внутри отраслей по видам деятельности); значительное количество данных (все, кроме относительных величин) суммировалось по однородным видам средств и хозяйственных процессов (статьи баланса, продукция, фонд заработной платы, прибыли и убытки).

В настоящее время сводные отчеты составляются в следующих случаях.

1. Федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти в соответствии с Порядком составления и представления сводной годовой бухгалтерской отчетности федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 15.01.1997 г. № 3.

2. Унитарными предприятиями и акционерными обществами (товариществами), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли).

Сводную годовую бухгалтерскую отчетность рекомендуется составлять по основной деятельности организаций:

- промышленности;
- строительных, монтажных, ремонтно-строительных, буровых, проектных, изыскательских;
- геологических и топографо-геодезических (экспедиций);
- научных;
- по материально-техническому снабжению и сбыту;
- торговли и общественного питания;
- по производству сельскохозяйственной продукции;
- транспорта;
- по ремонту и содержанию автомобильных дорог;
- жилищно-коммунального хозяйства;
- внешнеэкономических.

Сводная отчетность федеральных органов исполнительной власти составляется путем суммирования соответствующих данных отчетности организаций, подведомственных органу исполнительной власти

Сводная годовая бухгалтерская отчетность представляется Минфину РФ, Минэкономки РФ и Госкомстату РФ.

Характерные особенности данного вида сводной бухгалтерской отчетности:

- собственником всех организаций, включаемых в этот отчет, кроме акционерных обществ, выступает государство в лице соответствующего органа исполнительной власти;
- как правило, все включаемые в него организации относятся к одной отрасли;
- основным потребителем информации такой отчетности является государство в лице статистических и финансовых органов;
- сводная отчетность федеральных органов исполнительной власти является частью действующей системы государственного финансового контроля и планирования.

Второй вид сводной отчетности – *сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных компаний* существенно отличается от сводной отчетности органов исполнительной власти.

Создание групп предприятий (концернов, корпораций, ассоциаций, финансово-промышленных групп), находящихся под контролем одного или нескольких крупных собственников, совместно действующих на определенном рынке, является одной из наиболее характерных тенденций мировой экономики на современном этапе развития.

Основными преимуществами интеграции предприятий являются:

- сокращение постоянных расходов (например, содержание аппарата управления);
- централизованное регулирование производственных и товарообменных операций;
- единое управление активами.

Так как предприятия, входящие в группы, имеют тесные экономические связи, проводят согласованную финансовую, производственную и маркетинговую политику и их операции фактически находятся под единым контролем, потребители экономической информации в настоящее время проявляют все больший интерес к результатам деятельности группы предприятий в целом.

Важнейшим источником такой информации является консолидированная отчетность. Она должна показывать прежде всего инвесторам и другим заинтересованным лицам результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий, юридически самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным организмом.

Основная особенность составления консолидированных отчетов – элиминирование (т.е. исключение) операций между компаниями, входящими в группу, с целью устранения повторного счета в итоговом (консолидированном) отчете группы.

Основной сферой применения сводной (консолидированной) отчетности группы является котировка акций группы на фондовом рынке.

Правила и порядок составления этой отчетности группами взаимосвязанных организаций в России регулируется следующими нормативными документами:

- Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (приложение к Приказу МФ РФ от 30.12.1996 г. № 112);
- Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 09.01.1997 г. № 24.

Перечисленные документы содержат базовую информацию о порядке составления консолидированного отчета, не отражая многих аспектов этого процесса. Поэтому необходимо учитывать опыт, накопленный в данной области за рубежом.

## **9.2. СОСТАВЛЕНИЕ СВОДНОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППАМИ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

В Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности под *группой взаимосвязанных организаций* понимается головная организация с ее дочерними и зависимыми обществами.

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация:

- обладает более 50% голосующих акций (долей в уставном капитале);
- имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между ними договором либо иными способами.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций (долей в уставном капитале) общества (п. 1.4 Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности).

Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- доля голосующих акций или доля в уставном капитале дочернего общества, доля голосующих акций или доля в уставном капитале зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью перепродажи;
- головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом;
- они не оказывают существенного влияния на формирование представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы или включение бухгалтерской отчетности дочернего (зависимого) общества в сводную бухгалтерскую отчетность противоречит требованию рациональности.

Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках с указанием:

- полного наименования дочернего (зависимого) общества;
- места государственной регистрации и (или) места ведения хозяйственной деятельности;
- величины уставного капитала, доли участия в нем головной организации;
- доли принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия;
- основных финансовых показателей деятельности дочернего общества.

Дочернее общество, которое, в свою очередь, выступает головной организацией по отношению к своим дочерним обществам, может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- 100% его голосующих акций или уставного капитала принадлежит другой головной организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности;
- 90 или более процентов его голосующих акций или уставного капитала принадлежит другой головной организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности.

Головная организация может не составлять такую отчетность при наличии у нее только зависимых обществ, что подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о ее финансовых результатах.

В Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности установлены такие *требования к составлению* группой взаимосвязанных организаций, как:

- полнота – «в сводную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ, за исключением случаев, не предусмотренных Методическими рекомендациями» (п. 3.1);
- единство методов оценки статей отчетности – «при составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ» (п. 3.3);
- единая отчетная дата и единый отчетный период – в сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату. В случае невозможности составления промежуточной бухгалтерской отчетности дочернего общества в сводную бухгалтерскую отчетность включаются данные бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной на иную отчетную дату, при условии, что расхождение между отчетной датой сводной бухгалтерской отчетности и отчетной датой бухгалтерской отчетности дочернего общества не превышает трех месяцев (п. 3.4);
- единая валюта отчетности – для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте, пересчитываются в валюту Российской Федерации – рубли. Пересчет осуществляется по курсу Центрального банка Российской Федерации следующим образом:
  - активы и пассивы – по курсу, последнему по времени котировки в отчетном периоде;
  - доходы и расходы – по курсам, действовавшим на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин курсов и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде (п. 3.5).

Для составления сводной бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных предприятий используют следующие *правила*, изложенные в Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности:

1. Бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется путем построчного суммирования соответствующих данных (п. 3.2).
2. В сводную бухгалтерскую отчетность не включаются:
  - финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и, соответственно, уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;
  - показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;

- выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту реализацию; любые иные доходы, расходы, прибыли и убытки, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации (п. 3.6).

3. В случае, когда сумма финансовых вложений головной организации не совпадает со стоимостью акций (доли в уставном капитале), показанной в балансе у дочернего общества, возникает положительная или отрицательная разница, которая отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей «Деловая репутация дочерних обществ» (п. 3.7).

4. При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочернего общества, в котором головная организация имеет более 50%, но менее 100% голосующих акций (уставного капитала), в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о прибылях и убытках выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие долю меньшинства в уставном капитале и финансовых результатах деятельности общества (п. 3.9).

Некоторые особенности представления сводной (консолидированной) отчетности связаны с формированием финансово-промышленных групп, которые начали бурно развиваться с 1993 г. и холдинговых компаний.

Создание финансово-промышленных групп как особого вида объединенных предприятий зафиксировано в Федеральном законе от 30.11.1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах».

Холдинговой компанией независимо от организационно-правовой формы признается компания, имеющая контрольные пакеты акций других предприятий. Такие компании создаются с согласия Министерства Российской Федерации по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства и его территориальных органов.

Отношения зависимости в финансово-промышленных группах и холдинговых компаниях строятся как на том, что центральная компания принадлежит крупные пакеты участников группы (холдинги), так и на основании договора о создании группы и осуществлении управления ею через центральную компанию (финансово-промышленную группу).

Законодательством предусмотрено ведение финансово-промышленной группой консолидированного учета и отчетности, порядок которого установлен Постановлением Правительства РФ от 9 января 1997 г. № 24.

Консолидированную отчетность и баланс финансово-промышленной группы составляет центральная компания, учрежденная всеми участниками договора о создании финансово-промышленной группы или являющаяся по отношению к этим участникам основным обществом, уполномоченным на ведение дел финансово-промышленной группы.

Консолидированная бухгалтерская отчетность формируется на основе следующих принципов (при условии принятия участниками финансово-промышленной группы единой учетной политики):

- показатели активов и пассивов бухгалтерских балансов участников финансово-промышленной группы суммируются;

- в отчетности отражается инвестиционная деятельность финансово-промышленной группы в целом. Инвестиции, направленные участниками этой группы в центральную компанию, и средства, внесенные ими в ее уставный капитал, в отчетности не показываются;

- показатели бухгалтерского баланса и финансовые результаты, отражающие объемы реализации товаров (работ, услуг), обязательства и расчеты между центральной компанией и участниками в отчетности не включаются;

- прибыль и убытки каждого участника финансово-промышленной группы показываются в отчетности в развернутом виде;

- показатели бухгалтерской отчетности участников включаются в отчетность с даты регистрации финансово-промышленной группы;

- показатели финансово-хозяйственной деятельности банков и иных кредитных и страховых организаций, а также инвестиционных институтов (за исключением центральной компании) в отчетность не включаются. При наличии в составе финансово-промышленной группы двух или более банковских или страховых организаций либо инвестиционных институтов составляется отдельная консолидированная отчетность по видам деятельности этих организаций;

- в пояснительной записке к консолидированной отчетности центральная компания указывает наименования участников финансово-промышленной группы, их юридические адреса, величину их уставного капитала, долю каждого участника при объединении активов;

- центральная компания не позднее 90 дней после окончания финансового года представляет всем участникам финансово-промышленной группы годовой отчет о деятельности финансово-промышленной группы по установленной форме;

- центральная компания как юридическое лицо не освобождается от обязанности составления и представления бухгалтерской отчетности о своей финансово-хозяйственной деятельности по формам, утвержденным Минфином РФ.

Процесс составления консолидированной отчетности финансово-промышленной группы в настоящее время совершенствуется и отрабатывается на практике.

### 9.3. СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ ФОРМИРОВАНИЯ СВОДНОЙ (КОНСОЛИДИРОВАННОЙ) БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В настоящее время в международной практике существует два метода составления консолидированной отчетности, использование которых зависит от вида интеграции в группе:

- объединение компаний (вертикальная интеграция);
- объединение интересов (горизонтальная интеграция).

Под **объединением компаний** понимается соединение отдельных компаний в один экономический субъект в результате того, что одна из них получает контроль над чистыми активами и финансово-хозяйственной деятельностью другой компании.

Результатом покупки может быть:

- прекращение деятельности приобретенной компании и присоединение ее активов, капитала и обязательств к компании-покупателю;

- возникновение между покупателем и приобретенной компанией материнско-дочерних отношений.

Консолидированная отчетность в этом случае составляется по *методу покупки*, в соответствии с которым компания-покупатель, начиная с даты покупки, должна:

- включать в отчет о прибылях и убытках финансовые результаты операций приобретаемой компании;

- отражать в балансе активы и обязательства приобретаемой компании и любую положительную или отрицательную величину деловой репутации, возникающей при покупке.

При консолидации осуществляются следующие процедуры:

- определяется рыночная стоимость приобретенного предприятия (его активов и обязательств) на дату приобретения;

- эта сумма отражается в учете предприятия-покупателя по статье долгосрочных инвестиций;

- разница между ценой, уплаченной за приобретение предприятий, и его рыночной оценкой отражается по статье деловой репутации (гудвил) или резервного капитала (отрицательный гудвил);

- прибыль приобретаемого предприятия, полученная до даты приобретения, не включается в консолидированную отчетность.

Отличительными особенностями консолидированной отчетности, составленной по методу покупки, является наличие в ней статей «Деловая репутация дочернего предприятия» (гудвил) и «Доля меньшинства».

Статья «Деловая репутация» (гудвил) в консолидированной отчетности отражает разницу между рыночной и номинальной стоимостью акций дочернего предприятия. Соответственно, возникает положительный или отрицательный гудвил.

Отражение в консолидированной отчетности статьи «Доля меньшинства» базируется на концепции доли участия. Особенность консолидированной отчетности, составленной по методу покупки, состоит в том, что не весь отражаемый в ней капитал принадлежит владельцам головного предприятия группы, так как если оно не владеет 100% акций предприятий группы, имеются так называемые малые владельцы, не оказывающие значительного влияния на финансово-хозяйственную политику предприятия, но имеющие права на долю капитала и прибыли.

В соответствии с концепцией доли участия в консолидированной отчетности должна быть отражена доля капитала (чистых активов), принадлежащая малым владельцам акций дочерних предприятий.

Доля меньшинства исчисляется как произведение суммы собственного капитала дочернего предприятия группы на процент его уставного капитала, принадлежащего малым владельцам.

Поскольку «Доля меньшинства» отражает часть капитала группы, не принадлежащего ее основным владельцам, в консолидированной отчетности она не отражается по статьям собственного капитала, а рассматривается в качестве заемного капитала группы.

Под **объединением интересов** понимается объединение компаний, в результате которого их акционеры осуществляют совместный контроль над едиными чистыми активами и операциями для достижения продолжительного взаимного разделения рисков и выгод, относящихся к объединенной компании, причем покупателя определить невозможно.

Результатом объединения интересов может быть:

- слияние двух компаний в одну и объединение их активов, капитала и обязательств;

- слияние акций объединяющихся компаний в один фонд без образования новой компании.

Консолидированная отчетность в этом случае составляется по *методу слияния*. Суть этого метода заключается в том, что слияние пакетов акций отражает объединение двух групп акционеров. В этом

случае не уплачивается покупная цена, а происходит обмен долями; покупателя и продавца определить невозможно.

При консолидации производятся следующие процедуры:

- активы и пассивы не переоцениваются и не корректируются;
- инвестиции показываются по номиналу;
- прибыли, полученные до слияния, включаются в консолидированную отчетность.

Нормативные акты системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России не предусматривают применения рассмотренных методов составления консолидированной отчетности.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение сводной бухгалтерской отчетности и назовите ее виды.
2. Охарактеризуйте назначение и область применения консолидированной бухгалтерской отчетности.
3. Раскройте смысл базовых концепций консолидированной отчетности.
4. Изложите основные принципы подготовки консолидированной отчетности.
5. Перечислите методы составления консолидированной отчетности, раскройте их сущность.
6. Назовите различия сводной и консолидированной отчетности.

### **Литература**

1. *Клинов Н.* Методика исключения внутригрупповых операций при подготовке консолидированной финансовой отчетности по МСФО // Финансовая газета. – 2005. – № 13.
2. *Матвеев А.А., Суйц В.П.* Консолидированная отчетность: методика и практика: Учеб.-практ. пособие. – М.: ФБК-Пресс, 2001.
3. *Новодворский В.Д., Пономарева Л.В.* Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. *Пучкова С.И.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М., 2001.
5. *Рабинович А., Солдатова М., Тынчерова З.* Составляем консолидированную отчетность // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2004. – Вып. 50.
6. *Слепов Ю.В.* Составление сводной (консолидированной) отчетности // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 3.
7. *Титаева А.В., Ледакова Ю.Н.* Консолидированная отчетность согласно российскому законодательству и международным стандартам // Налоговый вестник. – 2005. – № 1, 2.

### **Нормативно-правовые документы**

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).

## **Тема 10. СЕГМЕНТАРНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

- 10.1. Сущность и значение формирования сегментарной отчетности.
- 10.2. Раскрытие информации по отчетным сегментам в бухгалтерской отчетности.
- 10.3. Состав показателей, подлежащих раскрытию в составе информации по сегментам, и их распределение между отчетными сегментами.

### **10.1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ СЕГМЕНТАРНОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

В настоящее время многие организации осуществляют различные виды деятельности, производят различные виды продукции, продают очень широкий ассортимент товаров, развернули деятельность в различных регионах страны или разных странах мира.

Кроме того, существуют сложные формы организации производства, когда бизнес организуется в рамках группы компаний, включающей несколько юридических лиц, связанных многочисленными отношениями. В связи с этим финансовая отчетность организаций усложняется и становится малополезной для заинтересованных лиц, поэтому возникает необходимость формирования и представления информации по сегментам.

Порядок такого составления бухгалтерской отчетности для внешних пользователей регламентирован ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Данный документ был разработан во исполнение Программы

реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности по аналогии с МСФО № 14 «Сегментная отчетность».

Необходимость разработки методики формирования информации по сегментам была обусловлена следующими причинами:

- осуществление, начиная с 50-х годов XX в., процессов диверсификации – перехода от односторонней производственной структуры к многопрофильному производству с широкой номенклатурой выпускаемых изделий, что повышало устойчивость и конкурентоспособность предприятий, так как появилась возможность покрывать убытки от одного вида деятельности прибылью, полученной в других видах производств;

- расширение сфер и географии предпринимательской деятельности, что обусловило необходимость агрегирования зачастую неоднородных отчетных данных;

- развитие крупных фирм-конгломератов, образовавшихся путем покупки или поглощения большого числа предприятий, осуществляющих самые разнообразные виды деятельности.

Агрегированные данные бухгалтерской отчетности не позволяют получить адекватные оценки риска, тенденций роста, разнообразия видов деятельности многоотраслевых фирм и фирм с сегментированными рынками. Это обуславливает необходимость раскрытия деятельности основных сегментов предприятия.

В результате внешние и внутренние пользователи бухгалтерской отчетности получают возможность проведения анализа как в целом по организации, так и в разрезе отдельных видов деятельности или в части обособленных подразделений организации, находящихся в различных географических зонах.

Раскрытие информации по сегментам в бухгалтерской отчетности позволяет заинтересованным пользователям оценить финансовые результаты деятельности организации, перспективы ее развития, подверженность рискам для целей принятия обоснованных решений относительно той или иной организации.

Дословный перевод латинского слова *segmentum* означает «отрезок или часть круга».

Для целей бухгалтерского учета и отчетности, в соответствии с ПБУ 12/2000, под **сегментом** понимается часть деятельности организации в определенном разрезе, в связи с чем выделяют два вида сегментов.

**Операционный сегмент** – это часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибыли, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг.

**Географический сегмент** – это часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе, которая подвержена рискам, и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в другом географическом регионе деятельности организации. Исходя из структуры и системы внутренней отчетности организации, информация по географическому сегменту может выделяться по местам расположения активов (ведения деятельности) или рынков сбыта.

При выделении информации по сегментам принимаются во внимание общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подвержена деятельность организации.

Выделение сегментов строится на определенных правилах и особенностях характеристики каждого из них.

При формировании информации по операционным сегментам несколько видов товаров, работ, услуг могут быть объединены в однородную группу при условии сходства по всем или большинству из следующих факторов (п. 7 ПБУ 12/2000):

- назначению;
- процессу производства;
- потребителям (покупателям);
- методам продажи товаров и распространения работ, услуг;
- системам управления деятельностью организации.

При выделении информации по географическим сегментам учитывают (п. 8 ПБУ 12/2000):

- сходство условий, определяющих экономические и политические системы государств, на территории которых ведется деятельность организации;

- наличие устойчивых связей в деятельности, осуществляемой в различных географических регионах;

- сходство деятельности;

- риски, присущие деятельности организации в определенном географическом регионе;

- общность правил валютного контроля;

- валютные риски, связанные с деятельностью организации в определенном географическом регионе.

**Отчетным сегментом** называется операционный или географический сегмент, информация по которому подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности.

Сегмент считается таковым, если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и выполняется одно из следующих условий (*правило 10%*) (п. 9 ПБУ 12/2000):

- выручка сегмента составляет не менее 10% общей выручки всех сегментов;
- финансовый результат сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли (убытка) всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
- активы сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться не менее 75% выручки организации, иначе должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты, независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности приведенным выше условиям (п. 10 ПБУ 12/2000).

В выделении отчетных сегментов должна быть последовательность. Отчетный сегмент, выделенный в предшествующем периоде, должен выделяться и в отчетном, независимо от того, удовлетворяет ли он вышеперечисленным условиям.

ПБУ 12/2000 обязывает формировать и представлять информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческой организации (за исключением кредитных организаций) при наличии хотя бы одного из условий, т.е. если она:

- составляет сводную бухгалтерскую отчетность по имеющимся у нее дочерним и зависимым организациям;
- составляет сводную бухгалтерскую отчетность согласно учредительным документам объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах;
- осуществляет различные виды деятельности (производственную, торговую, сельскохозяйственную и др.);
- осуществляет один вид деятельности, но при этом производит товары (выполняет работы или оказывает услуги), различающиеся по производственному процессу, потребителям (покупателям) товаров, работ, услуг, географическим районам, в которых работает, и (или) по другим существенным для данной организации признакам.

ПБУ 12/2000 не применяется субъектами малого предпринимательства, а также при формировании отчетности:

- составляемой для государственного статистического наблюдения;
- представляемой кредитной организации;
- составляемой для иных специальных целей.

## **10.2. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО ОТЧЕТНЫМ СЕГМЕНТАМ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

В соответствии с п. 6 ПБУ 12/2000, перечень отчетных сегментов устанавливается организацией самостоятельно, исходя из ее организационной и управленческой структуры и системы внутренней отчетности. При этом она должна выделять как операционные, так и географические сегменты.

Раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей.

При этом выделяется *первичная* (более важная для пользователей) и *вторичная* (менее важная) информация, исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации.

При выборе вида отчетных сегментов, представляющих первичную и вторичную информацию, составителю отчетности следует определить степень изменения рисков и прибыли в связи с возможным влиянием изменения структуры производимой продукции и географических регионов деятельности.

В качестве показателей, используемых для определения различий в получаемой прибыли, можно использовать:

- для операционных сегментов – рентабельность производства;
- для географических сегментов, выделенных исходя из места нахождения активов, отличных от мест расположения рынков сбыта, – рентабельность суммарных активов;
- для географических сегментов, выделенных исходя из мест расположения рынков сбыта, отличным от расположения активов, – рентабельность продаж.

Для определения рисков, присущих операционным и географическим сегментам, можно применять экспертные оценки изменения денежных потоков по отдельным сегментам в связи с действием макро- и микроэкономических факторов.

Отчетные сегменты, обладающие максимальными расходами по получаемой прибыли и присущим рискам, будут признаны несущими первичную информацию.

ПБУ 12/2000 предусмотрено четыре возможных варианта, возникающих при выборе первичной и вторичной информации:

1) если различия в уровне риска и прибыли вызваны производством разных групп товаров или оказанием разного рода услуг, то первичной признается информация по операционным сегментам, а вторичной – по географическим;

2) когда риски и прибыли организации определяются главным образом различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается раскрытие информации по географическим сегментам, а вторичной – по операционным;

3) если влияние обоих факторов одинаково, то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной – по географическим;

4) если организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности не основываются ни на производимых товарах, работах, услугах, ни на географических регионах деятельности, то выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится на основе решения руководителя организации.

В соответствии с п. 21 ПБУ 12/2000 в составе первичной информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели, относящиеся к этому сегменту:

1) общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;

2) финансовый результат (прибыль или убыток);

3) общая балансовая величина активов;

4) общая величина обязательств;

5) общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;

6) общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;

7) совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

В ПБУ 12/2000 (п. 22, 23) приведены перечни показателей вторичной информации.

Для *географических сегментов*:

- величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта;

- балансовая величина активов по местам их расположения;

- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы по местам расположения активов.

При этом доля каждого отчетного сегмента должна составлять не менее 10% вышеуказанных показателей всех географических сегментов.

Для *операционных сегментов*:

- выручка от продажи внешним покупателям;

- балансовая величина активов;

- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

Данные показатели приводятся по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации либо чья величина составляет не менее 10% величины всех операционных сегментов.

### **10.3. СОСТАВ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ПОДЛЕЖАЩИХ РАСКРЫТИЮ В СОСТАВЕ ИНФОРМАЦИИ ПО СЕГМЕНТАМ, И ИХ РАСПРЕДЕЛЕНИЕ МЕЖДУ ОТЧЕТНЫМИ СЕГМЕНТАМИ**

**Выручкой (доходами) сегмента** признаются (в соответствии с подпунктом «д» п. 4 ПБУ 12/2000):

- выручка от продажи определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или

- выручка от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации (данные о величине, непосредственно относящиеся на данный сегмент);

- а также часть общей выручки организации, которая обоснованно приходится на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации).

При этом выручкой (доходами) отчетного сегмента не являются (подпункт «а» п. 12 ПБУ 12/2000):

- проценты и дивиденды, кроме случаев, когда такие доходы являются предметом деятельности отчетного сегмента;

- доходы от продажи финансовых вложений, кроме случаев, когда последние являются предметом деятельности отчетного сегмента;

- чрезвычайные доходы.

При формировании информации о выручке (доходах) отчетного сегмента от операций с другими сегментами передачи между ними должны оцениваться на основе фактически применяемых организацией

цен. Основа ценообразования на указанные передачи и изменения этой основы подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности организации.

**Расходы сегмента** – это:

- расходы по производству определенных товаров, выполнению определенных работ, оказанию определенных услуг;
- расходы по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации;
- часть общих расходов организации, которые обоснованно приходятся на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации) (подпункт «е» п. 5 ПБУ 12/2000).

Расходами отчетного сегмента не являются:

- проценты, кроме случаев, когда предметом деятельности отчетного сегмента является получение доходов от финансовой деятельности;
- расходы, связанные с продажей финансовых вложений, кроме случаев, когда финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- налог на прибыль;
- общехозяйственные расходы и прочие расходы, относящиеся к организации в целом;
- чрезвычайные расходы (подпункт «б» п. 12 ПБУ 12/2000).

**Финансовый результат деятельности сегмента** определяется как выручка сегмента за вычетом его расходов. Достоверный финансовый результат деятельности сегмента может быть выявлен лишь при четком разграничении расходов, понесенных по видам деятельности и регионам, и полученных по ним доходов.

**Активы сегмента** – активы, которые используются для производства определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации.

Если имущество используется для общих целей компании или для головного офиса, оно не должно рассматриваться как актив сегмента.

**Обязательства сегмента** – обязательства, которые возникают при производстве и продаже определенных товаров, выполнении определенных работ, оказании определенных услуг или при производстве и продаже продукции (товаров), выполнении работ, оказании услуг в определенном географическом регионе деятельности организации.

В обязательства отчетного сегмента не включается задолженность по налогу на прибыль.

При формировании сегментной отчетности встает вопрос распределения совместных доходов, расходов, активов и обязательств по сегментам. При этом определение того, относятся ли данные показатели к отчетному сегменту, и выбор способа распределения совместных доходов, расходов, активов и обязательств осуществляются организацией самостоятельно.

В соответствии с п. 13 ПБУ 12/2000, «при определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно относятся к отчетному сегменту либо которые могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения».

В ПБУ 12/2000 сформулированы лишь следующие требования:

1. Симметричность включения статей в финансовые результаты или активы сегмента: «Активы, используемые совместно в двух и более отчетных сегментах, распределяются между этими сегментами в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы» (п. 13).

Например, если конкретная статья амортизации включается в расходы сегмента, соответствующий актив также включается в активы сегмента.

2. При выборе способа распределения доходов, расходов, активов и обязательств между отчетными сегментами должны учитываться следующие факторы:

- характер объектов учета;
- виды деятельности организации;
- степень обособленности отчетных сегментов.

3. Способы, выбранные организацией, должны закрепляться в учетной политике и применяться последовательно.

В ПБУ 12/2000 не требуется создавать специальную учетную политику для сегмента, т.е. какие-либо дополнительные положения, касающиеся информации по сегментам могут быть внесены в учетную политику организации. Так как на практике учетная политика крупных компаний составляется как совокупность взаимосвязанных документов, положения, касающиеся информации по сегментам, могут быть вынесены в качестве отдельного приложения.

В учетной политике в отношении представления в отчетности информации по сегментам необходимо отразить следующее:

- перечень тех, информация по которым представляется в бухгалтерской отчетности;
- приоритетность раскрытия информации в отношении одного вида отчетных сегментов (первичный и вторичный формат);
- порядок распределения между сегментами доходов, расходов, активов и обязательств организации.

При изменении учетной политики информация по отчетным сегментам за предыдущие отчетные периоды должна быть приведена в соответствие с учетной политикой отчетного года.

### Контрольные вопросы

1. Дайте определение отчетного сегмента.
2. Почему необходима сегментная отчетность?
3. Чем отличается информация по операционному сегменту от информации по географическому сегменту?
4. Какие критерии установлены для признания сегмента отчетным?
5. Какие показатели раскрывает вторичная информация по операционному сегменту?
6. Какие показатели раскрывает вторичная информация по географическому сегменту?
7. Каким образом определяется вид отчетных сегментов, несущих первичную и вторичную информацию?

### Литература

1. *Безруких П.С.* Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) // Главбух. – 2000. – № 14.
2. *Королева Т.В.* Информация по сегментам: практическое применение // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12.
3. *Ложников И.* Комментарии к Положению по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) // Консультант бухгалтера. – 2000. – № 6.
4. *Новодворский В.Д., Пономарева Л.В.* Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
5. *Соколов А.А.* Как составить сегментарную отчетность // Главбух. Отраслевое приложение «Учет в производстве». – 2005. – № 1.

### Нормативно-правовые документы

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утверждено Приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н).

## Тема 11. ИНФОРМАЦИЯ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

- 11.1. Сфера применения ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».
- 11.2. Понятие прекращаемой деятельности и ее признание.
- 11.3. Формирование и использование резерва по прекращаемой деятельности.
- 11.4. Признание убытков, возникающих при прекращении деятельности.
- 11.5. Раскрытие информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности.

### 11.1. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ ПБУ 16/02 «ИНФОРМАЦИЯ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности производится в бухгалтерской отчетности российских предприятий в соответствии с требованиями ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Данное ПБУ было разработано МФ РФ и введено в действие с 1 января 2003 г. в рамках реформирования национальной системы бухгалтерского учета для приведения ее в соответствие с требованиями рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности.

Целью ПБУ 16/02 является повышение возможности потенциальных инвесторов и иных пользователей бухгалтерской отчетности составить представление об ожидаемых изменениях в финансовом положении и результатах деятельности организации, путем установления определенных требований по отделению в бухгалтерской отчетности организации информации по прекращаемой деятельности от информации по продолжающейся.

Положения ПБУ 16/02 распространяются на коммерческие организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ, а также на составляющие сводную бухгалтерскую отчетность, и не распространяется на кредитные организации.

ПБУ 16/02 не применяется организацией при прекращении части ее деятельности вследствие:

- обстоятельств, носящих чрезвычайный характер (стихийного бедствия, пожара, аварии);

- принудительного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством (конфискация, реквизиция);
  - обращения имущества в государственную собственность (национализации).
- Положение не регулирует вопросы раскрытия показателей бухгалтерской отчетности при реорганизации (за исключением реорганизации в форме выделения) и ликвидации юридического лица.
- Если организация только приостанавливает часть своей деятельности и не предполагает прекратить ее окончательно, то, согласно ПБУ 16/02, это не рассматривается как прекращаемая деятельность и не требует раскрытия в годовой бухгалтерской отчетности.

## 11.2. ПОНЯТИЕ ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ЕЕ ПРИЗНАНИЕ

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

При этом часть деятельности, которую организация намерена прекратить, может представлять собой операционный или географический сегмент, его часть, либо совокупность сегментов.

Прекращаемая деятельность может быть выделена операционно (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности, если активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности организации (или основная их часть) относятся или могут быть прямо отнесены к прекращаемой деятельности организации.

Активы, обязательства, доходы и расходы относятся или могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате прекращения части деятельности организации.

Согласно п. 6 ПБУ 16/02, организация может прекратить часть своей деятельности в случаях, если она:

- 1) продает целый имущественный комплекс или его части;
- 2) продает отдельные активы и прекращает отдельные обязательства;
- 3) отказывается продолжать какое-то направление в своей деятельности;
- 4) реорганизует свою структуру и при этом выделяет из состава одно или несколько юридических лиц.

Согласно ПБУ 16/02 (п. 7), для того, чтобы деятельность была признана прекращаемой, необходимо:

- чтобы совет директоров, общее собрание акционеров или иной уполномоченный орган принял решение о прекращении части деятельности организации;
- чтобы была выработана единая программа прекращения деятельности (она должна содержать причины, способы проведения, прогнозируемые последствия прекращения деятельности и другую информацию).

Деятельность будет признана прекращаемой на дату возникновения наиболее раннего из следующих событий:

- заключения договоров купли-продажи активов, без которых деятельность практически неосуществима;
- доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы будут непосредственно затронуты (акционеры, работники, контрагенты и т.п.).

## 11.3. ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗЕРВА ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

При признании деятельности прекращаемой у организации возникнут обязательства перед физическими и юридическими лицами, интересы которых будут затронуты: выплата выходных пособий при сокращении штатов, выплата штрафов и неустоек при нарушении условий договоров и др.

Для урегулирования обязательств, возникающих в результате прекращаемой деятельности, организация может создать резерв в соответствии с ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

При этом резерв по прекращаемой деятельности имеет следующие особенности:

- при продаже имущественного комплекса (предприятия) или его части резерв признается в бухгалтерском учете только после заключения договора купли-продажи;
- при продаже отдельных активов и прекращении обязательств в установленном законодательством порядке, а также при отказе от продолжения деятельности резерв образуется только в том случае, если обязательства будут исполняться в следующем отчетном периоде;
- признание образованного резерва на финансирование затрат по увольнению работников, выплата штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров и т.п. производится в бухгалтерском учете по состоянию на конец отчетного года.

Создание резерва по прекращаемой деятельности отражается в бухгалтерском учете следующим образом: д-т 20 (25, 26, 44), 91 – к-т 96 «Резерв по прекращаемой деятельности» в зависимости от характера затрат.

Резерв не создается на те затраты, которые прямо не относятся к прекращаемой деятельности (на переподготовку работников организации, для инвестиций на создание новых сетей и систем по распространению продукции и т.п.).

Резерв должен использоваться только для выполнения того обязательства, под которое он первоначально создавался.

При создании необходимо учитывать, что таковой должен пересматриваться и корректироваться при составлении каждой годовой отчетности с момента признания деятельности прекращаемой до ее завершения.

Неиспользованная сумма резерва восстанавливается.

#### **11.4. ПРИЗНАНИЕ УБЫТКОВ, ВОЗНИКАЮЩИХ ПРИ ПРЕКРАЩЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

У организации, которая прекращает часть своей деятельности, стоимость выбывающих активов может снизиться.

Признание деятельности прекращаемой требует уточнения отражаемой в бухгалтерском балансе стоимости активов организации, относящихся к прекращаемой деятельности, исходя из возможного снижения их стоимости.

Порядок признания и оценки величины снижения стоимости выбывающих активов определяется в зависимости от типа актива в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», 14/2000 «Учет нематериальных активов», 5/01 «Учет материально-производственных запасов» с учетом следующих особенностей:

- при прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса или его части со всеми активами и обязательствами, относящимися к прекращаемой деятельности, снижение стоимости активов возможно только случае заключения в предварительном порядке договора купли-продажи, по которому срок исполнения обязательств по передаче имущества приходится на последующие отчетные периоды. При этом сумма убытка от снижения стоимости определяется по каждому активу в отдельности согласно произведенному расчету на основании договора купли-продажи;
- при прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) отдельных обязательств величина убытка от снижения стоимости актива определяется как разница между отражаемой в бухгалтерском балансе стоимостью актива и его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по его выбытию;
- при прекращении деятельности путем отказа от ее продолжения при невозможности продажи актива величина убытка будет совпадать с его балансовой стоимостью, так как в этом случае актив списывается с баланса и ликвидируется.

Согласно ПБУ 16/02, убытки от снижения стоимости активов признаются на конец того года, в котором деятельность впервые была признана прекращаемой, и учитываются в составе операционных расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На дату составления годовой бухгалтерской отчетности в течение всего периода от признания деятельности прекращаемой до ее завершения организация должна уточнять отражаемую стоимость активов. При повышении их текущей рыночной стоимости организация признает операционный доход в пределах сумм ранее признанного убытка от снижения стоимости этих активов.

#### **11.5. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Информация по прекращаемой деятельности должна быть отражена первый раз в годовой бухгалтерской отчетности того периода, когда орган управления организацией принял решение о прекращении деятельности и утвердил разработанную программу.

В дальнейшем информация по прекращаемой деятельности отражается в каждом годовом бухгалтерском отчете, включая тот отчетный период, в котором программа прекращения деятельности фактически выполнена или организация от нее отказалась.

В пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету следует указать:

- описание прекращаемой деятельности:
  - операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;
  - дата признания деятельности прекращаемой;

– дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

- стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению;
- данные о создаваемых резервах и их размерах.

В отчете о прибылях и убытках рекомендуется отразить:

• суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности.

В отчете о движении денежных средств рекомендуется отразить движение этих средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

Организация может включить в перечисленные формы бухгалтерской отчетности дополнительные графы для отражения показателей, характеризующих отдельно продолжаемую и прекращаемую деятельность.

В соответствии с ПБУ 16/02, по усмотрению организации вся информация, относящаяся к прекращаемой деятельности и подлежащая отражению в годовой отчетности, может быть отражена в пояснительной записке.

Если органом управления организацией принято решение о прекращении деятельности после окончания отчетного года (после 31 декабря), но годовая бухгалтерская отчетность еще не подписана руководителем и главным бухгалтером, то отчетность должна быть уточнена.

Любая информация по прекращаемой деятельности должна раскрываться в бухгалтерской отчетности отдельно по каждой части этой деятельности.

В случае отмены программы прекращения деятельности этот факт должен найти отражение в пояснительной записке.

### **Контрольные вопросы**

1. Нормативное регулирование порядка составления отчетности по прекращаемой деятельности.
2. Дайте понятие прекращаемой деятельности и назовите условия ее признания.
3. В чем особенность формирования показателей отчетности при прекращении деятельности?
4. Изложите порядок раскрытия информации о прекращаемой деятельности в отчетности.

### **Литература**

1. *Квитко Д.* Новое ПБУ «Информация по прекращаемой деятельности» // Практическая бухгалтерия. – 2002. – № 9.
2. *Макарьева В.И.* О Положении по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) // Налоговый вестник. – 2002. – № 10.
3. *Трубицын А.С.* Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) // Главбух. – 2002. – № 16.
4. *Чвыков И.* Комментарий к положению по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) // Экономика и жизнь. – 2002. – Вып. 10.

### **Нормативно-правовые документы**

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утверждено Приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н).

## **Тема 12. ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ: СПОСОБЫ ВЫЯВЛЕНИЯ И ИСПРАВЛЕНИЯ**

- 12.1. Искажения бухгалтерской отчетности и виды бухгалтерских ошибок.
- 12.2. Способы выявления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности.
- 12.3. Порядок исправления бухгалтерских ошибок.
- 12.4. Аудиторское заключение: виды и роль в оценке достоверности бухгалтерской отчетности.

### **12.1. ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКИХ ОШИБОК**

Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. В силу различных причин она может

неточно отражать имущественное положение и (или) финансовый результат деятельности организации. Нередко ее составители умышленно или неумышленно допускают отступление от требований полноты и достоверности отчетной информации.

Отчетность, подготовленная и представленная с нарушением указанного требования, является искаженной.

Ситуации, приводящие к искажению отчетности:

1. *Вуалирование* – искажение данных при соблюдении требований, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету, является следствием недостатков системы регулирования бухгалтерского учета.

Возможность вуалирования отчетности возникает из-за наличия ряда особенностей системы регулирования учета в нашей стране:

- несоответствие экономической природы факта хозяйственной жизни способу его отражения в бухгалтерской отчетности согласно действующим правилам (например, если организация получила на свой расчетный счет денежные средства для исполнения обязательств (приобретения товаров) по договору комиссии, но на конец отчетного периода не израсходовала их полностью. Эти средства принадлежат комитенту, поэтому неверно показывать их в балансе как собственные, но по правилам бухгалтерского учета их нужно отразить по счету 51 «Расчетный счет» и по статье баланса «Денежные средства»);

- наличие у организации «нежесткой» учетной политики – некоторые руководители желают иметь неконкретную учетную политику, чтобы оперативно влиять на показатели, характеризующие финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде;

- наличие противоречий между нормативными актами, незавершенность системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;

- отсутствие детализированных требований к публичной бухгалтерской отчетности – правила публикации годовых отчетов допускают представление ее в виде, позволяющем «маскировать» финансовое состояние организации.

Как правило, вуалирование отчетности является умышленным.

2. *Фальсификация* – применение законодательно неоговоренных учетных приемов, не отвечающих действующим требованиям отражения фактов хозяйственной деятельности.

Классификация бухгалтерских ошибок:

1) *по форме (технические)* – затрагивают только технику оформления хозяйственных операций:

- *арифметические, описки и пропуски* – их наличие приводит к неравенству итоговых показателей отчетности либо к несоответствию величины ошибочного показателя реально возможному значению. Эти ошибки легко исправить в процессе подготовки отчетов;

- *автоматизированной обработки информации* – возникают как при вводе информации в компьютерную программу, так и непосредственно при использовании программного обеспечения: при обработке, хранении и передаче данных. Наиболее распространенными из них являются: повторный ввод, «потеря» данных при хранении, неточное округление.

2) *по содержанию (процедурные)* – неправильное отражение экономической информации в учете и отчетности:

- *в документировании хозяйственных операций:*

- полное или частичное отсутствие регистрации отдельных фактов хозяйственной жизни вследствие небрежности работников бухгалтерской службы или недостатка информации об этих фактах (ошибки по полноте);

- отражение в учете операций, не имевших места в действительности, при наличии фальсифицированных первичных документов, подтверждающих совершение этих операций (ошибки по достоверности).

Ошибки в документировании выявляются путем инвентаризации имущества и обязательств организации;

- *в периодизации* – возникают из-за несвоевременного получения организациями документов от коммерческих партнеров (счетов на оплату услуг связи и коммунальных платежей, транспортных накладных организаций-перевозчиков, счетов-фактур поставщиков и др.);

- *в корреспонденции* – состоят в отражении фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета, которые не предусмотрены для этого Планом счетов. Их можно обнаружить при помощи тестирования бухгалтерских записей;

- *в оценке* – связаны как с неверным выбором способа оценки, так и с неправильным определением цен, начислением амортизации, резервов;

- *в представлении* – означают неправильное «расположение» информации в бухгалтерской отчетности вследствие нарушения требований нормативных актов. К этой группе можно отнести: неправильную группировку балансовых статей (объединение разнородных по экономическому содержанию статей, разбивка балансовой статьи и включение ее частей в другие статьи), погашение активов пассивами и, наоборот, путем неправильного зачета требований и обязательств.

## 12.2. СПОСОБЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ОШИБОК ПРИ ПОДГОТОВКЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При выявлении ошибок бухгалтерской отчетности необходимо иметь в виду следующие обстоятельства:

1) следует различать существенные и несущественные ошибки (как правило, для целей формирования отчетности существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%);

2) от ошибочных следует отличать уточняемые показатели – те, для точной оценки которых на дату составления отчетности у организации отсутствует полная и достоверная информация (например, стоимость неотфактурованных поставок);

3) поиск ошибок может быть существенно облегчен, если во внимание принимаются индивидуальные особенности сотрудников бухгалтерской службы, ответственных за сбор, регистрацию и обобщение информации на всех стадиях учетного процесса, предшествующих подготовке бухгалтерских отчетов (психофизиологические характеристики, уровень профессиональной подготовки).

Процедура выявления ошибок подразумевает их локализацию и идентификацию.

*Локализация* заключается в установлении временного интервала возникновения ошибки и перечня ее возможных документальных носителей.

*Идентификация* предполагает определение точного места нахождения и конкретного ошибочного значения показателя.

Учетный процесс можно условно разделить на две стадии:

- с начала отчетного периода (года) до момента окончания формирования бухгалтерской отчетности;
- с момента окончания формирования бухгалтерской отчетности (даты подписания) до момента ее представления.

На первой поиск ошибок осуществляется посредством внутреннего контроля и самоконтроля.

Под *системой внутреннего контроля* понимают совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, включая надзор за исполнением приказов, обеспечение сохранности активов, предотвращение и обнаружение фактов ошибок, точность и полноту бухгалтерских записей, своевременную подготовку достоверной финансовой информации.

Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля являются:

- *инвентаризация* – сочетает методы фактического контроля и аналитической обработки бухгалтерской информации;

- *динамический (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности* – построение специальных аналитических отчетов и последующая обработка содержащейся в них информации. При проведении горизонтального анализа исследуется изменение показателей во времени с помощью рядов динамики, при этом абсолютные значения показателей дополняются относительными (темп роста, прироста статьи баланса). Вертикальный анализ – это представление бухгалтерской отчетности в виде относительных величин, характеризующих структуру итоговых показателей. С его помощью производится оценка существенности отдельных показателей при формировании общего итога отчета, а также выявляются нетипичные для организации или незапланированные изменения тех или иных статей, что говорит о возможном наличии ошибок;

- *тестирование бухгалтерских записей* (алгоритмов обработки бухгалтерской информации) – базируется на допущении о наличии взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и отчетными показателями. Тестирование включает формирование выборки хозяйственных операций, внесение данных в компьютерную систему или ручную их обработку по принятым в организации алгоритмам (циклам обработки) и сравнение полученных этих показателей с заранее определенными результатами. Если в результате сравнения значения итоговых показателей совпадают, то можно сделать вывод об адекватном представлении данных в компьютерной среде и верности информации, используемой для подготовки бухгалтерской отчетности.

*Самоконтроль* заключается в выполнении контрольных мероприятий силами бухгалтерской службы организации:

- *арифметико-логический контроль* – состоит в проверке правильности выполненных вычислений и подсчетов, группировки и разности показателей, порядка оформления отчетных форм;
- *проверка взаимной увязки показателей различных форм бухгалтерской отчетности* – основана на наличии в формах отчетности экономически взаимосвязанных, а иногда – идентичных показателей, которые необходимо сопоставлять при формировании отчетности.

## 12.3. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ОШИБОК

Методика исправления выявленных процедурных ошибок, связанных с неверным отражением хозяйственных операций вследствие нарушения установленных правил ведения бухгалтерского учета, напрямую зависит от периода, к которому относится ошибка.

Варианты корректировки учетных данных:

1. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда эти искажения выявлены.

2. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не представлена и не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря того года, за который подготавливается эта отчетность.

3. При выявлении в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году, за который бухгалтерская отчетность утверждена в установленном порядке, исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносятся.

В данном случае в соответствии с требованиями п. 39 и 80 Положения о порядке ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н, изменения, связанные с исправлением данных за прошлый год (или ряд предшествующих лет), отражаются в отчетности того периода, в котором была обнаружена ошибка. При этом организация должна раскрывать значение показателя прибылей или убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году, в отчете о прибылях и убытках.

Исправительные записи в бухгалтерском учете делаются одним из следующих способов:

- «красного сторно»;
- корректурных;
- дополнительных бухгалтерских записей.

Оформляются исправительные записи бухгалтерской справкой, служащей основанием для выполнения записей в регистры бухгалтерского учета.

## 12.4. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ: ВИДЫ И РОЛЬ В ОЦЕНКЕ ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Важнейшим средством оценки достоверности бухгалтерской отчетности перед ее представлением пользователям является аудит.

Согласно Закону РФ № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (п. 3 ст. 1), «целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Виды аудита в зависимости от объекта проверки:

- внешний – проводится независимой аудиторской фирмой или аудитором на договорной основе;
- внутренний – осуществляется специально созданным на предприятии подразделением аппарата управления и входит в систему внутреннего контроля.

Результаты внешней аудиторской проверки оформляются в виде **аудиторского заключения** – официального документа, содержащего выраженное в установленной форме мнение о достоверности проверенных отчетов и имеющего юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, а также для любых других категорий пользователей бухгалтерской отчетности.

Законом РФ № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено, что в состав бухгалтерской отчетности организации включается аудиторское заключение, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

В соответствии со ст. 7 Закона РФ № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- организация является кредитной, страховой или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;
- объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

- организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют подпункту 3 п. 1 Закона РФ № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены.

Обязательный аудит в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен федеральным законом.

Аудиторское заключение составляется с соблюдением единых требований к его форме и содержанию, установленных Федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, и включает три основные части:

1) *вводная* – здесь содержатся данные о составе отчетности, подвергнутой аудиторской проверке, и указание на орган управления аудируемого лица, ответственный за подготовку и представление отчетности;

2) *описывающая объем аудита* – содержит перечень нормативных актов, которым руководствовался аудитор при проведении аудиторской проверки, описание применяемых аудиторских процедур, а также заявление аудитора о том, что аудит проводился на выборочной основе и представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности отчетности;

3) *содержащая мнение аудитора* – здесь излагается информация о том, насколько достоверно во всех существенных отношениях финансовая (бухгалтерская) отчетность отражает финансовое положение и результаты деятельности аудируемого лица за определенный период.

Для выработки объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитору необходимо получить доказательства того, что она не содержит существенных искажений и обеспечивает во всех экономически и юридически значимых отношениях адекватное отражение имущественного положения и финансовых результатов деятельности организации.

Процесс получения доказательств заключается в применении процедур аудита: определенного порядка и последовательности действий, которые рекомендованы правилами (стандартами) аудиторской деятельности или разработаны аудитором самостоятельно и направлены на снижение до требуемых пределов уровня аудиторского риска.

В случае выявления искажений аудитор должен оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности. Сведения о таковых подлежат отражению в модифицированном аудиторском заключении.

Так как аудит обычно проводится до момента представления бухгалтерской отчетности ее пользователям, выявленные в результате проверки значимые ошибки, в случае согласия организации с выводами аудитора, должны быть устранены, а отчетность откорректирована с учетом предложенных поправок. Если организация уже осуществила передачу отчетности какому-либо пользователю, то ошибки, на которые указано в итоговой части аудиторского заключения, подлежат исправлению в том отчетном периоде, когда было подписано заключение.

В зависимости от степени уверенности аудитора в достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта различают четыре типа аудиторских заключений:

1) *безусловно положительное* содержит безоговорочно положительное мнение, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации;

2) *условно положительное* содержит мнение с оговоркой, означающее, что за исключением специально раскрытых обстоятельств бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов организации на отчетную дату и финансового результата ее деятельности за отчетный период, исходя из Закона РФ № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

3) *отрицательное* содержит мнение аудитора, что в связи с определенными обстоятельствами (например, значительным отклонением порядка ведения бухгалтерского учета в организации от предусмотренного нормативными актами) бухгалтерская отчетность содержит существенные искажения и может ввести в заблуждение ее пользователей;

4) *отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении* означает, что в результате определенных обстоятельств (ограничения объема аудита, нарушения принципа независимости) аудитор не может выразить и не выражает такого мнения в одной из общепринятых форм.

Если аудиторская организация (индивидуальный аудитор) составила заключение, содержащее отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, это может явиться причиной неутверждения годовой бухгалтерской отчетности высшим органом управления организацией, а также послужить поводом для принятия решений в отношении руководства организации.

## Контрольные вопросы

1. Раскройте виды искажений бухгалтерской отчетности. Каково влияние допущенных ошибок на содержание отчетных форм?
2. Охарактеризуйте ситуации, которые приводят к искажению отчетности (вуалированию, фальсификации).
3. Назовите виды бухгалтерских ошибок и способы их выявления.
4. Роль инвентаризации как способа выявления ошибок.
5. Опишите способы самоконтроля при составлении бухгалтерских отчетов.
6. Раскройте порядок исправления бухгалтерских ошибок.
7. Раскройте понятие «аудиторское заключение».
8. Из каких частей состоит аудиторское заключение?
9. Какие типы аудиторских заключений различают в зависимости от степени уверенности аудитора в достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта?

## Литература

1. Годовой отчет – 2004 / Под ред. А.Н. Селиванова. – М.: Главбух, 2004.
2. Курбангалеева О.А. Исправление ошибок в бухгалтерской и налоговой отчетности. – М.: Главбух, 2002.
3. Новодворский В.Д., Назаров Д.В., Клинов Н.Н. Ошибки в бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 22.
4. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
5. Сотникова Л.В. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1, 2.
6. Сотникова Л.В. Некоторые типичные ошибки при формировании годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 1.

## Нормативно-правовые документы

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

## Тема 13. ТРАНСФОРМАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Современная экономическая ситуация в мире характеризуется интернационализацией – возникновением предприятий со смешанным капиталом, привлечением зарубежных инвестиций и кредитов. Все это приводит к возникновению потребности в получении достоверной и понятной информации о деятельности концернов и предприятий. Получение такой информации обуславливает необходимость гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета, дающего основную часть финансовой информации о хозяйствующем субъекте, так как регулирование этого учета в различных странах существенно различается. Причинами таких различий являются социально-экономические, политические и даже географические факторы, например, характер развития рынков капитала, количество инвесторов и кредиторов, участие в международных рынках капитала, уровень инфляции, размеры и организационная структура предприятий, общий уровень образования, типы законодательных систем.

В международной практике выделяются три основные модели бухгалтерского учета:

- британско-американская (Канада, Австралия, Израиль, Индия, страны Центральной Америки и др.);
- континентальная (Австрия, Германия, Франция, Швейцария, Швеция, Япония, в том числе и Россия);
- южноамериканская (Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор).

Наличие различных подходов к формированию учетных систем затрудняет «общение» национальных предприятий на международном уровне, выход на международный рынок капитала, совместную деятельность компаний разных стран.

Самый прогрессивный способ решения рассматриваемой проблемы – унификация стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности на международном уровне.

В настоящее время разработано и принято более 40 международных стандартов финансовой отчетности. Они представляют собой документы, не имеющие формы отдельных предписаний, а только

определяющие общий подход и принципы к составлению финансовой отчетности с упором на экономическое содержание отражаемых бизнес-операций, а не их форму и предлагающие варианты учета отдельных средств или операций предприятия. По сути, международные стандарты финансовой отчетности – это обобщенная практика учета наиболее развитых учетных систем в мире (американской и европейской).

Каждый стандарт включает следующие элементы объекта учета:

- признание;
- оценка;
- отражение в финансовой отчетности.

В настоящее время осуществляется реформирование российской системы учета и отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, в результате чего требования российских нормативных документов, регламентирующих правила бухгалтерского учета, во многом соответствуют международным подходам. Но несмотря на это, бухгалтерская (финансовая) отчетность, составленная по российским правилам, не удовлетворяет интересам зарубежных пользователей. В связи с этим российские организации, желающие выйти на международный рынок капитала, составляют ее в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности путем трансформации (метод корректировки предшествующих отчетных периодов) или конверсии (метод параллельного, двойного ведения учета).

**Трансформация бухгалтерской отчетности** представляет собой процесс перевода (трансляции) статей российской бухгалтерской отчетности в формат финансовой отчетности по международным стандартам (или другими бухгалтерскими стандартами, правила которых отличны от российских норм бухгалтерского учета и отчетности).

**Конверсия** означает организацию параллельного бухгалтерского учета в нескольких учетных системах, что обеспечивает формирование финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности на основе соответствующих бухгалтерских записей, сделанных в течение всего отчетного периода.

В настоящее время все большее количество российских организаций занимается трансформацией бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Многие из них имеют специальные структурные подразделения, занимающиеся данными вопросами, другие организации прибегают к услугам крупных аудиторских фирм по трансформации бухгалтерской отчетности и составлению финансовых отчетов по международным стандартам финансовой отчетности.

Рассмотрим основные подходы к организации и проведению трансформации российской бухгалтерской отчетности в формат международных стандартов финансовой отчетности.

На первом этапе необходимо выявить *различия между форматами и содержанием бухгалтерских отчетов, используемых в России и в системе международных стандартов финансовой отчетности*, представленные в табл. 13.1.

Т а б л и ц а 13.1

Различия представления информации в российской бухгалтерской и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Различия 1	Российские стандарты 2	Международные стандарты 3
Количество форм бухгалтерской (финансовой) отчетности	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет об изменениях капитала Отчет о движении денежных средств Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6) Пояснительная записка	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет об изменениях капитала Отчет о движении денежных потоков Комментарии к финансовой отчетности
Рекомендуемое представление бухгалтерского баланса	Информация приводится в агрегированной форме только при условии незначительности агрегируемых статей бухгалтерского баланса	Информация приводится в агрегированной форме (путем приведения итоговых сумм по группам статей баланса)
Рекомендуемое представление отчета о прибылях и убытках	Показатели отчета представляются по функциональному составу. Допускается представление показателей в разбивке по видам деятельности (текущей, финансовой, инвестиционной)	Показатели отчета могут раскрываться как по функциональному составу, так и в разрезе доходов и расходов по экономическому содержанию (например, расходы раскрываются по элементам затрат)

1	2	3
Рекомендуемое представление отчета об изменениях капитала	Рекомендуемый в приказе Минфина РФ от 22.07.2003г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» формат представления отчета об изменениях капитала в значительной степени отвечает требованиям МСФО	Движение компонентов собственного капитала раскрывается в наглядной матричной форме Предусмотрен альтернативный вариант раскрытия изменения в капитале в виде отчета о признанных прибылях и убытках Предусмотрена корректировка входящего остатка капитала на влияние изменений учетной политики
Рекомендуемое представление отчета о движении денежных средств	Предусмотрено использование как прямого, так и косвенного методов движения денежных средств	Возможно дополнительное раскрытие движения денежных потоков по сегментам
Раскрытие пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках могут раскрываться в приложениях к указанным формам отчетности, а также в рамках приложения к бухгалтерскому балансу (форма №5)	Пояснения к показателям форм отчетности раскрываются в виде расшифровок в виде расшифровок и текстовых комментариев
Информация о забалансовых статьях	Предусмотрена справка о наличии забалансовых ценностей, однако информация раскрывается без логической привязки к соответствующим балансовым статьям	Формат раскрытия информации забалансовых статей не предусмотрен, однако существуют требования о логически связанном раскрытии забалансовых статей и активов (обязательств)
Различия в составе показателей отчета о прибылях и убытках	Включение в отчет показателя «Амортизация» не предусмотрено	Рекомендуется выделять амортизацию в отдельную строку отчета о прибылях и убытках

На втором этапе необходимо выявить *различия в расчете показателей российской бухгалтерской отчетности и финансовой отчетности по международным стандартам*, которые можно классифицировать следующим образом:

- 1) в понятийном аппарате, определяющие расхождения в признании активов, обязательств, доходов и расходов в целях бухгалтерского учета, для формирования отчетности;
- 2) в подходах к оценке отдельных видов активов, обязательств, доходов и расходов;
- 3) в подходах к денежному измерению активов, обязательств, доходов и расходов в России и в системе международных стандартов финансовой отчетности (учет инфляционных процессов);
- 4) в возможности использования аналитических методов (например, дисконтирование), призванных уточнить оценку активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

Основные этапы трансформации российской бухгалтерской отчетности в формат международных стандартов финансовой отчетности:

1. Получение данных бухгалтерского учета и отчетности организации, имеющей аудиторское заключение.
2. Предварительная группировка статей российской бухгалтерской отчетности в соответствии с форматами отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»).
3. Анализ видов расхождений и перегруппировка активов, обязательств, доходов и расходов организации в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (в том числе с применением корректировочных записей).
4. Формирование корректировочных записей в результате оценки активов организации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (основные средства, амортизация, нематериальные активы, финансовые вложения, материалы, готовая продукция, расчеты с дебиторами).
5. Формирование корректировочных записей в результате пересчета доходов и расходов организации в соответствии с периодом признания для целей финансовой отчетности по международным стандартам.
6. Формирование корректировочных записей в результате пересчета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов с учетом инфляции в соответствии с МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».
7. Составление сводного журнала трансформационных записей, корректирующих показатели бухгалтерского баланса.
8. Формирование показателей бухгалтерского баланса на основании трансформационных записей (с учетом инфляции).

9. Формирование показателей отчета о прибылях и убытках, расчет чистого финансового результата (чистая прибыль/чистый убыток), уточнение величины компонентов капитала организации с учетом инфляции.

10. Пересчет показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках в иностранную валюту, в которой будет представлен финансовый отчет в соответствии с МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».

11. Пересчет показателей отчета о движении денежных средств в иностранную валюту, в которой будет представлен финансовый отчет в соответствии с МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».

12. Завершение процесса формирования финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности.

13. Анализ требований к раскрытию дополнительной информации и формирование комментариев к финансовой отчетности.

### **Контрольные вопросы**

1. Международные стандарты финансовой отчетности: причины появления и развития.

2. Покажите связь реформы бухгалтерского учета в России с международными стандартами финансовой отчетности.

3. Назовите основные различия в форматах российской бухгалтерской отчетности и финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

4. Каковы основные этапы трансформации российской бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности?

### **Литература**

1. *Василевич И.П., Уткин Ф.А.* Трансформация отчетности в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 18.

2. *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело, 1998.

3. *Мацидовски М.* МСФО для российских компаний. Первое применение международных стандартов // Двойная запись. – 2005. – № 4.

4. *Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А.* Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования – М.: АН-Пресс, 2001.

5. *Суворов А.В.* Влияние различий между российскими положениями по бухгалтерскому учету и МСФО на процесс составления отчетности // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2005. – № 1.

### **Нормативно-правовые документы**

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).

4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180).

# МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КУРСОВЫХ РАБОТ

---

---

## Раздел 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Основной целью дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» является получение теоретических знаний: понятия, назначения, содержания и правил формирования финансовых отчетов и приобретение практических навыков в составлении форм бухгалтерской отчетности.

Для достижения данной цели учебным планом предусмотрено выполнение курсовой работы по предложенным темам.

Курсовая работа – один из обязательных элементов итогового контроля знаний и навыков, полученных студентами в процессе изучения специальной дисциплины. Таким образом, целью ее написания является углубление знаний студентов по отдельным вопросам изучаемой дисциплины и получение навыков проведения научного исследования.

Исходя из цели, решаются следующие задачи:

- закрепление и углубление теоретических знаний и практических навыков, необходимых при составлении бухгалтерской отчетности;
- анализ и критическое осмысление прочитанной экономической литературы;
- трактовка положений нормативных актов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- выявление проблем в исследовании предметной области и нахождение путей их решения;
- формулировка выводов и рекомендаций по результатам проведенного исследования;
- вынесение профессионального суждения по проблемным вопросам бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## Раздел 2. ИНСТРУКЦИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КУРСОВОЙ РАБОТЫ

### 2.1. МЕТОДИКА ВЫПОЛНЕНИЯ КУРСОВОЙ РАБОТЫ

Методика выполнения курсовой работы по выбранной теме – это последовательность действий студента по ее написанию. Вследствие этого выделяют три этапа: подготовительный, основной и заключительный.

*Подготовительный* включает:

1. Изучение «Методических указаний по выполнению курсовых работ» по дисциплине «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», в том числе ознакомление с их тематикой, установленной кафедрой бухгалтерского учета.

2. Написание заявления на имя заведующего кафедрой с просьбой утвердить выбранную тему (см. приложение А) и передача заявления в институт дистанционного обучения (для студентов дистанционной формы обучения) или на кафедру бухгалтерского учета (для студентов дневной и заочной форм обучения).

3. Ознакомление с основной и дополнительной литературой, приведенной в рабочей программе данной дисциплины, что позволит убедиться в полноте необходимой литературы, а также сузить объект исследования. Целью изучения литературы, а также нормативных документов является создание базы знаний по предмету исследования. При изучении необходимо обратить внимание на законодательные и иные нормативные документы, на которые в тексте изучаемой литературы сделаны ссылки.

4. Составление плана курсовой работы и утверждение его у научного руководителя, что является конечным результатом данного этапа выполнения курсовой работы.

На *основном этапе* необходимо:

1. Обозначить актуальность выбранной темы, определить цель курсовой работы и сформулировать задачи исследования.

2. В соответствии с определенными задачами последовательно изложить теоретический материал, разделив его на составные части (главы, параграфы).

*Заключительный этап* предполагает обобщение изученного материала, выводы и формулировку рекомендаций по проблемам, выявленным в ходе исследования.

## 2.2. ТРЕБОВАНИЯ К ОФОРМЛЕНИЮ КУРСОВОЙ РАБОТЫ

Курсовая работа должна быть выполнена в соответствии с общими типовыми требованиями, которые представлены в методическом пособии по подготовке к защите курсовых работ, являющимся внутренним стандартом НГУЭУ (см.: *Яковенко Л.И., Загвоздкина Г.П., Маслов Е.В.* Курсовые и выпускные квалификационные работы. – Новосибирск: НГАЭиУ, 2003. – С. 78). Основными из них являются.

1. При рукописном варианте написания работы текст работы пишется на одной стороне листа белой бумаги формата А4 (210x297 мм), при этом величина букв должна быть не менее 4 мм. Текст работы, представленный на кафедру или передаваемый методисту представительства, печатается или пишется на одной стороне листа белой бумаги формата А4 (210x297 мм).

2. Основной текст работы при наборе на компьютере печатается в текстовом редакторе WORD стандартным шрифтом Times New Roman, размер шрифта – 14, межстрочный интервал – полуторный.

3. Каждая страница курсовой работы оформляется со следующими полями: верхнее – 20 мм; нижнее – 20 мм; правое – 10 мм; левое – 20 мм.

4. Готовый текст курсовой работы представляется в подшитом виде. Страницы следует нумеровать арабскими цифрами, соблюдая сквозную нумерацию по всему тексту, включая приложения. Номер страницы проставляют в центре нижней части листа без точки. Отсчет нумерации страниц курсовой работы начинается с титульного листа. При этом номер страницы на титульном листе, на листе «Содержание» и на первом листе введения не печатаются. Нумерация страниц начинается с четвертой (4) страницы. Иллюстрации и таблицы, расположенные на отдельных листах, включают в общую нумерацию страниц рукописи. Иллюстрации и таблицы на листе формата А3 учитывают как одну страницу. На последнем листе списка литературы студентом ставится дата написания курсовой работы и подпись с расшифровкой (фамилия, имя, отчество).

5. Вписывать в текст работы отдельные слова, формулы, условные знаки допускается чернилами, тушью, пастой черного цвета, при этом плотность вписанного текста должна быть приближена к плотности основного.

6. Работа с большим количеством исправленных опечаток (более чем 10% от общего количества листов) или оформленная небрежно (мятые листы, посторонние пометки, грязь, разводы на листах бумаги) не принимаются методистом и не допускаются к защите.

7. Каждую главу, а также введение, заключение начинают с новой страницы. Главы, параграфы следует нумеровать арабскими цифрами и записывать с абзацного отступа. Главы должны иметь порядковую нумерацию в пределах всего текста, за исключением приложений. Номер параграфа должен включать номер главы и порядковый номер параграфа, разделенные точкой.

8. Главы, параграфы должны иметь заголовки, которые должны четко и кратко отражать их содержание и печататься с абзацного отступа с прописной буквы без точки в конце и без подчеркивания. Перенос слов в заголовках не допускается. Точка или двоеточие в конце главы не ставится.

9. Список используемых источников должен начинаться с новой страницы и должен быть изложен в следующей последовательности:

- нормативные акты по мере юридической силы и территории правового воздействия;
- научная литература в алфавитном порядке по фамилии автора (монографии, учебные пособия и т.п.).

При составлении библиографического списка используют порядковую нумерацию.

10. Библиографические ссылки в курсовой работе могут быть приведены во внутритекстовом, подстрочном или затекстовом примечаниях (подробнее см.: Курсовые и выпускные квалификационные работы: Методическое пособие по подготовке и защите / Авт.-сост. Л.И. Яковенко, Г.П. Загвоздкина, Е.В. Маслов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Новосибирск: НГАЭиУ, 2003. – С. 36–39).

11. Все иллюстрации (схемы, диаграммы, графики) располагаются непосредственно после текста, в котором они упоминаются впервые, или на следующей странице. На все иллюстрации в тексте должны быть сделаны ссылки. Иллюстрации, если их несколько, нумеруются арабскими цифрами в пределах всего текста. Например, если рисунок первый, то он обозначается «Рис. 1». Слово «рисунок», «схема», «диаграмма», «график» и их наименования располагаются под иллюстрациями. Каждая иллюстрация после номера должна иметь названия, которое пишется с заглавной буквы.

12. Цифровой материал оформляется в виде таблиц. Таблицу следует располагать непосредственно после текста, в котором она упоминается впервые, или на следующей странице. На все таблицы в

тексте должны быть сделаны ссылки, содержащие слово «Таблица» и ее номер. Название (заголовок) следует помещать над таблицей слева, без абзачного отступа в одну строку с ее номером через тире (подробнее см.: Курсовые и выпускные квалификационные работы: Методическое пособие по подготовке и защите / Авт.-сост. Л.И. Яковенко, Г.П. Загвоздкина, Е.В. Маслов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Новосибирск: НГАЭиУ, 2003. – С. 36–39).

13. Приложения оформляются как продолжение основного текста. На все приложения в тексте курсовой работы должны быть сделаны ссылки. Каждое следует начинать с новой страницы с указанием наверху посередине страницы слова «Приложение», его номер и заголовок. Приложение должно иметь заголовок, который записывают симметрично относительно текста с прописной буквы отдельной строкой. Приложения обозначают заглавными буквами русского алфавита, начиная с А, за исключением букв Е, З, Й, О, Ч, Ъ, Ы, Ь. Допускается обозначение приложений буквами латинского алфавита, за исключением букв I и O. В случае полного использования букв русского и латинского алфавитов допускается обозначать приложения арабскими цифрами.

Текст курсовой работы должен быть тщательно выверен студентом. Он несет полную ответственность за опечатки и ошибки. Курсовая работа должна составлять 25–30 страниц машинописного текста (40–50 страниц рукописного текста).

### **2.3. ВЫБОР ТЕМЫ КУРСОВОЙ РАБОТЫ И ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ЕЕ ВЫПОЛНЕНИЯ**

Студент выбирает тему курсовой работы из предложенной кафедрой тематики курсовых работ (приложение Б). Для студентов дневной формы обучения не допускается выбор одной темы двумя и более студентами одной группы. Для студентов заочной и дистанционной форм обучения не допускается выбор одной темы тремя и более студентами одной группы. Студент пишет заявление на имя заведующего кафедрой бухгалтерского учета, где указывает название темы курсовой работы, дату и подпись (приложение А).

Допускается корректировка темы курсовой работы после согласования с научным руководителем. В этом случае пишется заявление, которое утверждает заведующий кафедрой бухгалтерского учета. После этого тема может быть изменена (скорректирована).

Завершенная курсовая работа сдается студентами дневной и заочной форм обучения на кафедру бухгалтерского учета. Студенты дистанционной формы обучения сдают курсовые работы в соответствующие представительства института дистанционного обучения, которые после их регистрации представляются на кафедру бухгалтерского учета. Срок проверки работы – 8 календарных дней от даты регистрации курсовой работы на кафедре бухгалтерского учета.

Результатом проверки является оценка по 4-балльной оценочной шкале (правила оценки см. в разделе 2.4. «Критерии оценки элементов курсовой работы»). При условии выполнения курсовой работы студентам дневной и заочной форм обучения на «неудовлетворительно» она возвращается на доработку, для студентов дистанционной формы обучения пишется рецензия, в которой указываются все недостатки представленной работы. После доработки курсовая работа проверяется повторно. Если после этого вновь выставляется оценка «неудовлетворительно», то студент в дальнейшем меняет выбранную тему курсовой работы.

### **2.4. КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЭЛЕМЕНТОВ КУРСОВОЙ РАБОТЫ**

Выполненная студентом курсовая работа оценивается преподавателем по 100-балльной шкале оценки. Общая сумма баллов, слагаемая из количества баллов за каждый элемент курсовой работы, на заключительном этапе переводится в традиционную 4-балльную шкалу следующим образом:

«4-балльная» оценочная шкала	Необходимое количество баллов по 100 балльной шкале
«Неудовлетворительно».....	0–40
«Удовлетворительно».....	41–60
«Хорошо».....	61–80
«Отлично».....	Свыше 81

При этом распределение баллов по отдельным элементам курсовой работы должно быть следующим:

Элементы оценки курсовой работы	Содержание элементов оценки курсовой работы	Оценочные баллы по 100-балльной шкале (максимум баллов в зависимости от количества глав)
Введение	Выявление проблемы, актуальность, цель, задачи	От 0 до 10
Содержательная часть курсовой работы	Глава первая	От 0 до 20
	Глава вторая, третья	От 0 до 35
Заключение	Аргументированность, правильность и логичность выводов по теме	От 0 до 10
Соблюдение правил оформления текста курсовой работы	Соответствие текста, шрифта, структуры, графика выполненных работ	От 0 до 5
Использование литературных источников	Широта обобщения литературы по теме исследования	От 0 до 10
Уровень изложения темы	Глубина теоретической подготовки исследуемых проблем, научный стиль изложения, теоретический уровень анализа	От 0 до 10
Всего баллов		100

В ходе проверки после каждого элемента курсовой работы – раздела (главы), подраздела (параграфа), преподаватель фиксирует количество набранных баллов. Результаты оценки курсовой работы оформляются на титульном листе, путем заполнения «Оценочной таблицы курсовой работы» (см. приложение В).

## 2.5. ПРОЦЕДУРА АПЕЛЛЯЦИИ

Студент, не согласный с оценкой, выставленной преподавателем по курсовой работе, имеет право на апелляцию. В соответствии с установленными требованиями она должна быть подана студентами дневной и заочной форм обучения на кафедру бухгалтерского учета, дистанционной формы обучения – методисту соответствующего представительства (филиала) в письменной форме в течение 7 (семи) рабочих дней со дня объявления оценки курсовой работы, включая день объявления оценки. Установленный срок подачи апелляции является пресекательным, т.е. пропуск данного срока лишает студента права на рассмотрение апелляционной жалобы.

В тексте этой жалобы должны быть указаны:

1. Наименование учебной дисциплины.
2. Тема курсовой работы
3. Номер зачетной книжки студента (фамилия, имя, отчество в тексте апелляционной жалобы не указывается).
4. Номер учебной группы.
5. Наименование специальности.
6. Дата сдачи готового текста курсовой работы на кафедру бухгалтерского учета (для студентов дневной и заочной форм обучения) или методисту соответствующего представительства (филиала) (для студентов дистанционной формы обучения).
7. Дата объявления оценки курсовой работы.
8. Обстоятельства, на которых основано несогласие студента с оценкой курсовой работы.
9. Дата подачи апелляционной жалобы.

Текст апелляции, не соответствующий установленным требованиям, рассмотрению не подлежит, а апелляционная жалоба считается неподанной.

Текст этой жалобы составляется в двух экземплярах. Для студентов дневной и заочной форм обучения один из них сдается на кафедру бухгалтерского учета, для дистанционной формы обучения – методисту представительства института дистанционного обучения. На втором экземпляре текста апелляционной жалобы ставится отметка о приеме с указанием даты и времени ее приема.

В случае подачи апелляционной жалобы курсовая работа считается неимеющей оценки до ее рассмотрения экспертно-методическим советом кафедры.

Срок рассмотрения апелляционной жалобы – 10 (десять) дней с момента поступления соответствующего текста на кафедру бухгалтерского учета.

Экспертно-методический совет кафедры по результатам рассмотрения апелляционной жалобы вправе:

- Утвердить результаты оценки курсовой работы, выставленной преподавателем, а апелляционную жалобу оставить без удовлетворения.
- Изменить оценку курсовой работы, выставленную преподавателем, и оценить курсовую работу без участия преподавателя.
- Отменить результаты оценки курсовой работы, выставленной преподавателем, и рекомендовать преподавателю произвести оценку курсовой работы с учетом письменных рекомендаций экспертно-методического совета кафедры.

Решения экспертно-методического совета кафедры по результатам рассмотрения апелляционной жалобы окончательны, обжалованию не подлежат и вступают в силу с момента вынесения соответствующего решения.

О результатах рассмотрения апелляционной жалобы студент извещается письменно.

### Раздел 3. СТРУКТУРА КУРСОВОЙ РАБОТЫ

В соответствии с межгосударственным стандартом ГОСТ 7.32–2001, устанавливающим общие требования к структуре и правилам оформления научно-исследовательских работ, основными структурными элементами курсовой работы являются:

- титульный лист;
- содержание;
- введение;
- основная часть;
- заключение;
- список использованных источников;
- приложения.

Каждый из элементов начинается с новой страницы.

*Титульный лист* должен содержать все необходимые реквизиты, предусмотренные внутренним стандартом НГУЭУ. Типовую форму титульного листа можно найти в источнике: Яковенко Л.И., Загвоздкина Г.П., Маслов Е.В. Курсовые квалификационные работы. – Новосибирск: НГАЭиУ, 2003.

*Содержание* курсовой работы включает основные элементы представленной работы с указанием страниц по каждой структурной части. Оно состоит из введения, минимум двух глав и заключения.

*Введение* по объему должно занимать не более двух страниц машинописного текста. В нем выявляется проблема исследования и дается ее современная оценка, обосновывается значение и актуальность темы курсовой работы, определяется цель и задачи работы, характеризуются информационные материалы, формулируются теоретические основы и методология исследования.

*Основная часть* курсовой работы включает главное содержание работы и основные результаты исследования.

Данная часть состоит из разделов (глав), подразделов (параграфов). Название разделов (глав) должно вытекать из поставленных задач, иметь лаконичную формулировку и состоять из одного предложения. Объем параграфа должен быть не менее трех страниц. Объем основной части зависит от темы работы. Обычно на долю этого элемента курсовой работы приходится примерно 80% общего ее объема. Для иллюстрирования материалов, по возможности, следует использовать рисунки, схемы, графики и т.д.

*В первой главе* необходимо рассмотреть сущность и содержание базовой категории выбранной темы курсовой работы. Она является средством для полного (грамотного, логичного) раскрытия темы. Студент обязан изучить различные взгляды на проблему исследования в экономической литературе и вынести и обосновать свое профессиональное суждение по существу рассматриваемых вопросов.

*Вторая глава* должна быть посвящена непосредственно анализу основных характеристик (составляющих) объекта исследования. Данная часть работы должна носить исследовательский характер. В ней необходимо раскрыть содержание объекта исследования, отразить существующие проблемы в исследуемой области, сделать обоснование, выводы по результатам исследования, сформулировать предложения и рекомендации по теме курсовой работы.

*Заключение* – это краткое изложение всей работы. Оно должно содержать теоретические выводы, сделанные по результатам исследования, перечень выявленных проблем и рекомендаций по их возможному решению. Объем не должен превышать 2–3 страниц машинописного текста.

*Список литературы* должен быть полным и отражать все источники, которые студент изучил в ходе разработки темы курсовой работы.

*Приложения* выполняют роль дополнительной информации, которая углубляет представления о проделанной работе и подтверждает сделанные выводы и предложения. Обычно в приложения выносятся материалы, которые в основной части курсовой работы загромождают текст и затрудняют его восприятие (объемные таблицы, графики, рабочие документы).

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

Заведующему кафедрой  
бухгалтерского учета  
Болговой Е.К  
от студентки \_\_\_\_ курса на базе  
высшего образования специальности  
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
(группа \_\_\_\_\_)

\_\_\_\_\_  
(Ф.И.О.)  
\_\_\_\_\_

### Заявление

Прошу закрепить за мной тему курсовой работы № \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(Название темы)

\_\_\_\_\_  
(Личная подпись)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

**ТЕМАТИКА КУРСОВЫХ РАБОТ ПО ДИСЦИПЛИНЕ  
«БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ»**

1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в России.
2. История становления и развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и за рубежом.
3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, ее сущность как источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.
4. Виды бухгалтерской отчетности. Состав годовой и промежуточной отчетности, ее отличия от международной.
5. Переход России на международные стандарты. Этапы перехода.
6. Сводная бухгалтерская отчетность, общие правила ее составления.
7. Консолидированная бухгалтерская отчетность, общие правила ее составления.
8. Бухгалтерский баланс, его значение в современных экономических условиях.
9. Принципы и схемы построения бухгалтерского баланса в России и международной практике.
10. Оценка статей бухгалтерского баланса, ее влияние на достоверность финансовой отчетности.
11. Отчет о прибылях и убытках, его целевая направленность в современной экономике.
12. Отчет об изменениях капитала, целевая направленность отчета.
13. Отчет о движении денежных средств, его целевая направленность.
14. Приложение бухгалтерскому балансу, его целевая направленность (форма № 5).
15. Взаимная увязка показателей различных видов и форм отчетности.
16. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности, ее назначение и содержание.
17. Информация о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях.
18. Информация о событиях после отчетной даты, ее влияние на финансовые результаты.
19. Информация об условных фактах хозяйственной деятельности, ее влияние на финансовые результаты.
20. Информация об аффилированных лицах, их влияние на деятельность юридических и физических лиц.
21. Информация по сегментам, ее роль в формировании финансовой отчетности.
22. Информация о прибыли, приходящейся на одну акцию, влияние на финансовые результаты.
23. Подготовительная работа по составлению годовой отчетности, ее значение в достоверности отчетных показателей.
24. Трансформация бухгалтерской отчетности российских предприятий в составляемую по международным стандартам.
25. Международные стандарты финансовой отчетности – важнейшие нормативные акты, регулирующие состав и содержание финансовых отчетов в международной практике.
26. Возникновение и развитие международных стандартов финансовой отчетности.
27. Чистые активы акционерного общества, методика расчета.
28. Финансовая отчетность в условиях инфляционной экономики.
29. Текущая бухгалтерская отчетность организации, ее назначение, состав.
30. Аудиторское заключение, его назначение, содержание, его итоговая часть.

**ОЦЕНОЧНАЯ ТАБЛИЦА КУРСОВОЙ РАБОТЫ  
ПО ДИСЦИПЛИНЕ «БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ»**

Содержательная часть курсовой работы					Итоговая оценка
Введение	Глава 1	Глава 2	Глава 3	Заключение	

Подпись преподавателя \_\_\_\_\_

## СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ (ГЛОССАРИЙ)

---

**Актив** – одна из двух частей бухгалтерского баланса, в которой отражаются внеоборотные и оборотные активы.

**Активы** – совокупность имущественных средств хозяйствующего субъекта, хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся факторов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

**Аналитический учет** – система сбора данных. Предусматривает группировку учетной информации в нужном разрезе для нужд управления, составления бухгалтерской отчетности.

**Аудит бухгалтерской отчетности** – независимая проверка бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц).

**Бухгалтерская отчетность** – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

**Бухгалтерский баланс** – форма бухгалтерской отчетности, способ экономической группировки состава и размещения ресурсов хозяйствующего субъекта, включаемых в актив баланса, и юридических источников их формирования.

**Бухгалтерский учет** – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

**Внеоборотные активы** – активы организации, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета относятся к основным средствам, нематериальным активам, доходным вложениям в материальные ценности и другим активам, включая расходы, связанные с их строительством (незавершенное строительство) и приобретением.

**Внутренняя отчетность** – используемая для нужд управления организации система сбора информации в денежном и натуральном измерении о фактах хозяйственной деятельности, влияющих на финансовые, производственные и технологические показатели.

**Выручка от продажи** – доходы от обычных видов деятельности, продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

**Географический сегмент** – информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации.

**Годовая бухгалтерская отчетность** – отчетность, которая составляется за отчетный год. Отчетным годом является период продолжительностью 12 месяцев; в России он начинается 1 января и заканчивается 31 декабря календарного года включительно.

**Дата подписания бухгалтерской отчетности** – дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством Российской Федерации, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном, порядке (ПБУ 7/98).

**Денежные средства** – деньги в кассе и средства на счетах в банке (банках), которыми организация может свободно распоряжаться.

**Документация бухгалтерского учета** – совокупность материальных носителей информации. Составляется экономическими субъектами по установленным правилам в ходе ведения ими бухгалтерского учета.

**Достоверность бухгалтерской отчетности** – степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения.

**Доходы организации** – увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и/или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

**Инвестиционная деятельность** – деятельность, связанная с приобретением (созданием) основных средств, приобретением нематериальных средств, осуществлением долгосрочных финансовых вложений, а также реализацией долгосрочных (внеоборотных) активов.

**Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности** – дополнительная информация, которую организация может представлять, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

**Информация экономическая** – совокупность сведений, характеризующих экономическую сторону производства. Объекты хранения, передачи и преобразования.

**Капитальные вложения** – инвестиции в основные средства, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих организаций, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские и другие затраты.

**Консолидированная (сводная) отчетность** – система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций (группы).

**Кредиторская задолженность** – вид обязательств, характеризующих: 1) сумму долгов, причитающихся к уплате организацией в пользу других юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними; 2) счета, причитающиеся к получению в связи с поставками в кредит или оплатой в рассрочку.

**Международные стандарты финансовой отчетности** – свод правил бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, разработанных международными организациями. Носят рекомендательный характер.

**Нераспределенная прибыль** – конечный финансовый результат, полученный по итогам деятельности организации за отчетный год. Характеризует увеличение капитала за отчетный год и весь период деятельности организации (накопление капитала за этот период).

**Оборотные активы** – раздел бухгалтерского баланса, в котором отражаются запасы, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства и другие активы, срок обращения (погашения) которых менее 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

**Операционный сегмент** – информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги (однородных групп товаров, услуг).

**Отдельный баланс** – система показателей, которая формируется подразделением организации и отражает его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией, в том числе для составления бухгалтерской отчетности.

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

**Отчетный сегмент** – операционный или географический сегмент, информация о котором подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности.

**Отчетный период** – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность – месяц, квартал, год.

**Отчет о движении денежных средств** – одна из составляющих бухгалтерской отчетности. Характеризует наличие, поступление и расходование денежных средств в организации в отчетном периоде.

**Отчет о прибылях и убытках** – одна из составляющих бухгалтерской отчетности. Характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

**Пассив** – одна из двух частей бухгалтерского баланса, в которой отражаются собственные и привлеченные пассивы. Здесь аккумулируются источники средств организации, возникшие в результате выполнения своих обязательств.

**Пассивы** – совокупность обязательств, предполагающих возникновение задолженности организации вследствие ее хозяйственной деятельности, расчеты по которой приводят к оттоку средств.

**Пояснительная записка** – одна из составляющих бухгалтерской отчетности, содержит сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в формах отчетности.

**«Прибыли и убытки»** – счет бухгалтерского учета, предназначенный для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

**Промежуточная бухгалтерская отчетность** – месячная и квартальная бухгалтерская отчетность; составляется нарастающим итогом с начала года.

**Публичная бухгалтерская отчетность** – бухгалтерская отчетность организации, открытая для всех пользователей.

**Себестоимость продукции, работ и услуг** – выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных фондов, природного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнении работ, а также для совершенствования условий производства.

**Статья бухгалтерской отчетности** – числовой показатель бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других форм бухгалтерской отчетности. Статьи могут объединяться в группы статей, в разделы.

**Текущая деятельность** – основная деятельность, направленная на получение дохода, а также иная деятельность организации, которая не относится к инвестиционной и финансовой.

**Учетная политика организации** – совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

**Финансовая деятельность** – деятельность, приводящая к изменениям в собственном и заемном капитале организации в результате привлечения средств, за исключением кредиторской задолженности.

**Финансово-промышленная группа** – совокупность юридических лиц, полностью или частично объединивших свои материальные и нематериальные активы на основе договора о создании финансово-промышленной группы в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и расширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест.

**Формы бухгалтерской отчетности** – часть бухгалтерской отчетности наряду с ее текстовой частью – пояснительной запиской.

**Чистый денежный поток** – нетто-результат поступлений и платежей от текущей деятельности. На основании данных о величине и динамике этого показателя в их сочетании с другой информацией могут быть сделаны выводы относительно способности организации создавать денежные средства в результате своей основной деятельности в размере и в сроки, необходимые для расчета по обязательствам и осуществления инвестиционной деятельности.

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

# МАТЕРИАЛЫ ТЕСТОВОЙ СИСТЕМЫ

---

Тестовые задания предлагаются с целью закрепления теоретического материала учебной дисциплины. При работе с ними следует учитывать их назначение и особенности построения:

- предназначены для более полного усвоения и закрепления полученных знаний по темам курса;
- сформированы на основе лекций, имеющих в учебно-методическом комплексе;
- имеются тесты закрытого типа, в которых предлагается несколько вариантов ответов и нужно выбрать один, являющийся правильным.

## Тема 1. Концепция бухгалтерской отчетности в России и международной практике

1. Для целей составления бухгалтерской отчетности понятие «отчетная дата» означает:
  - а) дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;
  - б) дата составления бухгалтерской отчетности;
  - в) дата представления бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям.
2. Для целей составления бухгалтерской отчетности понятие «отчетный период» означает:
  - а) период, предшествующий периоду, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;
  - б) период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;
  - в) период, следующий за периодом составления бухгалтерской отчетности.
3. Если при составлении бухгалтерской отчетности, исходя из правил ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о своем финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении:
  - а) то данная информация не предоставляется пользователям отчетности;
  - б) то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения;
  - в) то информацию об этих данных следует получить из форм статистической отчетности.
4. Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении:
  - а) то организация должна точно следовать правилам, установленным ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
  - б) то в исключительных случаях она может допустить отступление от этих правил;
  - в) содержание правил ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» не допускают ситуаций, при которых невозможно сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.
5. Какая из перечисленных форм бухгалтерской отчетности включается в состав промежуточной бухгалтерской отчетности?
  - а) отчет о прибылях и убытках;
  - б) отчет об изменении капитала;
  - в) отчет о движении денежных средств.
6. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно:
  - а) если каждый из этих показателей не превышает пяти процентов от стоимости активов организации;

- б) в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности;
  - в) если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
7. *Какие из перечисленных показателей должна содержать каждая составляющая бухгалтерской отчетности?*
- а) указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена эта отчетность;
  - б) юридический адрес организации, подготавливающей ее;
  - в) величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации по состоянию на отчетную дату.
8. *Датой подписания бухгалтерской отчетности считается:*
- а) дата окончания составления бухгалтерской отчетности и ее подписания главным бухгалтером организации;
  - б) дата окончания составления бухгалтерской отчетности и ее подписания бухгалтерами, принимавшими участие в составлении отчетных форм;
  - в) дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством Российской Федерации, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном порядке.
9. *В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» бухгалтерская отчетность должна быть подписана:*
- а) руководителем, главным бухгалтером и материально ответственными лицами;
  - б) руководителем и главным бухгалтером организации;
  - в) главным бухгалтером и собственником организации.
10. *Первым отчетным годом для вновь созданных до 1 октября текущего года организаций считается период:*
- а) с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года;
  - б) с 1 января по 31 декабря года, в котором была создана организация;
  - в) с даты их государственной регистрации по 31 декабря года, в котором была создана организация.
11. *Допускается ли в бухгалтерской отчетности зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков?*
- а) не допускается, кроме случаев, когда эти показатели не являются существенными при раскрытии информации в бухгалтерской отчетности;
  - б) не допускается, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету;
  - в) не допускается.

## **Тема 2. Бухгалтерский баланс: значение и порядок составления**

1. *Какой баланс называется вступительным?*
- а) составляемый на момент образования организации, показывающий имущественную массу, состоящую в основном из денежных вкладов, организационных расходов, уставного капитала и расчетов с учредителями;
  - б) составляемый при вступлении организации в группу взаимосвязанных компаний, показывающий имущественную массу, которой располагает организация на отчетную дату;
  - в) впервые составляемый дочерним обществом при его образовании и передаваемый головной организации.
2. *Какой баланс называется соединительным?*
- а) составляемый при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо;
  - б) составляемый при вступлении организации в группу взаимосвязанных компаний, показывающий имущественную массу, которой располагает организация на отчетную дату;
  - в) соединяющий информацию о финансовом положении и результатах деятельности организации за разные отчетные периоды.

3. Какой баланс называется провизорным?
- а) показатели которого рассчитываются в конце месяца, причем за прошедшие дни используются фактические значения показателей, за оставшиеся дни месяца вносятся предполагаемые показатели (с учетом сложившихся тенденций);
  - б) составляемый на будущий отчетный период, расчет показателей которого производится статистическими методами;
  - в) включающий показатели, отражающие наиболее эффективное использование ресурсов предприятия.
4. Какой баланс называется перспективным?
- а) составляемый на будущий отчетный период, расчет показателей которого производится статистическими методами;
  - б) показатели которого рассчитываются в конце месяца, причем за прошедшие дни используются фактические значения показателей, за оставшиеся дни месяца – вносятся предполагаемые показатели (с учетом сложившихся тенденций);
  - в) включающий показатели, отражающие наиболее эффективное использование ресурсов предприятия.
5. Баланс содержит информацию о финансовом положении организации:
- а) за весь период ее деятельности;
  - б) на определенную дату;
  - в) на момент создания таковой;
  - г) за отчетный год.
6. Какой элемент отчетности представляет собой ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых лет, от которых она ожидает экономические выгоды в будущем?
- а) актив;
  - б) капитал;
  - в) обязательства.
7. К какому виду относится бухгалтерский баланс, в котором основные средства оцениваются по остаточной стоимости?
- а) баланс-брутто;
  - б) баланс-нетто;
  - в) оценочный.
8. В каком разделе бухгалтерского баланса отражаются остатки денежных средств организации?
- а) «Внеоборотные активы»;
  - б) «Оборотные активы»;
  - в) «Капитал и резервы».

### **Тема 3. Отчет о прибылях и убытках, схемы построения**

1. При составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним организация:
- а) может разрабатывать их содержание и формы для каждого отчетного периода;
  - б) должна придерживаться принятых ею содержания и формы таковых последовательно, в течение первых пяти лет осуществления организацией предпринимательской деятельности;
  - в) должна придерживаться принятых ею содержания и формы таковых последовательно, от одного отчетного периода к другому.
2. Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты организации:
- а) за весь период ее деятельности;
  - б) на определенную дату;
  - в) на момент создания таковой;
  - г) за отчетный год.
3. Что означает применение принципа начисления при составлении отчета о прибылях и убытках?
- а) все хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности в тех отчетных периодах, в которых совершались независимо от получения или выплаты денежных средств;
  - б) все хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности в тех отчетных периодах, когда происходит получение (выплата) денежных средств по данной операции.

4. Какой принцип предусматривает отражение в отчете о прибылях и убытках всех доходов и расходов в полном размере без взаимозачетов:
- детализации всех доходов и расходов по видам;
  - расчета финансового результата методом брутто;
  - периодизации.
5. В какой последовательности в отчете о прибылях и убытках приводятся данные о видах прибыли (убытка) организации?
- валовая прибыль, прибыль (убыток) до налогообложения, прибыль (убыток) от продаж, чистая прибыль (убыток);
  - валовая прибыль, прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) до налогообложения, чистая прибыль (убыток);
  - чистая прибыль (убыток), прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) до налогообложения, валовая прибыль.
6. Какие из перечисленных ниже доходов относятся к внереализационным?
- проценты к получению;
  - возмещение причиненных организации убытков;
  - курсовые разницы.
7. Какие из перечисленных ниже расходов относятся к операционным?
- оплата услуг кредитных организаций;
  - коммерческие расходы;
  - штрафы, пени, неустойки.
8. По строке «Текущий налог на прибыль» отражается:
- конечное сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки»;
  - сумма налога на прибыль, которую организация должна заплатить в бюджет;
  - сумма налога на прибыль, рассчитанная по данным бухгалтерского учета.

#### **Тема 4. Отчет об изменениях капитала**

1. Какой из перечисленных показателей не относится к источникам собственного капитала организации?
- уставный капитал;
  - нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
  - организационные расходы.
2. Какой из перечисленных показателей относится к источникам собственного капитала организации?
- амортизационный фонд;
  - добавочный капитал;
  - доходы будущих периодов.
3. Какие из перечисленных резервов относятся к резервам предстоящих расходов и платежей?
- резервы под обесценение финансовых вложений;
  - резервы на ремонт основных средств;
  - резервы по сомнительным долгам.
4. За счет каких из перечисленных источников формируются оценочные резервы организации?
- за счет чистой прибыли;
  - за счет прочих расходов организации;
  - за счет расходов по обычным видам деятельности.
5. Какие из перечисленных факторов могут привести к изменению величины уставного капитала организации?
- дополнительный выпуск акций;
  - увеличение нераспределенной прибыли;
  - выплата дивидендов по результатам деятельности организации за отчетный период.
6. Какие виды резервов создаются с целью равномерного включения в себестоимость продукции (работ, услуг) предстоящих расходов?
- резервы по сомнительным долгам;

- б) резервы на оплату отпусков работникам организации;
- в) резервы под снижение стоимости материальных ценностей.

7. *Какие из перечисленных факторов могут привести к изменению величины добавочного капитала организации?*
- а) результаты переоценки основных средств;
  - б) выплата дивидендов по результатам деятельности организации за отчетный период;
  - в) получение нераспределенной прибыли в результате деятельности организации за отчетный период.
8. *За счет каких из перечисленных источников формируется резервный капитал открытых акционерных обществ?*
- а) за счет эмиссионного дохода;
  - б) за счет чистой прибыли;
  - в) за счет прочих доходов организации.

### **Тема 5. Отчет о движении денежных средств, модели его составления**

1. *Как классифицируется для целей составления отчета о движении денежных средств 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?*
- а) как текущая деятельность;
  - б) как инвестиционная деятельность;
  - в) как финансовая деятельность.
2. *Как классифицируется для целей составления отчета о движении денежных средств деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей, с осуществлением собственного строительства, расходов на НИОКР, финансовых вложений?*
- а) как текущая деятельность;
  - б) как инвестиционная деятельность;
  - в) как финансовая деятельность.
3. *Как классифицируется для целей составления отчета о движении денежных средств деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств?*
- а) как текущая деятельность;
  - б) как инвестиционная деятельность;
  - в) как финансовая деятельность.
4. *К какому виду деятельности относится получение денежных средств от покупателей (заказчиков), продукции (работ, услуг) для целей формирования отчета о движении денежных средств?*
- а) текущая;
  - б) инвестиционная;
  - в) финансовая.
5. *К какому виду деятельности относится направление денежных средств на расчеты по налогам и сборам для целей формирования отчета о движении денежных средств?*
- а) текущая;
  - б) инвестиционная;
  - в) финансовая.
6. *Применение какого метода представления информации о потоках денежных средств от текущей деятельности позволяет оценить общие суммы поступлений и платежей, обращая внимание пользователя на те статьи, которые формируют наибольший приток и отток денежных средств?*
- а) прямого;
  - б) косвенного;
  - в) ни один из перечисленных методов.

7. *Применение какого метода представления информации о потоках денежных средств от текущей деятельности фокусирует внимание на различиях между финансовым результатом и чистым денежным потоком организации?*
- а) прямого;
  - б) косвенного;
  - в) ни один из перечисленных методов.
8. *Под эквивалентами денежных средств для целей составления отчета о движении денежных средств понимаются:*
- а) высоколиквидные ценные бумаги;
  - б) нематериальные активы;
  - в) оценочные резервы.

## **Тема 6. Приложение к бухгалтерскому балансу**

1. *В какой оценке приводится стоимость основных средств в приложении к бухгалтерскому балансу (форме № 5)?*
- а) по первоначальной (восстановительной) стоимости;
  - б) по остаточной стоимости;
  - в) по фактической стоимости приобретения объекта.
2. *Какие из перечисленных видов задолженности относятся к дебиторской?*
- а) задолженность по налогам и сборам;
  - б) авансы выданные;
  - в) расчеты с заказчиками.
3. *Какие из нижеперечисленных групп не относятся к финансовым вложениям?*
- а) депозитные вклады;
  - б) кредиты;
  - в) государственные и муниципальные ценные бумаги.
4. *В какой оценке в приложении к бухгалтерскому балансу отражаются финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость?*
- а) по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату;
  - б) по текущей рыночной стоимости с учетом резерва по сомнительным долгам;
  - в) в условной оценке, определяемой по правилам, утвержденным руководителем организации.
5. *Расходы на освоение природных ресурсов:*
- а) не отражаются в бухгалтерском учете, а информация о них раскрывается обособленно в приложении к бухгалтерскому балансу;
  - б) учитываются обособленно от других расходов организации, поскольку произведены в данном отчетном периоде, а относятся к будущим отчетным периодам;
  - в) учитываются в качестве внеоборотных активов организации, так как произведены в данном отчетном периоде, а относятся к будущим отчетным периодам.
6. *Какие активы учитываются в качестве доходных вложений в материальные ценности?*
- а) безвозмездно полученные материальные ценности;
  - б) имущество, предназначенное для передачи в лизинг;
  - в) имущество, полученное по договору проката.
7. *Какие показатели учитываются на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»?*
- а) кредиторская задолженность;
  - б) имущество, переданное в залог;
  - в) бланки строгой отчетности.
8. *Какой счет предусмотрен для учета государственной помощи?*
- а) 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
  - б) 75 «Расчеты с учредителями»;
  - в) 86 «Целевое финансирование».

## Тема 7. Пояснительная записка

1. Если данные бухгалтерской отчетности за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период:
  - а) то данные предшествующего периода не раскрываются в отчетности;
  - б) то данные предшествующего периода подлежат корректировке, исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету;
  - в) то данные отчетного периода подлежат корректировке, исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.
2. Какие из перечисленных событий не относятся к событиям после отчетной даты?
  - а) подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
  - б) свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность;
  - в) имеющие место по состоянию на отчетную дату, в отношении последствий которых и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.
3. В каком из перечисленных случаев акционерные общества освобождены от раскрытия информации об аффилированных лицах?
  - а) при составлении сводной бухгалтерской отчетности;
  - б) при наличии у акционерного общества дочерних и зависимых обществ при условии осуществления контроля над ними;
  - в) при представлении отчетной информации кредитной организации в соответствии с ее требованиями и для иных специальных целей.
4. Событиями после отчетной даты признаются:
  - а) все факты хозяйственной деятельности, которые имеют место после даты подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год;
  - б) факты хозяйственной деятельности, которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и которые имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год;
  - в) имеющие место по состоянию на отчетную дату факты хозяйственной деятельности, в отношении последствий которых и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.
5. К условным обязательствам, возникшим в качестве последствия условного факта хозяйственной деятельности относятся:
  - а) возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, неконтролируемых организацией;
  - б) существующее на отчетную дату обязательство организации, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности, приведет к уменьшению экономических выгод организации;
  - в) существующее на отчетную дату обязательство организации, величина либо срок исполнения которого зависят от решения руководителя организации.
6. В каких случаях последствия условных фактов хозяйственной деятельности подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год?
  - а) если они имеют благоприятный характер для организации;
  - б) если имеют неблагоприятный характер для организации;
  - в) всегда, независимо от благоприятного или неблагоприятного его характера для организации.
7. Какие действия должны производиться бухгалтером при наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным?
  - а) вносятся исправления в годовую бухгалтерскую отчетность;
  - б) в общем порядке делается запись, отражающая это событие;
  - в) в данном случае дополнительные действия бухгалтером не производятся.

8. В каком случае в соответствии с ПБУ 8/01 условный факт хозяйственной деятельности признается существенным?
- а) если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации;
  - б) если сумма прибылей (убытков), возникающих в результате его наступления, составляет не менее 5% суммарной прибыли (убытка) организации;
  - в) если раскрытие информации о нем может привести к негативным последствиям для деятельности организации.
9. Какие из перечисленных фактов хозяйственной деятельности могут быть признаны событиями после отчетной даты?
- а) неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
  - б) объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;
  - в) выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили.
10. Каким образом в бухгалтерском учете и отчетности раскрывается информация об условных активах?
- а) отражается на счетах бухгалтерского учета и раскрывается в бухгалтерском балансе за отчетный период в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит;
  - б) отражается на счетах бухгалтерского учета и раскрывается в бухгалтерской отчетности в пояснительной записке в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит;
  - в) на счетах бухгалтерского учета не отражается, а раскрывается в бухгалтерской отчетности в пояснительной записке в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит.

## **Тема 8. Подготовительная работа по составлению годовой бухгалтерской отчетности**

1. Какое из перечисленных действий производится в рамках подготовительной работы по составлению годовой бухгалтерской отчетности?
- а) производится заполнение первичных учетных документов по хозяйственным операциям, производимым в отчетном периоде;
  - б) составляется оборотная ведомость по счетам Главной книги, охватывающая все исправительные, корректирующие и дополнительные записи;
  - в) составляется приказ по учетной политике предприятия на отчетный год, за который подготавливается отчетность.
2. Какое из перечисленных действий производится в рамках подготовительной работы по составлению годовой бухгалтерской отчетности?
- а) выявляется окончательный финансовый результат путем суммирования всех частных результатов; закрывается счет 99 «Прибыли и убытки»;
  - б) производится уплата в бюджет налога на прибыль предприятия;
  - в) производится обучение сотрудников бухгалтерской службы.
3. В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» статьи бухгалтерской отчетности должны подтверждаться:
- а) результатами инвентаризации активов и обязательств;
  - б) подписью руководителя организации;
  - в) расшифровками по аналитическим счетам учета активов и обязательств.
4. Какое из нижеперечисленных условий должно соблюдаться в обязательном порядке, чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым ей требованиям:
- а) совпадение данных бухгалтерского и налогового учета;
  - б) совпадение данных синтетического и аналитического учета;
  - в) совпадение входящего сальдо по всем счетам бухгалтерского учета по состоянию на начало отчетного периода.

5. *Первичные учетные документы должны составляться:*
- а) в момент совершения операции или непосредственно по ее окончании;
  - б) по окончании отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность;
  - в) по решению руководителя организации и главного бухгалтера.
6. *Какой способ исправления выявленных ошибок применяется в бухгалтерском учете, если в регистрах записана большая, чем следовало, сумма либо если составлена и разнесена по счетам ошибочная бухгалтерская запись?*
- а) корректурный способ;
  - б) способ дополнительных бухгалтерских записей;
  - в) «красное сторно» (способ сторнировочной бухгалтерской записи).
7. *Какой способ исправления выявленных ошибок применяется в бухгалтерском учете, когда фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной в результате чего делается дополнительная проводка?*
- а) корректурный способ;
  - б) «красное сторно» (способ сторнировочной бухгалтерской записи);
  - в) способ дополнительных бухгалтерских записей.
8. *Какой способ исправления выявленных ошибок применяется в бухгалтерском учете, если зачеркивается неправильная запись и записывается правильный текст или сумма, что подтверждается подписью ответственного лица?*
- а) корректурный способ;
  - б) способ дополнительных бухгалтерских записей;
  - в) «красное сторно» (способ сторнировочной бухгалтерской записи).

## **Тема 9. Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность**

1. *Под группой взаимосвязанных компаний для целей составления сводной (консолидированной) отчетности понимается:*
- а) кредитная организация и организации-заемщики, получающие долгосрочные кредиты для осуществления финансово-хозяйственной деятельности;
  - б) головная организация с ее дочерними и зависимыми обществами;
  - в) организация-производитель определенного вида продукции, товаров, работ, услуг и организации-потребители, деятельность которых зависит от приобретаемых на стороне товаров, работ, услуг.
2. *Какие из перечисленных методов не относятся к современным методам составления консолидированной отчетности в международной практике?*
- а) объединение компаний;
  - б) объединение интересов;
  - в) объединение опыта.
3. *Какой метод составления консолидированной отчетности применяется при соединении отдельных компаний в один экономический субъект в результате того, что одна компания получает контроль над чистыми активами и финансово-хозяйственной деятельностью другой?*
- а) метод покупки;
  - б) метод слияния;
  - в) метод подчинения.
4. *Какие из перечисленных статей не включаются в сводную (консолидированную) отчетность группы взаимосвязанных компаний?*
- а) дебиторская задолженность организаций, не входящих в группу взаимосвязанных компаний;
  - б) показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
  - в) стоимость внеоборотных активов, принадлежащих головной организации на праве собственности и используемые ею совместно с дочерними и зависимыми обществами.

5. Какой метод составления консолидированной отчетности применяется при объединении компаний, в результате которого акционеры объединившихся компаний осуществляют совместный контроль над их едиными чистыми активами и операциями для достижения продолжительного взаимного разделения рисков и выгод, относящихся к объединенной компании?
- а) метод покупки;
  - б) метод слияния;
  - в) метод подчинения.
6. Отличительными особенностями какого вида консолидированной отчетности является наличие в ней статей «Деловая репутация дочернего предприятия» (гудвил) и «Доля меньшинства»?
- а) составленной по методу покупки;
  - б) составленной по методу слияния;
  - в) составленной по методу подчинения.
7. Для какого вида сводной отчетности характерно элиминирование (исключение) определенных статей бухгалтерской отчетности?
- а) для сводной отчетности министерств и ведомств;
  - б) для сводной (консолидированной) отчетности группы взаимосвязанных компаний;
  - в) перечисленные виды сводной отчетности не подразумевают элиминирование отдельных статей бухгалтерских отчетов.
8. Какие из перечисленных статей не включаются сводную (консолидированную) отчетность группы взаимосвязанных компаний?
- а) финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и, соответственно, уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;
  - б) стоимость внеоборотных активов, принадлежащих головной организации на праве собственности и используемые ею совместно с дочерними и зависимыми обществами;
  - в) дебиторскую задолженность организаций, не входящих в группу взаимосвязанных компаний.

## **Тема 10. Сегментарная отчетность**

1. В каких случаях при составлении бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию информация по сегментам?
- а) при составлении отчетности для государственного статистического наблюдения;
  - б) при составлении отчетности представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями;
  - в) при составлении организацией сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ.
2. Раскройте значение понятия «информация по сегменту» для целей составления бухгалтерской отчетности:
- а) это перечень показателей бухгалтерской отчетности, содержащийся в определенном разделе определенной отчетной формы;
  - б) это информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации;
  - в) это название одной из форм бухгалтерской отчетности, представляемой в составе годовой отчетности организации.
3. Какие виды сегментов деятельности предприятий выделяют для целей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности?
- а) периодические и постоянные;
  - б) операционные и географические;
  - в) легальные и нелегальные.
4. При выполнении какого из перечисленных условий сегмент деятельности предприятия считается отчетным?
- а) если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и выручка сегмента составляет не менее 10% общей выручки всех сегментов;

- б) если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и финансовый результат сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 5% суммарной прибыли (убытка) всех сегментов;
  - в) если активы сегмента составляют не менее 50% суммарных активов всех сегментов.
5. *На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться:*
- а) не менее 50% выручки организации;
  - б) не менее 75% выручки организации;
  - в) 100% выручки организации.
6. *При составлении бухгалтерской отчетности выделение первичной и вторичной информации по сегментам производится:*
- а) исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации;
  - б) по желанию руководства организации, подготавливающей бухгалтерскую отчетность;
  - в) исходя из интересов внешних пользователей отчетности.
7. *Какие показатели, используемые для определения различий в получаемой прибыли, можно использовать при формировании информации по операционным сегментам?*
- а) рентабельность суммарных активов;
  - б) рентабельность производства;
  - в) рентабельность продаж.
8. *Какой из перечисленных факторов должен учитываться при выделении информации по географическим сегментам?*
- а) климатические условия регионов, в которых ведется деятельность организации;
  - б) валютные риски, связанные с деятельностью организации в определенном географическом регионе;
  - в) криминальная обстановка в государствах, на территории которых ведется деятельность организации.
9. *Какой из перечисленных факторов может не учитываться в случае объединения в однородную группу нескольких видов товаров при формировании информации по операционным сегментам:*
- а) внешние характеристики (вид) товара;
  - б) назначение товара;
  - в) потребители (покупатели);
  - г) процесс производства.

## **Тема 11. Информация по прекращаемой деятельности**

1. *ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» не применяется организацией при прекращении части ее деятельности вследствие:*
- а) отказа от продолжения какого-то направления деятельности организации;
  - б) принудительного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством;
  - в) продажи целого имущественного комплекса или его части.
2. *ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» не применяется организацией при прекращении части ее деятельности вследствие:*
- а) продажи целого имущественного комплекса или его части;
  - б) реорганизации юридического лица в форме выделения;
  - в) обращения имущества в государственную собственность.
3. *В соответствии с ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» организация может прекратить часть своей деятельности в случаях, если она:*
- а) сдает в аренду производственные площади, на которых ранее осуществлялась деятельность;
  - б) продает целый имущественный комплекс или его части;
  - в) продает неиспользуемое в процессе производства оборудование.
4. *На дату возникновения какого из перечисленных событий деятельность организации будет признана прекращаемой?*
- а) на дату принятия решения о прекращении части деятельности организации советом директоров, общим собранием акционеров или иным уполномоченным органом;

- б) на дату заключения договоров купли-продажи активов, без которых деятельность практически неосуществима;
  - в) на дату ликвидации юридического лица.
5. *Какой из перечисленных записей на счетах бухгалтерского учета может отражаться убыток от снижения стоимости материалов при признании деятельности прекращаемой?*
- а) д-т 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» – к-т 10 «Материалы»;
  - б) д-т 10 «Материалы» – к-т 91 «Прочие доходы и расходы»;
  - в) д-т 91 «Прочие доходы и расходы» – к-т 10 «Материалы»;
  - г) д-т 20 «Основное производство» – к-т 10 «Материалы».
6. *Каким образом определяется величина убытка от снижения стоимости актива при прекращении деятельности путем отказа от ее продолжения при невозможности продажи актива?*
- а) в данном случае величина убытка будет совпадать с балансовой стоимостью актива;
  - б) в данном случае величина убытка определяется как разница между отражаемой в бухгалтерском балансе стоимостью актива и его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по его выбытию;
  - в) в данном случае убыток от снижения стоимости актива не возникает.
7. *На какие из перечисленных видов расходов может быть создан резерв по прекращаемой деятельности?*
- а) на создание новых сетей и систем по распространению продукции;
  - б) на выплату штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров в связи с прекращаемой деятельностью;
  - в) на переподготовку работников организации, высвобождаемых в связи с прекращаемой деятельностью.
8. *Может ли резерв по прекращаемой деятельности, созданный на покрытие расходов по выплате выходного пособия работникам, уволенным в связи с прекращаемой деятельностью, быть направлен на выплату штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, возникших в связи с прекращаемой деятельностью?*
- а) нет;
  - б) да;
  - в) да, при условии, что указанный резерв использован не полностью.

## **Тема 12. Искажения бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления**

1. *Как называется ситуация, означающая искажение данных бухгалтерской отчетности при соблюдении требований, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету?*
- а) вуалирование отчетности;
  - б) фальсификация отчетности;
  - в) публичность отчетности.
2. *Наличие каких из перечисленных видов ошибок в бухгалтерском учете приводит к неравенству итоговых показателей отчетности либо к несоответствию величины ошибочного показателя реально возможному значению?*
- а) ошибки в документировании хозяйственных операций;
  - б) арифметические ошибки, описки и пропуски;
  - в) ошибки в корреспонденции.
3. *Наличие каких из перечисленных видов ошибок в бухгалтерском учете приводит к полному или частичному отсутствию регистрации отдельных фактов хозяйственной жизни вследствие небрежности работников бухгалтерской службы или недостатка информации об этих фактах?*
- а) арифметические ошибки, описки и пропуски;
  - б) ошибки в корреспонденции;
  - в) ошибки в документировании хозяйственных операций.
4. *Как называется ситуация, означающая искажение данных бухгалтерской отчетности в результате применения законодательно неоговоренных учетных приемов, не отвечающих действующим требованиям отражения фактов хозяйственной деятельности?*
- а) вуалирование отчетности;
  - б) фальсификация отчетности;
  - в) публичность отчетности.

5. Наличие каких из перечисленных видов ошибок в бухгалтерском учете состоит в отражении фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета, которые не предусмотрены для этого Планом счетов?
- арифметические ошибки, опiski и пропуски;
  - ошибки в документировании хозяйственных операций;
  - ошибки в корреспонденции.
6. Какие способы выявления ошибок в бухгалтерском учете применяются в рамках системы внутреннего контроля?
- тестирование бухгалтерских записей;
  - арифметико-логический контроль;
  - проверка взаимной увязки показателей различных форм бухгалтерской отчетности.
7. Какие способы выявления ошибок в бухгалтерском учете применяются в рамках самоконтроля?
- тестирование бухгалтерских записей;
  - проверка взаимной увязки показателей различных форм бухгалтерской отчетности;
  - инвентаризация.
8. Наличие каких из перечисленных видов ошибок в бухгалтерском учете приводит к отражению в учете операций, не имевших места в действительности, при наличии фальсифицированных первичных документов, подтверждающих совершение этих операций?
- арифметические ошибки, опiski и пропуски;
  - ошибки в документировании хозяйственных операций;
  - ошибки в корреспонденции.
9. Каким образом производятся исправления записей бухгалтерского учета при выявлении в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году, за который бухгалтерская отчетность утверждена в установленном порядке?
- записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда эти искажения выявлены;
  - записями декабря того года, за который подготавливается бухгалтерская отчетность;
  - исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносятся.
10. Каким образом производятся исправления записей бухгалтерского учета при выявлении неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года?
- записями декабря того года, за который подготавливается бухгалтерская отчетность;
  - записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда эти искажения выявлены;
  - исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносятся.
11. Каким образом производятся исправления записей бухгалтерского учета при выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не представлена и не утверждена в установленном порядке?
- записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда эти искажения выявлены;
  - записями декабря того года, за который подготавливается бухгалтерская отчетность;
  - исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносятся.
12. В каких из перечисленных случаев бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательной аудиторской проверке?
- если сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
  - если сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
  - если сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 100 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

13. В каких из перечисленных случаев бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательной аудиторской проверке?

- а) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- б) если организация имеет организационно-правовую форму закрытого акционерного общества;
- в) если организация имеет организационно-правовую форму открытого общества с ограниченной ответственностью.

### **Тема 13. Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО**

1. К какой модели бухгалтерского учета относится российская учетная система?

- а) континентальной;
- б) британско-американской;
- в) южноамериканской.

2. При применении какой модели бухгалтерского учета его специфика обусловлена двумя факторами: ориентация бизнеса на крупный банковский капитал и соответствие требованиям фискальных органов?

- а) континентальной;
- б) британско-американской;
- в) южноамериканской.

3. Целью финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности является:

- а) представление широкому кругу пользователей информации о финансовом положении, результатах деятельности, изменении финансового положения компании;
- б) представление широкому кругу пользователей информации о формировании налогооблагаемой прибыли, полученной в отчетном периоде;
- в) представление собственникам и работникам предприятия оперативной информации о функционировании предприятия.

4. Что представляют собой МСФО?

- а) американские стандарты учета и отчетности;
- б) британские стандарты учета и отчетности;
- в) обобщенная практика учета наиболее развитых учетных систем в мире.

5. Какой элемент не включает каждый международный стандарт финансовой отчетности?

- а) объект учета;
- б) признание объекта учет;
- в) перечень счетов, на которых учитывается объект учета;
- г) оценка объекта учета.

6. Какая степень применения МСФО характерна для российских организаций?

- а) они вправе выбирать, какими стандартами руководствоваться при ведении учета и составлении отчетности – российскими ПБУ или МСФО;
- б) они подготавливают отчетность в соответствии с МСФО по желанию собственников, руководства, инвесторов и т.п.;
- в) все российские организации обязаны вести учет и составлять отчетность как по правилам российских ПБУ, так и в соответствии с МСФО.

7. Что подразумевается под трансформацией бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО?

- а) организацию параллельного бухгалтерского учета в нескольких учетных системах, что обеспечивает формирование финансовой отчетности по МСФО на основе соответствующих бухгалтерских записей, сделанных в течение всего отчетного периода;
- б) перевод международных стандартов финансовой отчетности на русский язык и их адаптация к российской учетной практике;
- в) процесс перевода (трансляции) статей российской бухгалтерской отчетности в формат финансовой отчетности по МСФО.

8. *Что подразумевается под конверсией для целей формирования бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО?*

- а) процесс перевода (трансляции) статей российской бухгалтерской отчетности в формат финансовой отчетности по МСФО;
- б) организация параллельного бухгалтерского учета в нескольких учетных системах, что обеспечивает формирование финансовой отчетности по МСФО на основе соответствующих бухгалтерских записей, сделанных в течение всего отчетного периода;
- в) перевод международных стандартов финансовой отчетности на русский язык и их адаптация к российской учетной практике.

## СОДЕРЖАНИЕ

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИЗУЧЕНИЮ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ.....	3
РАБОЧАЯ ПРОГРАММА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ «БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ»	
Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЙ.....	4
Раздел 2. СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ.....	5
Раздел 3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ.....	9

### ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ «БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ»

Тема 1. Концепция бухгалтерской отчетности в России и международной практике.....	14
Тема 2. Бухгалтерский баланс: значение и порядок составления.....	19
Тема 3. Отчет о прибылях и убытках, схемы построения.....	29
Тема 4. Отчет об изменениях капитала.....	35
Тема 5. Отчет о движении денежных средств, модели его составления.....	37
Тема 6. Приложение к бухгалтерскому балансу.....	41
Тема 7. Пояснительная записка.....	45
Тема 8. Подготовительная работа по составлению годовой бухгалтерской отчетности.....	54
Тема 9. Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность.....	57
Тема 10. Сегментарная отчетность.....	62
Тема 11. Информация по прекращаемой деятельности.....	67
Тема 12. Искажения бухгалтерской отчетности: способы выявления и исправления.....	70
Тема 13. Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.....	75
МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КУРСОВЫХ РАБОТ.....	79
СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ (ГЛОССАРИЙ).....	87
МАТЕРИАЛЫ ТЕСТОВОЙ СИСТЕМЫ.....	90

Учебное издание

*Селина Татьяна Михайловна, Ерохина Ольга Сергеевна*

**БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ**

**Учебно-методический комплекс**

по специальностям 521600 «Экономика», 060400 «Финансы и кредит»,  
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Корректор *Н.А. Егина*

Оператор компьютерной верстки *Л.В. Иванова*

Подписано в печать 24.10.2005 г. Формат 60x84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Тираж 700 экз.

Гарнитура Times New Roman Cyr. Усл. печ. л. 13,25.

Новосибирский государственный университет экономики и управления  
630099, г. Новосибирск, ул. Каменская, 56.